

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA - IDP
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO, JUSTIÇA E DESENVOLVIMENTO

BRUNO CARVALHO NEVES

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE
ALÍQUOTAS DO ICMS DAS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES
NACIONAL: UM ESTUDO SOB O PRISMA DO DESENVOLVIMENTO
ECONÔMICO BRASILEIRO A PARTIR DA TEORIA INSTITUCIONAL DE
DOUGLASS NORTH**

SÃO PAULO - SP

2020

BRUNO CARVALHO NEVES

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE
ALÍQUOTAS DO ICMS DAS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES
NACIONAL: UM ESTUDO SOB O PRISMA DO DESENVOLVIMENTO
ECONÔMICO BRASILEIRO A PARTIR DA TEORIA INSTITUCIONAL DE
DOUGLASS NORTH**

Dissertação apresentada ao Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP-SP), como parte das exigências do Programa de Mestrado Profissional em Direito, Justiça e Desenvolvimento, para obtenção do título de mestre em Direito.

Área de concentração: Constituição, Políticas Públicas e Democracia.

Orientadora: Profa. Dra. Tatiana Cristina Leite de Aguiar

SÃO PAULO - SP

2020

BRUNO CARVALHO NEVES

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE
ALÍQUOTAS DO ICMS DAS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL:
UM ESTUDO SOB O PRISMA DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO BRASILEIRO
A PARTIR DA TEORIA INSTITUCIONAL DE DOUGLASS NORTH

Dissertação apresentada ao Instituto Brasileiro de
Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP-SP),
como parte das exigências do Programa de Mestrado
Profissional em Direito, Justiça e Desenvolvimento,
para obtenção do título de mestre em Direito

Data da defesa: ____ / ____ / ____

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Tatiana Cristina Leite de Aguiar
Orientadora - IDP-SP

Profa. Dra. Maria Edelvacy Marinho
IDP-SP

Prof. Dr. Saul Tourinho Leal
IDP-DF

AGRADECIMENTOS

Agradecer inicialmente a Deus que, em sua infinita misericórdia, iluminou o meu caminho e me deu forças para a concretização desse sonho, permitindo a superação de cada etapa ao longo dos dois anos do programa de mestrado.

À minha esposa, Ana Mariita e à minha filha, Bianca Maria, que, com muito amor e compreensão, fonte de inspiração, me deram a força essencial diante das dificuldades e das inúmeras viagens realizadas. Vocês foram fundamentais.

Aos meus pais, Anisio e Lana, pelo amor incondicional, pelos incentivos e todo apoio, bem como aos meus irmãos Daniela e Breno, companheiros da vida, pelas palavras positivas e de carinho. Gratidão por estarem sempre ao meu lado.

Aos meus sobrinhos, cunhados, familiares, amigos, alunos e clientes, que também foram essenciais para a superação dos obstáculos, pelas mensagens de incentivo e votos de sucesso. Todos foram fonte de força e inspiração.

Por fim, à minha orientadora, Professora Tatiana Aguiar, uma pessoa extraordinária, que, com muita paciência, deu todo o suporte de conhecimento para a conclusão do presente trabalho. Suas orientações foram fundamentais. Obrigado.

“Quando perdemos os ideais, falta-nos profundidade como indivíduos, paramos de pensar e de lutar para melhorar e, ainda mais grave, perdemos a afinidade com os outros” (NAIR, Keshavan. *Ghandi: A arte da paz*, p. 28).

RESUMO

O objetivo do trabalho consiste em analisar a constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS das empresas optantes pelo Simples Nacional, estudando a sistemática de cobrança antecipada à luz dos princípios tributários e da importância das microempresas e empresas de pequeno porte para o país, sob o prisma do desenvolvimento econômico, utilizando a teoria institucional de Douglass North. Parte-se da premissa de que o legislador constitucional deu atenção especial às microempresas (ME's) e às empresas de pequeno porte (EPP's), orientando que elas devem receber um tratamento jurídico diferenciado, visando incentivá-las, pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. A lei complementar n. 123, de 14 de Dezembro de 2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, bem como o regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições, denominado Simples Nacional, autoriza que os Estados membros cobrem, das empresas optantes pelo Simples, assim como das demais empresas, o pagamento do diferencial de alíquotas ICMS nas operações de entradas de mercadorias ou bens oriundos de outra unidade da Federação, sendo ainda vedado à estas, o aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da citada operação. Acerca da temática, tramita no Supremo Tribunal Federal, o Recurso Extraordinário (RE) n. 970.821/RS, com repercussão geral reconhecida e paradigma do tema n. 517, versando sobre a constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS das empresas do Simples Nacional. Como problema da pesquisa indaga-se: a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS das empresas optantes pelo simples nacional é constitucional? A cobrança, considerando a função social e o tratamento constitucional dado às ME's e EPP's, afronta o propósito de desenvolvimento alicerçado na CF/1988? A pesquisa é dedutiva, qualitativa e bibliográfica, com a proposta de estudar uma particularidade do fenômeno da tributação nacional envolvendo as empresas optantes pelo Simples Nacional, atrelando a princípios e valores previstos no ordenamento constitucional pátrio, alcançando conclusões relacionadas aos problemas propostos. Conclui-se que a cobrança é inconstitucional, tanto sob o viés dos princípios constitucionais tributários, como também por afronta aos preceitos constitucionais relacionados ao desenvolvimento econômico e ao tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte.

Palavras-Chave: Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. ICMS antecipado. Constitucionalidade.

ABSTRACT

This work aims to analyze the constitutionality of the collection of the differential of rates of the tax on goods circulation of the companies opting for the “Simples Nacional”, studying the system of advance collection in the light of the tax principles and the importance of the micro and small companies for the country, under the prism of economic development, using the institutional theory of Douglass North. It is based on the premise that the constitutional legislator paid special attention to microenterprises and small businesses, advising that they should receive different legal treatment, aiming to encourage them, by simplifying their administrative obligations, tax, social security and credit. Complementary law no. 123, of December 14, 2006, which instituted the National Statute of Micro and Small Businesses, as well as the special unified collection system for taxes and contributions, called “Simples Nacional”, authorizes the member states to cover, from the opting companies through it, as well as the other companies, the payment of the differential of tax on goods circulation rates in operations for the entry of goods from another unit of the Federation, and these are also prohibited from taking advantage of this tax credits resulting from the aforementioned operation. On the subject, the Extraordinary Appeal n. 970.821 / RS, with recognized general repercussion and paradigm of theme n. 517, dealing with the constitutionality of charging the differential of this tax rates from the “Simples Nacional” companies. As a research problem, it is asked: is the collection of the differential of the tax on goods circulation rates from companies opting for the “Simples Nacional” constitutional? Does the collection, considering the social function and the constitutional treatment given to microenterprises and small businesses, defy the purpose of development based on the Brazilian Federal Constitution of 1988? The research is deductive, qualitative and bibliographic, with the proposal of studying a particularity of the phenomenon of national taxation involving companies opting for the “Simples Nacional”, linking to the principles and values foreseen in the national constitutional order, reaching conclusions related to the proposed problems. It is concluded that the collection is unconstitutional, both under the bias of the constitutional tax principles, as well as for affront to the constitutional precepts related to economic development and to the differentiated and favored treatment of micro and small companies.

Keywords: Micro and small businesses. Tax on goods circulation in advance. Constitutionality.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 – MAPA DA PARTICIPAÇÃO DAS MPE'S NO PIB POR UF EM 2017, EM % TOTAL DA ECONOMIA.....	42
GRÁFICO 1 – BOLETIM DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS DE 1998 A 2020.....	65

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - CÁLCULO HIPOTÉTICO ICMS INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA.....	54
TABELA 2 – ALÍQUOTAS INTERESTADUAIS.....	73
TABELA 3 – CÁLCULO HIPOTÉTICO ICMS ANTECIPADO PARCIAL.....	77
TABELA 4 - ALÍQUOTAS DO SIMPLES NACIONAL – COMÉRCIO.....	82

LISTA DE SIGLAS

CF – Constituição Federal

CGSN - Comitê Gestor do Simples Nacional

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CTN – Código Tributário Nacional

DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional

DIFAL – Diferencial de alíquotas

EPP – Empresa de Pequeno Porte

ICMS – Imposto sobre a circulação de mercadorias

LC – Lei Complementar

ME – Microempresa

MPE – Micro e Pequena Empresa

MS – Mandado de Segurança

PI - Piauí

PIB – Produto interno bruto

RE – Recurso Extraordinário

RS – Rio Grande do Sul

SP – São Paulo

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STN – Sistema Tributário Nacional

TJ – Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
CAPÍTULO I – AS MICROEMPRESAS E AS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO CONTEXTO DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL	19
1.1 As microempresas e as empresas de pequeno porte no ordenamento Constitucional de 1988	19
1.2 O Princípio da função social da empresa no ordenamento pátrio	22
1.3 As microempresas e as empresas de pequeno porte na legislação infraconstitucional a partir da teoria da empresa	26
CAPÍTULO II – O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E A TEORIA INSTITUCIONAL DE DOUGLASS NORTH	33
2.1 O propósito desenvolvimentista na Constitucional Federal de 1988	33
2.2 Definições sobre o desenvolvimento e o crescimento econômico.....	36
2.3 O papel das instituições e das organizações para o desenvolvimento econômico à luz da teoria institucional de Douglass North	38
2.4 A importância das microempresas e as empresas de pequeno porte para o desenvolvimento econômico no Brasil	41
CAPÍTULO III - O ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	455
3.1 A matriz Constitucional Tributária.....	455
3.2 Princípios Constitucionais Tributários aplicados ao tema	499
3.2.1 O princípio da Legalidade tributária	50
3.2.2 O Princípio da Não-Cumulatividade como norteador do ICMS	522
3.2.3 O Princípio da Isonomia e o princípio da Capacidade Contributiva	577
3.2.4 Princípio da não discriminação em razão da procedência ou do destino dos bens.....	599
3.3 A Competência Tributária e o ICMS	60
3.4 A regra matriz de incidência do ICMS e a Lei Complementar n. 87/1996	622
3.5 Análise dos regimes de apuração e pagamento do ICMS previstos na legislação	744
3.5.1 Da sistemática de substituição tributária no ICMS	755

3.5.2 Da sistemática do diferencial de alíquotas no ICMS.....	766
CAPÍTULO IV – O SIMPLES NACIONAL E O ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES	
INTERESTADUAIS DAS EMPRESAS OPTANTES	799
4.1 O regime de tributação Simples Nacional e a LC 123/06.....	799
4.2 A cobrança do ICMS nas operações interestaduais das empresas optantes do Simples Nacional.....	833
4.3 Da impossibilidade de utilização dos créditos do ICMS antecipado pago nas operações interestaduais pelas empresas optantes do Simples Nacional.....	855
4.4 Análise do projeto de lei Complementar n. 176/2019.....	877
CAPÍTULO V – ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL 517/STF PELO VIÉS DA TEORIA DESENVOLVIMENTISTA INSTITUCIONAL DE DOUGLASS NORTH.....	
5.1 O RE 970.821/RS como paradigma do tema de repercussão geral 517 no STF	899
5.2 Análise dos votos efetuados no âmbito do RE n. 970.821/RS	922
5.3 A insegurança jurídica diante da incerteza da constitucionalidade da cobrança ..	9999
5.4 A necessidade de solução do tema à luz do propósito de desenvolvimento e da teoria institucional de Douglas North.....	101
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	Erro! Indicador não definido.3
REFERÊNCIAS	1066

INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico constitucional é pautado por princípios fundamentais e objetivos a serem alcançados pela nação, com balizamentos direcionados aos entes federados e seus poderes, bem como aos cidadãos e demais organizações existentes no país, preceitos que buscam assegurar valores considerados importantes para o nosso Estado Democrático, dentre os quais, destacam-se, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça.

Diante desse cenário, emerge a necessidade de estruturar-se um sistema tributário adequado para o funcionamento do Estado, partindo da premissa de que os entes federados precisam de receitas para consecução das suas finalidades essenciais, mediante a imposição de tributos em face das pessoas naturais e jurídicas.

Paralelamente, percebe-se a preocupação do legislador constituinte com o ideal de desenvolvimento social e econômico do país, pois, ao longo do texto da Constituição, esse interesse desenvolvimentista está presente em vários comandos, desde o preâmbulo, nos objetivos da República Federativa, no âmbito dos direitos e garantias fundamentais, no tratamento acerca do sistema tributário e no título que cuida da ordem econômica e financeira.

Partindo desse propósito de desenvolvimento, o legislador constituinte deu atenção especial para as microempresas (ME's) e empresas de pequeno porte (EPP's), orientando que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, dispensem a elas, um tratamento jurídico diferenciado, visando incentivá-las, pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

No âmbito do sistema tributário nacional, constante da CF/1988, há a previsão para a instituição, pelos Estados e Distrito Federal, do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), dedicando um considerável tratamento ao mesmo, com balizamentos a serem atendidos pelos entes federados no momento da sua instituição, conforme disposições contidas no §2º ao 5º do artigo 155, e, a exemplo dos demais tributos previstos no ordenamento pátrio, também devem respeito aos princípios constitucionais tributários previstos na Carta Constitucional.

Em relação à tributação das microempresas e das empresas de pequeno porte, o artigo 146, inciso III, alínea “d”, da Lei Maior, dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as ME's e EPP's, inclusive regimes especiais ou

simplificados aplicados ao ICMS e a algumas contribuições, podendo a legislação instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observando critérios descritos na CF, em especial o inciso IX, do artigo 170 da Constituição Federal, que considera como princípio geral da atividade econômica, tópico atinente à Ordem Econômica e Financeira, a necessidade do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.

Em homenagem aos comandos constitucionais supracitados, a lei complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, bem como o regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições, denominado Simples Nacional, sistemática de tributação que abrange diversas espécies tributárias, dentre eles o ICMS.

No entanto, em se tratando de tributação das ME's e EPP's, a legislação do ICMS dos Estados, em geral, dispõe que tais empresas, mesmo quando optantes pelo Simples Nacional, estão obrigadas, assim como as demais empresas, ao pagamento do ICMS relativo à diferença da alíquota interestadual e a alíquota interna do estado, nas operações de entradas de mercadorias ou bens oriundos de outra unidade da Federação, utilizando como principal fundamento para tal imposição as disposições contidas na alínea "g", inciso XIII, parágrafo 1º do artigo 13 da LC n. 123/2006.

Essa sistemática de cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS, também denominada de antecipação parcial do ICMS sem o encerramento de fase, prevista na legislação do imposto, é a mesma que ocorre quanto às empresas normais, as quais estão submetidas à outras formas de tributação, em que as empresas, ao realizar a compra de um produto oriundo de outro ente federado, devem pagar, no momento da aquisição e entrada da mercadoria no território do Estado destinatário da operação, o valor correspondente à diferença entre as alíquotas do ICMS, ou seja, daquela incidente sobre a operação interestadual¹ e a praticada nas operações internas do Estado de destino da operação.

Ocorre que, diferentemente do tratamento dado às empresas tributadas pela sistemática normal, em se tratando de empresas optantes pelo Simples Nacional, fica vedado a estas, conforme previsão do artigo 23² da Lei complementar n. 123/2006, o aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da operação de aquisição de tais mercadorias, incluindo o

¹De acordo com o inciso IV, §2º, do artigo 155 da Constituição Federal, foi editada a Resolução do Senado Federal n. 22 de 1989, a qual versa sobre as alíquotas do ICMS nas operações e prestações interestaduais.

²LC Federal n. 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.

ICMS pelo o diferencial de alíquotas. Tem-se, portanto, uma tributação diferenciada, em que as empresas optantes pelo Simples pagam o valor correspondente à alíquota do Simples incidente sobre o faturamento, bem como, pagam também, o diferencial de alíquotas do ICMS por ocasião das entradas.

Considerando esse cenário e partindo das reflexões, considerando o espírito desenvolvimentista do legislador constituinte, inspirado no propósito social e econômico, erige-se a presente pesquisa, para analisar o tratamento outorgado pela Carta Maior e legislação infraconstitucional às microempresas e empresas de pequeno porte e sua função social, passando também pela análise do desenvolvimento econômico e social estampados na Constituição Federal de 1988, compreendendo e analisando o fenômeno da tributação, especialmente quanto à cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS das empresas optantes pelo Simples Nacional, com a análise da constitucionalidade da referida cobrança antecipada e a sua relação com a questão do desenvolvimento.

No desenvolvimento do trabalho, adotamos ferramentas da análise econômica do direito (*law and economics*), com o estudo da teoria institucional de Douglass North, renomado autor da nova economia institucional (*new institucional economics*), ganhador do prêmio de Ciências Econômicas em memória de Alfred Nobel de 1993, para o qual o desempenho econômico é função das instituições e de sua evolução, onde as instituições constituem as regras do jogo numa sociedade.

Constitui objetivo geral do trabalho, fazer a análise da constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS das empresas optantes pelo Simples Nacional à luz dos princípios tributários, partindo de uma análise da importância das microempresas e empresas de pequeno porte para o país, considerando o propósito desenvolvimentista do ordenamento, utilizando com plano de fundo a teoria institucional de Douglass North.

Almejamos também realizar a análise do tratamento constitucional e infraconstitucional dado às microempresas e empresas de pequeno porte, considerando sua função social, explorar o tratamento da CF/1988 sobre desenvolvimento, aliando tal abordagem ao aspecto econômico, entender o funcionamento da tributação do ICMS no país e compreender a Sistemática do Simples Nacional, para, ao final, alcançarmos o objetivo geral e a solução dos problemas de pesquisa.

Consiste ainda objetivo, o estudo do Recurso Extraordinário (RE) n. 970.821, originário do Estado do Rio Grande do Sul (RS), com repercussão geral reconhecida e paradigma do tema n. 517, o qual está na pendência de julgamento final no Supremo Tribunal Federal (STF). Faremos a análise dos votos proferidos no âmbito do citado recurso, que versa

sobre a constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS das empresas do Simples Nacional, tema central da dissertação.

Para a idealização e desenvolvimento do trabalho, fizemos os seguintes questionamentos: a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS das empresas optantes pelo simples nacional é constitucional? A cobrança, considerando a função social e o tratamento constitucional dado às ME's e EPP's, afronta o propósito de desenvolvimento alicerçado na CF/1988?

Tais questionamentos, consistentes nos problemas da pesquisa, serão enfrentados ao longo da abordagem, que, no tocante à área de conhecimento, insere-se no segmento das ciências sociais aplicadas, com a finalidade de pesquisa pura, não objetivando a mudança da realidade, mas com o intuito de produzir conhecimento sobre a temática ora descrita, fomentando discussões e contribuindo com a construção do saber.

A escolha do tema decorre da importância de se discutir e investigar os aspectos relacionados a tributação do ICMS nas operações interestaduais que envolvem empresas optantes pelo Simples Nacional, partindo da informação de que existem, atualmente, no Brasil, mais de 15 (quinze) milhões de empresas optantes pela sistemática da tributação unificada³. Tais empresas são as principais interessadas em ter uma solução à questão da constitucionalidade na cobrança do ICMS antecipado ora estudada, almejando-se uma tributação neutra, justa e legal. A pesquisa possui relevância para a comunidade em geral, considerando que o debate acerca do assunto enriquecerá as discussões e reflexões.

O tema tem despertado discussões judiciais e acadêmicas no plano nacional e, partindo da relevância da temática no âmbito da tributação nacional, bem como no aspecto constitucional, considerando ainda a existência de poucas fontes bibliográficas sobre o tema, carece de aprofundamento, especialmente devido aos casos existentes no âmbito dos tribunais brasileiros envolvendo o assunto, os quais estão sobrestados pelo RE que está pendente de julgamento no STF.

A temática em questão envolve uma combinação de institutos do Direito Constitucional Tributário, dentre eles aspectos sobre o Sistema Constitucional Tributário, as limitações constitucionais do Poder de Tributar, o ICMS, o Simples Nacional, o papel da lei complementar em matéria tributária, princípios gerais da atividade econômica, dentre outros temas que serão analisados.

³BRASIL. Receita Federal. **Estatísticas de Optantes do Simples Nacional e SIMEI**.

O estudo vincula-se à linha de pesquisa Constituição, Políticas Públicas e Democracia, do programa de mestrado profissional em Direito, Justiça e Desenvolvimento, do Instituto Brasileiro de Estudo, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP-SP), considerando, principalmente, a relevância Constitucional, Tributária e Econômica da temática.

Há de se ressaltar ainda, que o trabalho poderá ser utilizado para fins profissionais e acadêmicos, podendo contribuir com o relacionamento da teoria à prática, considerando ainda à alta probabilidade do surgimento de outras demandas judiciais no mercado envolvendo o tema central da pesquisa.

Quanto ao método de abordagem adotado, temos que esta se encaixa no dedutivo, vez que, através de uma abordagem geral dos temas propostos, relacionando às disposições do ordenamento pátrio, buscaremos chegar a conclusões cujo conteúdo é muito mais estrito, aplicáveis a fenômenos particulares. Quanto à natureza, a pesquisa é qualitativa, pois tem por objetivo compreender, através do estudo bibliográfico, uma particularidade do fenômeno da tributação envolvendo empresas optantes pelo Simples Nacional, atrelando a princípios e valores previstos no ordenamento constitucional pátrio, alcançando conclusões relacionadas aos problemas propostos.

Com o intuito alcançar os objetivos acima delineados, o trabalho foi dividido em cinco capítulos. No primeiro capítulo faremos um estudo acerca das microempresas e das empresas de pequeno porte no contexto da legislação aplicável, fazendo uma abordagem sobre o tratamento constitucional e infraconstitucional dedicado elas, bem como analisando sua função social.

No segundo capítulo, faremos uma abordagem sobre o desenvolvimento no plano constitucional, trabalhando conceitos e fundamentos acerca da temática, tratando ainda sobre o papel das instituições e das organizações de acordo com a teoria institucional de Douglass North e a importância das ME's e EPP's para o desenvolvimento econômico e social do Brasil.

Já no terceiro capítulo, dedicaremos um estudo sobre o ICMS no sistema tributário brasileiro, partindo de uma análise da matriz constitucional tributária, estudando alguns princípios constitucionais relacionados ao tema central, dentre outras temáticas importantes para o enfrentamento dos problemas propostos, como por exemplo, sobre a sistemática de cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS pelos Estados membros.

O quarto capítulo foi dedicado ao estudo da sistemática de tributação denominado Simples Nacional, tendo por objetivo compreender o funcionamento do sistema, reunindo elementos para o enfrentamento dos problemas da pesquisa. Trataremos também sobre o

projeto de lei complementar n. 176/2019, o qual tem o propósito de revogar o dispositivo da LC n. 123/2006 que autoriza a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS das empresas optantes do Simples Nacional.

Por fim, no quinto e último capítulo, dedicaremos à análise da constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS das empresas do Simples Nacional, com o estudo do Recurso Extraordinário n. 970.821/RS, no âmbito do STF, paradigma do tema de repercussão geral 517, analisando os votos já proferidos e relacionando aos demais temas discutidos no trabalho, objetivando o enfrentamento dos problemas propostos.

Após o desenvolvimento dos capítulos ora mencionados, encerraremos o trabalho com as conclusões acerca da temática de pesquisa abordada, apresentando ponderações acerca dos objetivos traçados e dos problemas apresentados.

CAPÍTULO I – AS MICROEMPRESAS E AS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO CONTEXTO DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

1.1 As microempresas e as empresas de pequeno porte no ordenamento Constitucional de 1988

Iniciamos nossa abordagem partindo da premissa de que a Constituição de um país representa a mais elevada fonte de direitos, a maior expressão de valores fundamentais a serem observados no plano nacional, pelos cidadãos, pelos poderes e entes federados. Perfaz o alicerce do sistema jurídico, com diretrizes e preceitos balizadores das condutas e dos caminhos a serem seguidos.

Nas primeiras linhas da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), estão edificados os princípios fundamentais (artigo 1º) dentre os quais se destacam a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho, a livre iniciativa e o pluralismo político, importantes preceitos informativos, interpretativos e normativos do sistema jurídico constitucional, os quais devem irradiar efeitos em todo o ordenamento pátrio.

Os fundamentos acima citados estão estreitamente ligados aos objetivos fundamentais da República, dispostos no artigo 3º da Carta Constitucional, que constituem em construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais, bem como promover o bem de todos, sem preconceitos e quaisquer outras formas de discriminação.

Utilizamos os citados comandos constitucionais como o ponto de partida para o presente trabalho, considerando que os mesmos possuem relação direta com a promoção do desenvolvimento econômico e social do país, com o sistema tributário, com a função das empresas em nosso país e consistindo a base para os demais dispositivos que iremos analisar.

Acerca da temática do presente capítulo, importante ressaltar que a Constitucional Federal de 1988 (CF/1988), também denominada Constituição Econômica⁴, em um nítido diálogo com os fundamentos acima expostos, passou a contemplar um tratamento acerca das microempresas e das empresas de pequeno porte, diferente das Constituições anteriores, que

⁴ “Conjunto de normas e princípios constitucionais que se referem à economia. A Constituição Federal de 1988, por exemplo, separa a ordem econômica da ordem social em títulos distintos (VII e VIII, respectivamente), em que pese toda ordem jurídica ser social, uma vez voltada à ordenação social, e a interpretação desses títulos serem conjuntas, visto que é por meio da ordem econômica que se assegura a existência digna, conforme os ditames da justiça social. A Constituição Econômica é parte do todo Constitucional, sendo-lhe reservados títulos ou capítulos dentro dessa” (BAGNOLI, Vicente. **Direito econômico e concorrencial** [livro eletrônico]. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2. ed., 2020, p. RB-2.1).

nada versavam sobre tais figuras. A legislação infraconstitucional, por sua vez, desde 1984, contemplava um tratamento sobre as microempresas, conforme analisaremos em tópicos a seguir⁵.

O comando que passou a dispensar o primeiro tratamento constitucional sobre as microempresas (ME's) e as empresas de pequeno porte (EPP's) no Brasil, está localizado no título que cuida da Ordem Econômica e Financeira na CF/1988, mais precisamente no artigo 179, mencionando o seguinte:

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

Observe que o supracitado dispositivo constitucional passou a orientar que os entes federados dispensassem às ME's e EPP's tratamento jurídico diferenciado, com o propósito de incentivar o nascimento e desenvolvimento de tais figuras, especialmente pela simplificação de suas obrigações, ou pela eliminação ou redução destas. As obrigações tributárias estão elencadas expressamente nesse rol⁶.

Pela análise e interpretação do comando, avaliando-o de acordo com a unidade do sistema constitucional, extrai-se a ideia de que as ME's e EPP's são importantes para a consecução dos princípios constitucionais, ao ponto de o legislador constituinte ter elevado ao prisma constitucional o tratamento jurídico diferenciado, perfazendo uma baliza fundamental a ser observada pelos entes ao legislar sobre os temas descritos no texto indicado.

Além do cuidado dispensado às ME's e EPP's no preceito acima mencionado, o inciso IX do artigo 170 da CF/1988 traz, como princípio geral da atividade econômica⁷, o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sede e administração no País⁸. A redação do citado inciso foi dada pela Emenda Constitucional n. 06 de 1995.

⁵Em 1988 estava em vigor a lei n. 7.256 de 27 de novembro de 1984, que estabelecia normas integrantes do Estatuto da Microempresa, relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, crédito e de desenvolvimento empresarial. Adiante faremos a análise do citado instrumento legal.

⁶“Tal incentivo em nada fere o princípio da isonomia tributária. Motivos extrafiscais permitem à lei imprimir tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime simplificado aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho” (BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 11. ed., 2018, p. 1562).

⁷Os princípios gerais da atividade econômica são núcleos condensadores de diretrizes ligados à apropriação privada dos meios de produção e à livre-iniciativa, que consubstanciam a ordem capitalista (Ibid., p. 1547)

⁸A redação original do inciso IX do artigo 170 versava o seguinte: o tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

Pode-se interpretar o princípio do tratamento favorecido às empresas de pequeno porte como uma forma do Estado intervir na liberdade econômica, privilegiando a empresa que está disposta a investir no desenvolvimento de sua região e viabilizar o pleno emprego⁹, bem como viabilizar também os demais fundamentos da ordem econômica, dentre outros objetivos a serem alcançados constitucionalmente.

Por outro lado, seguindo as reflexões de Vicente Bagnoli¹⁰, considera-se que o tratamento diferenciado pode ser interpretado também como uma forma de o Estado equilibrar o “campo de jogo” (*the level playing field*), objetivando assegurar condições mínimas ao pequeno estabelecimento empresarial de competir no mercado com concorrentes maiores e mais aptos à disputa. Um tratamento fundamental diante do cenário econômico vislumbrado.

Para Leonardo Vizeu Figueiredo¹¹:

O comando trata de uma proteção conferida à parcela dos agentes privados que participam do ciclo econômico de produção e circulação, sem, todavia, deter parcela substancial de mercado, tampouco poderio econômico, sendo, corolário lógico da defesa da concorrência.

Os fundamentos constitucionais mencionados devem manter um diálogo entre si, bem como com os demais fundamentos da República, eis que consistem verdadeiros comandos informativos do sistema constitucional a serem observados pelos legisladores no momento da criação das normas infraconstitucionais, especialmente no tocante ao aspecto tributário, foco da presente pesquisa.

Com o advento da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, foi inserida a alínea “d” ao inciso III, do art. 146 da CF/1988, reservando à lei complementar o papel para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificado. Foi inserindo ainda o parágrafo único ao artigo 146 da CF/1988, dispondo que lei complementar também poderia instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observando diretrizes descritas no texto da Constituição.

A alteração promovida pela EC n. 42/03 foi um grande passo para a criação do instrumento normativo infraconstitucional que objetivou dar um tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte no plano tributário existente, atualmente, no Brasil, tema este a ser enfrentado nos tópicos a seguir.

⁹ BAGNOLI, Vicente, op. cit, p. RB-3.11.

¹⁰ BAGNOLI, Vicente, loc. cit.

¹¹ FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 10. ed., 2019, p. 55.

Percebe-se, pela análise do arcabouço normativo-constitucional analisado, que as microempresas e as empresas de pequeno porte possuem importante função em nosso país, instituições que contribuem para o desenvolvimento da nação e o cumprimento dos fundamentos e objetivos da República, justificando o tratamento diferenciado que lhes é dado pelo legislador constituinte.

1.2 O Princípio da função social da empresa no ordenamento pátrio

Ao garantir a todos o livre exercício de atividade econômica, assegurando a existência digna, conforme os ditames da justiça social, a Constituição Federal impôs o dever de observar, além de outros balizamentos, a função social da propriedade¹², preceito contido no inciso XXIII do artigo 5º, no artigo 186 e no art. 170, III, todos da CF/1988, consistindo, com base nesse último fundamento apresentado, princípio geral da atividade econômica, dentre os quais se destaca também o princípio da propriedade privada (inciso II).

Acerca de temática função social, Leonardo Vizeu Figueiredo¹³ explica que:

Por função social entende-se a garantia legal de que o instituto de direito privado alcance, efetivamente, seus objetivos maiores, impedindo-se que ele tenha sua aplicabilidade desvirtuada por artimanhas jurídicas, articuladas com o fim de subverter sua devida e correta hermenêutica.

Para André Ramos Tavares¹⁴:

A propriedade privada é considerada como elemento essencial ao desenvolvimento do modelo capitalista de produção, e, ademais, o direito à propriedade é inafastável da concepção de democracia atualmente existente. Foi por esse motivo que se preservou o direito de propriedade, alterando-se-lhe o conteúdo, com a consagração de direitos sociais, e, ainda, com a declaração expressa de que também a propriedade é alcançada pela concepção social do Direito, o que se dá pela determinação de que a propriedade cumprirá sua função social.

Para Uadi Lammêgo Bulos, a função social da propriedade é a destinação economicamente útil da propriedade privada, em nome do interesse público, com o objetivo de otimizar o seu uso¹⁵.

¹²CASTRO, Mariângela Conceição Vicente de. **O princípio da função social da propriedade**: Empresa. 177f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Marília. Marília, São Paulo, 2008, p.70

¹³FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu, 2019, op. cit., p. 51.

¹⁴TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 18. ed. 2020, p. 584.

¹⁵BULOS, op. cit., p. 628.

Já o princípio a função social da empresa, que está implícito no texto constitucional, decorre de interpretação doutrinária e jurisprudencial do princípio da função social da propriedade¹⁶, sendo este um importante fundamento para o desenvolvimento das atividades econômicas no Brasil e para as empresas brasileiras em geral.

O postulado da função social da empresa possui relevância no âmbito do sistema constitucional como um todo, uma diretriz muito importante para descrever a importância das empresas para o ordenamento, face a relevância destas no tocante às suas diversas funções, pois elas são verdadeiras fontes de emprego, distribuição e geração de renda, que contribuem com a arrecadação tributária, promovem o atendimento das necessidades da economia, bem como fomentam o desenvolvimento das diferentes regiões do país.

No âmbito da legislação infraconstitucional, com o advento da lei de falências e recuperação de empresas, a lei n. 11.101/2005, o princípio da função social da empresa ganhou destaque quando da abordagem sobre o tema da recuperação judicial, instituto que tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira da empresa, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica¹⁷.

Importante destacar ainda o teor do Enunciado n. 53 da I Jornada de Direito Civil, o qual dispõe o seguinte: Deve-se levar em consideração o princípio da função social na interpretação das normas relativas à empresa, a despeito da falta de referência expressa¹⁸.

Mas afinal, o que seria o princípio da função social da empresa? Estaria o referido princípio relacionado a todas as relações empresariais? Qual a pertinência do citado princípio para a presente pesquisa?

Em verdade, a função social da empresa é reconhecida de forma sistemática no ordenamento jurídico brasileiro por meio da apreciação de vários dispositivos legais¹⁹, que resultam no objetivo jurídico de a empresa não gerar apenas lucro, mas também promover benefícios à comunidade, contribuindo com o desenvolvimento das pessoas que integram a

¹⁶COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial** - Volume 1 [livro eletrônico]: direito de empresa: empresa e estabelecimento: títulos de crédito. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 4. ed., 2019, p. RB-2.1

¹⁷Artigo 47. BRASIL. **Lei n. 11.101, de 09 de fevereiro de 2005**.

¹⁸BRASIL. Conselho da Justiça Federal (CJF). **I Jornada de Direito Civil**. Ministro Ruy Rosado de Aguiar (Coordenador Geral). Enunciado n. 53.

¹⁹Diversos fundamentos constitucionais, como a livre-iniciativa, princípios da ordem econômica, a busca do pleno emprego, além de princípios “implícitos” de efetividade da ordem econômica estão atrelados à função social da empresa. No âmbito Constitucional temos os artigos 5º, incisos XIII e XXIII, 170, 182, §2º e 186. Já no Código Civil temos os artigos 421, 422, 981 e 2.035.

própria empresa e a instituição da capacidade de continuidade das atividades econômicas pela empresa²⁰.

Nesse sentido, de acordo com André Ramos Tavares²¹:

A noção de função social opera como um grande “instituto heurístico” que alberga e dá sentido aos deveres constitucionais da empresa. Daí por que se fala, doutrinária e jurisprudencialmente, em “função social da empresa”, que abarca, em si, múltiplos deveres específicos, que decorrem da noção de função social da empresa.

Dentre os deveres específicos citados pelo autor acima, destacamos o dever de as empresas arcarem com as obrigações de natureza tributária de acordo com as determinações do sistema, respeitando cada comando normativo ligado à tributação, seguindo o trilha da legalidade e não adotando práticas evasivas no cotidiano de suas operações. Tal postura exige um sistema tributário adequado de acordo com os mandamentos constitucionais.

O conceito de função social da empresa compreende também os diversos benefícios que a atividade empresarial desempenha para a coletividade, reconhecendo o valor social das empresas²². Tal reconhecimento conta com a chancela do STF, demonstrando uma tendência interpretativa jurisprudencial a uma compreensão favorável ao reconhecimento do positivo papel que a atividade empresarial desempenha na sociedade brasileira²³, caminhando para um entendimento de reconhecer a “função social” que a empresa promove para o bom funcionamento da economia e do pleno emprego.

Seguindo o referido postulado, impõe-se que a empresa concilie seus interesses particulares com interesses coletivos ou sociais constitucionalmente avalizados²⁴. É possível afirmar que a função social da empresa reflete diretamente em diversos outros deveres²⁵, impondo à empresa a obrigação de cumprir o seu papel social, econômico e ambiental, no

²⁰DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: direito de empresa**. São Paulo: Saraiva, 4. ed., 2012, p. 49.

²¹TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional da Empresa**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2013. p. 92.

²²TAVARES, André Ramos, loc. cit.

²³Trecho do voto do Ministro Relator: “Do ponto de vista teleológico, salta à vista que o referido diploma legal buscou, antes de tudo, garantir a sobrevivência das empresas em dificuldades – não raras vezes derivadas das vicissitudes por que passa a economia globalizada –, autorizando a alienação de seus ativos, tendo em conta, sobretudo, a função social que tais complexos patrimoniais exercem, a teor do disposto no art. 170, III, da Lei Maior.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal (STF). **ADI 3934/DF**. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento 27 maio 2009, publicação em 06 nov. 2009).

²⁴A função social das empresas, deve seguir as orientações humanistas, como critério de justiça social com objetivo de permitir à sociedade uma vida digna, corolário dos princípios constitucionais republicanos. (SOLIMANI, Carlos Henrique. SIMÃO FILHO, Adalberto. *A Função Social da Empresa: O capitalismo humanista e a eticidade na busca da justiça social*. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Universidade Federal de Santa Maria, v. 12. n. 3. 2017. p. 1.012).

²⁵Tavares, André Ramos, op. cit., p. 106.

sentido de observar não apenas seus próprios interesses, mas também a necessidade de desenvolvimento de toda a sociedade em que está inserida²⁶.

As atividades econômicas, considerando sua função social, refletem diretamente na coletividade em que estão inseridas, o que também acontece com as atividades desempenhadas pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte, eis que toda a atividade empresarial gera impacto na sociedade em que está inserida, de forma positiva ou negativa.

Dentre os efeitos positivos possíveis, conforme já citado, pode-se citar geração de empregos e renda, a circulação de bens e prestação de serviços, o aumento na arrecadação tributária, a promoção do desenvolvimento regional, a erradicação da pobreza, dentre outros. Combate-se pobreza, com riqueza.

Acerca dos diversos impactos negativos decorrentes do desrespeito ao princípio da função social da empresa, pode-se citar: a poluição ambiental, a possível sonegação de tributos, a redução arbitrária de empregos e da circulação de riquezas, atos que gerem insegurança para os trabalhadores, práticas abusivas contra consumidores, práticas anticoncorrenciais, aumento das desigualdades sociais e regressão da economia²⁷.

Por outro lado, a imposição da função social não significa ignorar o objetivo jurídico da empresa, a atividade econômica para a qual ela foi constituída, ou seja, a função social da empresa jamais pode comprometer a função econômica da empresa, pois a empresa sem lucro não sobrevive, deixa de funcionar, o que poderia causar impacto nos demais princípios constitucionais, a exemplo do princípio da livre iniciativa.

Deve haver um equilíbrio entre o que se entende por função social da empresa, com os objetivos econômicos da empresa. É essa a ideia extraída pelo art. 170 da CF, ao afirmar que a ordem econômica tem como princípio a livre-iniciativa, a livre concorrência, a redução das desigualdades sociais e o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.

Pela análise acima realizada, pode-se afirmar que o princípio da função social da empresa está em harmonia com o tratamento dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, sendo um postulado que justifica o citado tratamento jurídico diferenciado descrito no artigo 179 e no artigo 146 da CF/1988.

²⁶MÉO. Leticia Caroline. Empresas sociais, função social da empresa e responsabilidade empresarial social. Revista de Direito Privado. **Revista dos Tribunais online**, vol. 59, jul. – set. 2014, p. 193-230.

²⁷PEREIRA. Henrique Viana. **A Função Social da Empresa**. 121f. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2010.

1.3 As microempresas e as empresas de pequeno porte na legislação infraconstitucional a partir da teoria da empresa

Com o propósito de enfrentar o problema da pesquisa e atender os objetivos descritos, entendemos ser importante tecer algumas reflexões acerca da teoria da empresa, para, posteriormente, termos um melhor entendimento acerca das definições de microempresas e empresas de pequeno porte no ordenamento jurídico pátrio.

Pela análise da legislação, compreendemos ser relevante citar que, no atual ordenamento, não há qualquer definição para o que denominamos de empresa²⁸, havendo apenas quanto aos elementos que a integram (empresário²⁹, sociedades empresárias, nome empresarial, estabelecimento empresarial, escrituração, marca, patente, auxiliares do empresário, dentre outros).³⁰

No passado, as pessoas naturais produziam os bens de consumo e desenvolviam seus próprios empreendimentos comerciais, fazendo a intermediação entre o produtor e o consumidor final. Não havia uma organização reconhecida pelo sistema com o propósito comercial, recebendo algum tratamento legal, ficando, nesse sentido, à margem de garantias e direitos. As organizações comerciais atuavam informalmente.

Com o passar dos tempos³¹, bem como com crescimento das nações e das atividades negociais, tornou-se indispensável a existência de legislação para disciplinar sobre as atividades negociais, bem como acerca dos atores envolvidos em tais atividades, seus direitos e deveres. Em decorrência da citada evolução, erigiu-se a empresa como um organismo

²⁸Inexistindo definição legal de empresa, mas sim a de seu titular, o empresário, passaram os doutrinadores a buscar um conceito jurídico e sua natureza no âmbito do Direito. Negrão afirma que a empresa é formada por três aspectos, o que ele denomina de tripé empresarial: a pessoa, os bens e a atividade, o que nos lembra a divisão clássica do Direito Civil: das pessoas, dos bens e dos atos jurídicos (NEGRÃO, Ricardo. **Curso de Direito - Comercial e de Empresa**: teoria geral da empresa e direito societário. 16. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, Coleção Curso de direito, vol. 1, 2020, p. 69.).

²⁹Consiste a empresa em um organismo subordinado ao empresário, apesar de este dela fazer parte, como objeto de direito não poderá ter regras próprias a regulá-la independentemente (MARTINS, Fran. **Curso de Direito comercial**: empresa, empresários e sociedades. Rio de Janeiro: Forense, 42. Ed. rev. atual. e ampl. por Carlos Henrique Abrão, 2019, p. 11.).

³⁰Tais temas estão estruturados no âmbito do Código Civil de 2020 (lei n. 10.406/2002), que possui um tratamento específico para o “direito de Empresa”.

³¹Há os que preferem inserir seu estudo nas mesmas divisões clássicas da história da humanidade: Antiguidade Clássica, Idade Média, Idade Moderna e Contemporânea. Outros vislumbram a sistematização doutrinária da ciência jurídica somente após a Idade Média e contam as eras evolutivas a partir das ideias econômicas e seus resultados no mundo ocidental (Negrão, Ricardo, op. cit., 2020, p. 29).

formado por uma ou várias pessoas com a finalidade de exercitar atos de manufatura ou circulação de bens ou prestação de serviços, objetivando o lucro³².

No Brasil, acompanhando a evolução da legislação de outros países, o ordenamento jurídico passou por algumas importantes fases, as quais são estudadas no âmbito do Direito empresarial, não sendo objeto do presente trabalho a análise sob esse prisma. Acompanhando a evolução da empresa no ordenamento, a legislação tributária também evoluiu com o propósito de encampar tais pessoas no campo da tributação, inserindo-as como sujeitos passivos das obrigações dessa natureza.

O conceito de empresa³³ está diretamente ligado ao aspecto econômico³⁴, muito embora a legislação pátria adote, em vários dispositivos legais, a terminologia “empresa” para referir-se ao empreendimento constituído com o propósito de desenvolver atividade econômica. O Código Civil brasileiro, pela Teoria da Empresa³⁵, faz menção especial ao sujeito (pessoa física ou jurídica) que, em nome próprio, exerce atividade econômica profissionalmente organizada para a produção ou a circulação de bens e serviços³⁶, denominando-o de empresário³⁷, cuidando também de outros elementos integrantes da atividade.

No entanto, consideramos importante pontuar que a empresa ou o empresário são apenas alguns dos componentes presentes sistema jurídico e econômico, sendo necessário pensar não apenas na estrutura do ordenamento, como também na função de cada elemento constante do sistema³⁸. A empresa é uma célula fundamental de qualquer tipo de economia organizada³⁹.

³²A lei n. 556 de 25 de Junho de 1850, conhecida como Código Comercial, foi o primeiro instrumento legal que passou a tratar sobre o tema no Brasil. Atualmente, o Código Comercial, no que se refere aos atos de comércio, encontra-se derrogado por força do Código Civil de 2020 (lei n. 10.406/2002), que trouxe a Teoria da Empresa.

³³Para Waldirio Bulgarelli empresa é definida como “atividade econômica organizada de produção e circulação de bens e serviços para o mercado, exercida pelo empresário, em caráter profissional, através de um complexo de bens” (BULGARELLI, Waldirio. **Tratado de Direito Empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995, p. 124).

³⁴Com a edição do Código comercial em 1850, a empresa já era conhecida no campo econômico, consistindo na organização de capital e trabalho com a finalidade da produção ou circulação de bens ou prestação de serviços. (MARTINS, Fran, op. cit., p. 10).

³⁵A teoria da empresa foi inaugurada com a criação do Código Civil de 2020, inspirado no Código Civil da Itália de 1942, abandonando a antiga teoria dos atos de comércio fundada no Código Comercial de 1950, elencando outras atividades como empresariais e não apenas considerando o comércio.

³⁶Lei n. 10.406/2002 – Código Civil - Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

³⁷“A empresa não se confunde com as pessoas que exercem a atividade, ou seja, o empresário individual, a sociedade empresária ou Eireli” (VIDO, Elisabete. **Curso de direito empresarial**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 30).

³⁸CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018, p.12.

³⁹“O fenômeno econômico da empresa foi particularmente estudado pela ciência econômica no sistema da economia liberal, que teve no século XIX – o século da revolução industrial – o seu apogeu, e que marcou a definitiva passagem da fase da economia artesanal para a fase das grandes concentrações de capital e de trabalho,

As empresas, organizações constituídas com o propósito de desenvolver atividades econômicas objetivando o lucro, têm também, de acordo com o que foi explanado, sua função social, vez que, além de atender os interesses privados dos envolvidos (empresários), contribuem com a promoção de outros fins reconhecidos pelo Direito⁴⁰.

Segundo Alberto Asquini, em obra traduzida por Fábio Konder Comparato⁴¹: “empresa é um fenômeno econômico poliédrico, o qual tem, sob o aspecto jurídico, diversos perfis em relação aos diversos elementos que o integram”. Do ponto de vista do Direito Civil, as empresas normalmente são consideradas pessoas jurídicas de direito privado, possuindo personalidade jurídica própria, com direitos e obrigações constantes do sistema.

O fato de serem consideradas também como instituições⁴² jurídicas, possuem sua relevância para o sistema econômico e jurídico constitucional, especialmente, considerando o tema do trabalho, na seara tributária, eis que, como sujeitos passivos da relação tributária, ficam submetidos às diversas exigências dessa natureza.

São diversas as funções das empresas no contexto econômico, considerando que são estas que promovem a produção, a circulação e a distribuição de bens ou de serviços, atendendo aos anseios da sociedade, dos consumidores e dos demais agentes econômicos. As

modernos (grandes indústrias, grandes comerciantes, grandes organizações bancárias, etc). Mas a empresa é a célula fundamental de qualquer tipo de economia organizada. Diferente somente é, no ordenamento” (ASQUINI, Alberto. Perfis da empresa. Trad. Fabio Konder Comparato. **Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro**. São Paulo, n. 104, out/dez 1996, p. 109-126.

⁴⁰“Indubitavelmente, o fenômeno empresa ganha amplitude e ainda maior importância na sociedade contemporânea, e tal fato decorre da própria evolução da sociedade. Conforme dito alhures, sendo o comércio inerente ao ser humano, a empresa torna-se instrumento de excelência da atividade econômica e passa a ser foco da disciplina jurídica. Ocorre que a empresa é objeto de regulação de diversos ramos do Direito, sendo inevitáveis os conflitos que permeiam as relações capital-trabalho, ainda mais na perspectiva do desenvolvimento sustentável. Cada ramo do Direito, ao valorar e julgar as condutas, parte dos seus próprios pressupostos, o que faz com que por vezes não ocorra uma visão integrada do fenômeno jurídico da empresa. Ter uma visão integrada é de extrema importância para a tese ora defendida, pois apenas assim se poderá chegar a um delimitador comum, que possa compatibilizar todos os interesses envolvidos. Faz-se necessária essa compatibilização de interesses, já que apenas dessa forma será possível uma convivência social adequada. A compatibilização dos interesses é viável apenas se o fenômeno socioeconômico denominado empresa for plasmado pelo Direito, ou seja, transportado ao plano jurídico. O que ocorre é que essa transposição não é uma tarefa fácil, pois, em que pese os conceitos jurídicos estabelecidos em relação à empresa serem construções racionais de um processo histórico-político, estes devem ser revisitados e adaptados à própria dinâmica da realidade social.” (BRASILINO, Fabio. **Bem jurídico empresarial: função social, preservação da empresa e proteção ao patrimônio mínimo empresarial**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020, p. 73).

⁴¹ASQUINI, Alberto, op. cit., 109-126.

⁴²“A consideração da empresa como organização de pessoas, para um fim comum, no sentido ora indicado, leva a enquadrar, juridicamente, a empresa na figura da “instituição”. O fenômeno jurídico da instituição tem interessado, particularmente, à ciência do direito público, porque, é no campo do direito público, onde – à parte a consideração do Estado como instituição – o fenômeno tem as suas manifestações mais eminentes (O Partido, o exército, a escola, etc). Mas também no domínio do direito privado e especialmente naqueles setores que são afins ao direito público, o fenômeno da instituição já tem despertado o interesse da ciência: exemplo típico de instituição é, certamente, a família” (ASQUINI, Alberto, op. cit., p. 123-124).

empresas promovem, no seu cotidiano, e intensamente, diversas atividades, inter-relacionando-se com outros agentes presentes na sociedade e na economia.

O exercício do direito de empresa decorre de princípios constitucionais consagrados, como o princípio da livre iniciativa, da livre concorrência, da função social da empresa e o da propriedade privada, sendo relevante ressaltar que deve haver uma interação no plano constitucional, infraconstitucional e econômico dos institutos. O ordenamento jurídico é um todo orgânico, devendo haver um significado de todas as estruturas para o sistema.

Para alcançarmos uma melhor compreensão acerca do papel das microempresas e das empresas de pequeno porte no âmbito do sistema, bem como entender o problema da pesquisa, alcançando os objetivos traçados, faz-se necessário analisarmos ainda a legislação nacional que versa sobre o tema.

O primeiro instrumento normativo infraconstitucional que passou a tratar sobre as pequenas empresas foi o Decreto n. 83.740, de 18 de julho de 1979, que instituiu o Programa Nacional de Desburocratização, ainda no período ditatorial. A alínea “f” do artigo 3º descrevia como objetivo fortalecer o sistema de livre empresa, favorecendo a empresa pequena e média, que constituem a matriz do sistema, e consolidando a grande empresa privada nacional, para que ela se capacite, quando for o caso, a receber encargos e atribuições que se encontram hoje sob a responsabilidade de empresas do Estado⁴³.

Posteriormente, sobreveio a lei n. 7.256, de 27 de novembro de 1984⁴⁴, que versava sobre as normas integrantes do Estatuto da Microempresa, relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial.

Aproximadamente dez anos depois, foi sancionada a Lei n. 8.864, de 28 de março de 1994⁴⁵, inovando a legislação com a elevação da receita bruta anual da microempresa, além de fazer surgir, pela primeira vez na legislação infraconstitucional, a figura da empresa de pequeno porte, conforme previsto na Constituição Federal com os comandos então em vigor. O sistema estava cada vez mais estruturado em prol dos pequenos empreendimentos.

No dia 05 de dezembro de 1996, foi sancionada a Lei n. 9.317⁴⁶, denominada “Lei do Simples”, sendo esta considerada uma das maiores conquistas das micro e pequenas empresas brasileiras, estabelecendo tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e as empresas de pequeno porte relativo aos impostos e contribuições e que,

⁴³BRASIL, Decreto n. 83.740, de 18 de julho de 1979.

⁴⁴BRASIL, Lei n. 7.256 de 27 de novembro de 1984.

⁴⁵BRASIL, Lei n. 8.864 de 28 de março de 1994.

⁴⁶BRASIL, Lei n. 9.317 de 05 de dezembro de 1996.

na prática, reduziu, consideravelmente, a carga tributária, simplificando a forma de recolhimento dos tributos federais, além de permitir a adesão de Estados e Municípios para concessão de benefícios do ICMS e do ISS.

A citada lei, além de atender aos preceitos constitucionais aplicados às ME's e EPP's, especialmente o postulado do tratamento diferenciado e favorecido às mesmas, revogou alguns dispositivos da Lei n. 7.256/84 e da Lei n. 8.864/94, especialmente o trecho que tratava sobre o tratamento fiscal, pois incompatíveis com as novas disposições do regime do Simples.

Posteriormente, no dia 05 de outubro de 1999, foi sancionada a lei n. 9.841⁴⁷, que revogou as leis n. 7.256/84 e da Lei nº 8.864/94, estabelecendo o novo Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos arts. 170 e 179 da Constituição Federal. No entanto, como o Estatuto foi criado por lei ordinária federal, sem poder legislativo sobre Estados e Municípios, os seus benefícios estavam limitados à esfera de atuação do Governo Federal.

Finalmente, em 14 de dezembro de 2006, após a criação da EC n. 42/2003, que havia modificado a redação do artigo 146 da CF/1988, foi sancionada a lei complementar n. 123⁴⁸, instituindo o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, bem como revogando as leis n. 9.317/96 e 9.841/99, criando o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o denominado Simples Nacional.

Além do tratamento tributário, a LC n. 123/06 também passou a dispor sobre o cumprimento diferenciado, por parte das ME's e EPP's, de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias, sobre acesso a crédito e ao mercado, a preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, o acesso à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

A LC, ao dispor sobre o Estatuto das MPE's, trouxe também mecanismos de proteção à tais empresas, seguindo aos preceitos constitucionais já destacados no presente trabalho, como é o caso das disposições constantes do §3º, do artigo 1º, o qual disciplina que toda nova obrigação que atinja as microempresas e empresas de pequeno porte deverá apresentar, no instrumento que a instituiu, especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para cumprimento.

⁴⁷BRASIL, Lei n. 9.841, de 05 de outubro de 1999.

⁴⁸BRASIL, Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

Ademais, conforme preceito do §4º do artigo 1º, na especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido de que trata o §3º, deverá constar prazo máximo, quando forem necessários procedimentos adicionais, para que os órgãos fiscalizadores cumpram as medidas necessárias à emissão de documentos, realização de vistorias e atendimento das demandas realizadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte com o objetivo de cumprir a nova obrigação.

Caso o órgão fiscalizador descumpra os prazos estabelecidos na especificação do tratamento diferenciado e favorecido, conforme o disposto no §4º, a nova obrigação será inexigível até que seja realizada visita para fiscalização orientadora e seja reiniciado o prazo para regularização (§5º do art. 1º).

A ausência de especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido ou da determinação de prazos máximos, tornará a nova obrigação inexigível para as microempresas e empresas de pequeno porte. A inobservância de tais comandos resultará em atentado aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial.

Por sua vez, outro comando que merece atenção, o §4º do artigo 26 da LC, disciplina que é vedada a exigência de obrigações tributárias acessórias relativas aos tributos apurados na forma do Simples Nacional além daquelas estipuladas pelo Conselho Gestor do Simples Nacional (CGSN) e atendidas por meio do Portal do Simples Nacional, bem como, o estabelecimento de exigências adicionais e unilaterais pelos entes federativos, exceto os programas de cidadania fiscal.

Ao longo dos anos, até os dias atuais, a LC n. 123/06 sofreu algumas alterações realizadas pelas leis complementares n. 127, de 14 de agosto de 2007, n. 128, de 19 de Dezembro de 2008, n. 133, de 28 de Dezembro de 2009, n. 139 de 10 de Novembro de 2011, n. 147, de 07 de Agosto de 2014, n. 154, de 18 de Abril de 2016, n. 167, de 24 de Abril de 2019 e, por fim a LC n. 169, de 02 de Dezembro de 2019. Cada um dos referidos instrumentos promoveu alterações do seu modo.

Para os fins legais e de entendimento para o presente trabalho, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário individual, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis (Juntas Comerciais) ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas (Cartórios), conforme o caso, desde que, no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e, no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita

bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais)⁴⁹.

São essas empresas (ME's e EPP's), verdadeiras destinatárias de um tratamento diferenciado e favorecido determinado pela CF/1988, que, atendendo aos preceitos legais, têm a possibilidade de aderir ao Simples Nacional, suportando uma carga tributária diferenciada das demais empresas integrantes do sistema, denotando sua importância para a sociedade e para a economia do país.

⁴⁹Artigo 3º, incisos I e II da LC n. 123/2006.

CAPÍTULO II – O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E A TEORIA INSTITUCIONAL DE DOUGLASS NORTH

2.1 O propósito desenvolvimentista na Constitucional Federal de 1988

O desenvolvimento econômico e social de um país é de fundamental importância para que seus indivíduos usufruam de outros direitos sociais estabelecidos constitucionalmente, sendo necessária, para tal fim, a criação de instituições vocacionadas à viabilização dos propósitos estabelecidos.

Com base nessa reflexão e analisando o atual cenário jurídico-normativo, importante inferir que a Constituição Federal de 1988 optou por um modelo desenvolvimentista, mencionando o vocábulo “desenvolvimento” por diversas vezes ao longo de seu texto⁵⁰.

Denota-se a preocupação com o propósito de desenvolvimento, inicialmente, no preâmbulo, o qual tem força de vetor interpretativo do texto constitucional e caráter veiculador de princípios⁵¹, ambos reconhecidos pela Suprema Corte⁵², assegurando o desenvolvimento como valor supremo de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos.

A CF/1988 estabelece também, no art. 3º, como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, para garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza, a marginalização, e reduzir as desigualdades sociais e regionais, como também promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação⁵³.

Acerca do desenvolvimento nacional como objetivo, André Ramos Tavares⁵⁴ afirma que a CF/1988 optou por um modelo de economia desenvolvimentista, lastreado na soberania econômica do país (artigo 170, I) e no mercado interno (artigo 219), refletindo ainda que:

Obviamente que tal meta insere-se no contexto econômico, embora nele não se esgote, já que o desenvolvimento há de ser buscado igualmente em outras órbitas, como a social, a moral, a política e

⁵⁰São 49 (quarenta e nove) menções à palavra “desenvolvimento”, nas quais, a grande maioria estão ligadas ao desenvolvimento sócio econômico.

⁵¹“Ao desvendar as linhas estruturantes da Constituição, os objetivos que movem a sua concepção, o Preâmbulo se torna de préstimo singular para a descoberta do conteúdo dos direitos inscritos na Carta e para que se descortinem as finalidades dos institutos e instituições a que ela se refere; orienta, enfim, os afazeres hermenêuticos do constitucionalista” (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 14 ed. rev. e atual., 2019, p. 77)

⁵²NERY JUNIOR, Nelson; ABOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro** [livro eletrônico]: Curso Completo. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2. ed., 2019, p. RB-1.34.

⁵³BAGNOLI, Vicente, op. cit., RB-3.9.

⁵⁴TAVARES, André Ramos, op. cit., p. 823.

outras. Interessa aqui sublinhar o desenvolvimento do País como um dos objetivos fundamentais (não apenas um meio para obter outro princípio).

O desenvolvimento econômico almejado pela carta Constitucional deve ser conjugado com os demais fundamentos e objetivos elencados no ordenamento, devendo estar presente, sempre que possível, na essência, nas entrelinhas das iniciativas legais emanadas dos entes federados no cotidiano. Os princípios gerais da atividade econômica constantes no artigo 170 da CF/1988 precisam ser considerados também.

Por outro lado, não há que se pensar apenas em desenvolvimento econômico, mas também, e principalmente, em desenvolvimento social, um sonho ainda intangível para milhões de brasileiros. Sobre desenvolvimento social, Uadi Lammêgo Bulos⁵⁵ ensina que:

O vocábulo é recente na Sociologia e na Economia, significando a passagem de uma sociedade agrária para uma sociedade industrial, com aumento do Produto Interno Bruto e da renda per capita. Normalmente, o desenvolvimento social é medido pelo índice de mortalidade infantil, atendimento hospitalar, sanitização pública, instalação de indústrias geradoras de empregos, grau de alfabetização, consumo de energia elétrica, cimento e petróleo etc.

Ainda de acordo com a carta constitucional, a União exerce um importante papel na promoção do desenvolvimento nacional, bem como para a promoção das desigualdades regionais, competindo a ela elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social (artigo 21, IX), bem como articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando o alcance dos citados propósitos (art. 43). Compete, de forma concorrente, à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar sobre desenvolvimento (art. 24, IX).

O fomento de programas de desenvolvimento econômico também é objeto de preocupação no âmbito constitucional, estabelecendo tal propósito como fundamento do Sistema Financeiro Nacional (art. 192), bem como disciplinando sobre a destinação de recursos para tal fim, por meio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), conforme previsão constante do §1º do art. 239 da CF/1988.

No alcance do propósito de desenvolvimento também atua o sistema tributário brasileiro, na medida em que prevê mecanismos isonômicos de tributação, de repartição justa das receitas tributárias entre os entes tributantes (art. 157 e seguintes), na concessão de incentivos fiscais (art. 151, I), bem como, especialmente, com o tratamento diferenciado e

⁵⁵BULOS, Uadi Lammêgo, op. cit., p. 521.

favorecido às ME's e EPP's. Para isso, o Estado pode atuar tanto no sentido de majorar a tributação como também no de, diminuí-la ou eliminá-la⁵⁶.

Acerca da disciplina do mercado interno, importante fundamento econômico, a CF/1988 assevera que este integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal (art. 219).

Diante de todos esses fundamentos apresentados e dos demais existentes na CF/1988, vislumbra-se que está demonstrada a vontade do legislador constituinte em promover o desenvolvimento econômico e social em nosso país. Resta saber se, de fato, os comandos constitucionais estão sendo levados a sério em todos os sentidos e por todos os agentes envolvidos no sistema.

Ainda sobre a temática, Uadi Lammêgo Bulos⁵⁷, discorrendo sobre o constitucionalismo do por vir ou do futuro, preocupado com a organização do ordenamento, na esperança de dias melhores, expõe fatores considerados importantes para o aperfeiçoamento de um conjunto de ideias que foram avaliadas ao longo do tempo, refletindo o seguinte:

O sofrimento da humanidade, a violência social, o desemprego, o subemprego e a informalidade, a descrença no poder absoluto da razão, o desprestígio das instituições e do próprio Estado, a crise de valores, a necessidade de se recorrer aos ensinamentos do Evangelho do Cristo de Deus, como único alívio imediato para os males humanos, a fome, as doenças dizimando as massas, o avançado desenvolvimento tecnológico e científico, os novos recursos da comunicação e da informática, o império dos bens de consumo e os questionamentos éticos relativos à engenharia genética são alguns dos fatores que tendem a influenciar o ato de feitura das constituições do porvir. Espera-se que a constituição do futuro propicie o ponto de equilíbrio entre as concepções hauridas do constitucionalismo moderno e os excessos do constitucionalismo contemporâneo.

Dentre os fatores citados pelo autor, que tendem a influenciar o ato de feitura das constituições do por vir, não desprezando os demais, destaca-se o desprestígio das instituições e do próprio Estado, em nítido tom crítico, no sentido de que tais instituições e o Estado precisam ser fortalecidos.

Por esse viés, para que a vontade do legislador constituinte em promover o desenvolvimento no país se concretize, entendemos necessário o bom funcionamento das

⁵⁶NERY JUNIOR, Nelson; ABOUD, Georges, op. cit., p. RB-3-34.

⁵⁷BULOS, Uadi Lammêgo, op. cit., p. 98.

estruturas econômicas e jurídicas, as quais fazem parte do cotidiano empresarial, laboral e social⁵⁸.

Almejando a realização de um cotejo do tema central do trabalho com propósito do desenvolvimento consagrado na Constituição Federal de 1988, adotamos ferramentas da análise econômica do Direito (*law and economics*), especialmente quanto à importância das microempresas e empresas de pequeno porte para o sistema socioeconômico como um todo.

2.2 Definições sobre o desenvolvimento e o crescimento econômico

Para a compreensão e entendimento dos conceitos, consideramos importante pontuar que desenvolvimento e crescimento econômicos são dois institutos diferentes para a economia, com conceitos que não são unívocos e ideologicamente neutros.

Bruno Meyerhof Salama⁵⁹, explorando as obras de Douglass North, aponta que o desenvolvimento é um processo de transformação da ordem social e, mais especificamente, de uma transformação tal que enseje a transição de uma ordem social de acesso limitado para uma ordem social de acesso aberto. Para que haja desenvolvimento, é preciso que surjam mecanismos institucionais e organizacionais que facilitem a transferência para o campo político dos ganhos da economia. O crescimento econômico não conduz necessariamente a essa transformação. O crescimento pode conduzir ao desenvolvimento, mas isso não ocorrerá necessariamente.

Uma concepção adequada do desenvolvimento tem de ir muito além da acumulação de riqueza, do crescimento do produto nacional bruto e de outras variáveis relacionadas à renda e ao capital. Sem ignorar a importância do crescimento econômico, temos de olhar muito além dele⁶⁰.

O desenvolvimento econômico, na visão de Schumpeter, é um processo que envolve, obrigatoriamente, uma grande inflexão ou ruptura da economia, que cria e alimenta incertezas, mas que, ao final do processo, a economia⁶¹ deve, necessariamente, estar melhor

⁵⁸SOLIMANI, Carlos Henrique; SIMÃO FILHO, Adalberto, op. cit., p. 991.

⁵⁹SALAMA, Bruno Meyerhof. Sete Enigmas do Desenvolvimento em Douglass North. **Economic Analysis of Law Review**, Universidade Católica de Brasília, v. 2, n. 2, jul./dez. 2011. p. 404-428.

⁶⁰SEN, Armatya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000. p 14.

⁶¹“Define-se Economia como a ciência social que estuda de que maneira a sociedade decide (escolhe) empregar recursos produtivos escassos na produção de bens e serviços, de modo a distribuí-los entre as várias pessoas e grupos da sociedade, a fim de satisfazer as necessidades humanas. Ou seja, é a ciência social que estuda como a sociedade administra recursos produtivos (fatores de produção) escassos” (VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de economia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 21).

do que antes, sendo esse um processo de mudança necessariamente qualitativa, embora envolva também, em geral, mudanças quantitativas⁶².

No desenvolvimento econômico a necessidade de mudança qualitativa é crucial, considerando que se coaduna com a perspectiva mais abrangente do processo de desenvolvimento e com as transformações que envolve, extrapolando considerações relativas somente ao crescimento⁶³, por exemplo a concretização dos direitos sociais à moradia e à alimentação (art. 6º). O desenvolvimento econômico é um conceito mais qualitativo, incluindo as alterações da composição do produto e a alocação dos recursos pelos diferentes setores da economia, de forma a melhorar os indicadores de bem-estar econômico e social (pobreza, desemprego, desigualdade, condições de saúde, alimentação, educação e moradia)⁶⁴.

O desenvolvimento não se resume à mera multiplicação da riqueza material, pautada apenas em critérios de mensurabilidade ligados à modernização e industrialização (como o PIB per capita), mas, inspirada numa perspectiva econômico-social centrada no homem e na expansão das suas liberdades e capacidades, incluindo também elementos de avaliação como o nível de escolaridade de determinada população, expectativa de vida, participação política e distribuição de renda⁶⁵.

O desenvolvimento econômico⁶⁶ de um país, um Estado ou Município é o processo de acumulação de capital e incorporação de progresso técnico ao trabalho e ao capital, que leva ao aumento da produtividade, dos salários, e do padrão médio de vida da população⁶⁷,

⁶²CARDOSO, Fernanda Graziella. **A armadilha do subdesenvolvimento**: Uma discussão do período desenvolvimentista brasileiro sob a ótica da abordagem da complexidade. 250f. Tese (Doutorado em Ciências). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 21.

⁶³CARDOSO, Fernanda Graziella, loc. cit.

⁶⁴VASCONCELLOS, op. cit., p.242.

⁶⁵ZANATTA, Rafael Augusto Ferreira. **Direito e Desenvolvimento no Século XXI: Rumo ao terceiro momento? I Circuito de Debates Acadêmicos**, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2011.

⁶⁶Desenvolvimento econômico é o processo histórico de acumulação de capital incorporando conhecimento técnico que aumenta o padrão de vida da população. É um processo histórico que surge quando um país realiza sua revolução nacional e industrial e, desse modo, completa sua Revolução Capitalista. O conceito de crescimento econômico torna-se mais claro com a adoção das perspectivas estrutural, *schumpeteriana*, *keynesiana* e novo-desenvolvimentista. Uma perspectiva estrutural, porque o desenvolvimento econômico envolve mudanças nas três instâncias da sociedade – mudança direta na instância econômica e mudança indireta nas instâncias normativa e cultural. Uma perspectiva *schumpeteriana*, porque o papel do empresário inovador é tão importante quanto o papel do Estado no processo de crescimento econômico. Uma perspectiva *keynesiana*, porque não basta analisar o desenvolvimento econômico do lado da oferta; os países crescerão se educarem sua população, se promoverem a ciência e a tecnologia, se praticarem política industrial e se investirem em infraestrutura; mas, exceto no caso desta última, essas atividades são esforços diários de milhões de pessoas; além de investir em infraestrutura, o governo deve criar oportunidades de investimento para as empresas, adotando políticas macroeconômicas que garantam a demanda efetiva. E, finalmente, é necessária uma perspectiva novo-desenvolvimentista, porque, nos países em desenvolvimento, a demanda efetiva não basta para motivar as empresas competentes a investirem (BRESSER-PEREIRA. Luiz Carlos. **Desenvolvimento, progresso e crescimento econômico**. **Lua Nova**: Revista de cultura e política, n.93, set./dez., 2014.).

⁶⁷Id., **Crescimento e Desenvolvimento econômico**, 2008.

enquanto que o Crescimento econômico possui um conceito mais restrito, estando relacionado ao crescimento contínuo da renda per capita ao longo do tempo⁶⁸.

Para Luiz Carlos Bresser-Pereira⁶⁹:

Na construção social, o desenvolvimento econômico desempenha um papel-chave. A instância econômica, a instância institucional ou normativa, e a instância ideológica da sociedade são interdependentes e mudam de modo contraditório ou dialético, embora na mesma direção.

Marx via a instância econômica como o motor determinante da sociedade mas, depois de sua época, os homens aumentaram seu conhecimento sobre como as sociedades mudam e sobre o papel das ideias e das instituições no processo de mudança. Por outro lado, agiram continuamente para tornar mais capaz a principal instituição que regula ou coordena as sociedades modernas: o Estado. A consequência desse duplo avanço (maior conhecimento e um Estado mais capaz), tornou a história menos determinada pela economia e aumentou o controle dos homens sobre seu destino⁷⁰.

É por essa razão que a sociedade está envolvida em uma construção social nas sociedades modernas, engajados em promover o desenvolvimento, ainda que de forma contraditória e por tentativa e erro. O protagonismo da sociedade nesse processo de mudança é elementar, exigindo que, a todo momento, repensemos as estruturas e as instituições presentes em nosso ordenamento.

A questão tributária é um fator que pode contribuir com o fenômeno do desenvolvimento econômico das nações, considerando o impacto que as imposições tributárias ocasionam nas estruturas do Estado, retirando parcela de renda dos sujeitos envolvidos.

2.3 O papel das instituições e das organizações para o desenvolvimento econômico à luz da teoria institucional de Douglass North

Na abordagem do presente tópico parte-se da afirmação de que o Direito influencia e é influenciado pela Economia, bem como, as Organizações influenciam e são influenciadas pelo ambiente institucional ou normativo, reflexões estas que são levadas em consideração quando estamos diante da análise econômica do Direito (*law and economics*), tema cada dia mais exercitado entre os estudiosos das citadas áreas (Economia e Direito).

⁶⁸VASCONCELLOS, op. cit.

⁶⁹BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos, op. cit., 2014.

⁷⁰BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos, op. cit., 2014.

Sobre ferramentas da análise econômica do direito, Ejan Mackaay e Stéphane Rousseau⁷¹ abordam o seguinte:

Toda análise econômica do direito está fundada na premissa de que as normas jurídicas devem ser julgadas à luz das estruturas de estímulos que estabelecem e das conseqüentes mudanças comportamentais adotadas pelos interessados em resposta aos estímulos. Lembrem-se, aqui, os tipos de abordagem propostos pela análise econômica do direito. Friedman os resume em três pontos: permite prever os efeitos a serem produzidos por certas normas; explica por que existem normas particulares; permite decidir que regras devem existir.

Justifica-se essa abordagem para o presente trabalho face aos seguintes questionamentos: como determinadas economias crescem? Qual o papel dos empreendimentos nesse cenário?⁷² Porque a empresa é necessária dentro do sistema econômico?⁷³ Consideramos que tais indagações possuem relação com o problema de pesquisa e os objetivos traçados.

Os recentes estudos sobre a interface do direito com a economia, sob influência da nova economia institucional (*new institutional economics*), têm como pressuposto que as instituições jurídicas influenciam⁷⁴, positiva ou negativamente, no desenvolvimento econômico-social do país. Em outras palavras, as instituições importam⁷⁵.

Sobre o papel do Direito no propósito do desenvolvimento Robert Cooter e Hans-Bernd Schafer⁷⁶ assim lecionam:

Nas últimas décadas muitos países gozaram de boas condições para iniciar seu desenvolvimento – paz, economias abertas, ausência de desastres naturais e ausência de bolhas em vias de estourar. Nesse cenário, o Direito possui grandes influências no potencial de desenvolvimento. Boas leis tem o poder de direcionar a energia dos negócios e avançar a economia, enquanto que leis ruins podem frear negócios e conseqüentemente, o crescimento. O crescimento sustentável em países em desenvolvimento ocorre através das inovações nos mercados e nas organizações.

⁷¹MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise econômica do direito**. Trad. Rachel Sztajn. São Paulo: Atlas, 2. ed., 2015, p.693.

⁷²COOTER, Robert D.; SCHAFFER, Hans-Bernd. **O nó de Salomão**: Como o Direito pode erradicar a pobreza das nações. Trad. e Org. Magnum Koury de Figueiredo Eltz; Flávia Santinioni Vera et al. (Col.) Curitiba: CRV, 2017, p.18

⁷³COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. Trad. Heloisa Gonçalves Barbosa. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2. ed., Coleção Paulo Bonavides, 2017, p. 35-36.

⁷⁴Tais instituições eficientes e adaptáveis têm que oferecer incentivos para a aquisição de conhecimentos e instrução, promover inovações e estimular a disposição de correr riscos e a criatividade. Portanto, as instituições devem estimular os ensaios e eliminar os erros (NORTH, Douglass C. **Custos de Transação, Instituições e Desempenho Econômico**. Ensaios e Artigos. Trad. Elizabete Hart. Instituto liberal: Rio de Janeiro, 3 ed., 2006, p. 11).

⁷⁵A nova economia institucional (*new institutional economics*) é marcada pela convergência entre a teoria econômica e o institucionalismo e foi conduzida no final do último século por autores como Ronald Coase, Oliver Williamson e Douglass North, todos ganhadores do Prêmio Nobel em Ciências Econômicas.

⁷⁶COOTER, Robert D.; SCHAFFER, Hans-Bernd, op. cit., p. 22.

A análise econômica do papel das organizações no sistema deve considerar o ambiente normativo no qual os agentes atuam, para não correr o risco de chegar a conclusões equivocadas ou imprecisas, por desconsiderar os constrangimentos impostos pelo Direito ao comportamento dos agentes⁷⁷.

Consideramos que o Direito, por sua vez, ao estabelecer regras de conduta que modelam as relações entre pessoas, deverá levar em conta os impactos econômicos que delas derivarão, os efeitos sobre a distribuição ou alocação dos recursos e os incentivos que influenciam o comportamento dos agentes econômicos privados⁷⁸.

Para Douglass North⁷⁹, o desempenho econômico é função das instituições e de sua evolução, onde as instituições constituem as regras do jogo numa sociedade, podendo ser formais e informais, bem como pelos mecanismos responsáveis pela eficácia desses dois tipos de normas. Formalmente, as instituições representam as limitações impostas pelo homem para disciplinar as interações humanas, moldando o desempenho econômico nas economias de todo o mundo. Estruturam incentivos de natureza política, social e econômica⁸⁰.

Nesse diapasão, as leis tributárias podem ser consideradas instituições formais de acordo com a teoria construída por North, as quais disciplinam as relações e impactam diretamente no aspecto econômico e social do país.

Por outro lado, North⁸¹ descreve as organizações como criações do conjunto de oportunidades estabelecidas pelo arcabouço institucional, as entidades que reúnem indivíduos para determinado fim. Se as instituições são a regra do jogo, as organizações são os jogadores.

A direção da evolução das organizações corresponde à estrutura de incentivos incorporada ao arcabouço institucional, o qual deve oferecer sinais e incentivos claros, inequívocos e unidirecionais às pessoas envolvidas, para que estas promovam comportamentos desejados.

⁷⁷ZYLLBERRSTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. **Análise Econômica do Direito e das Organizações**. Direito e Economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 20.

⁷⁸ZYLLBERRSTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel, loc. cit.

⁷⁹cc A partir da obtenção conjunta com Robert Fogel do Prêmio Nobel de 1993, Douglass North passou a ser referência importante para o estudo do desenvolvimento das economias no longo prazo. North torna-se conhecido na década de 60 pelos estudos de história econômica que desenvolve, com destaque para seu livro de 1966 *The Economic Growth of the United States 1790-1860*. Transita da análise de história econômica para estudos mais voltados à evolução de arranjos institucionais a partir de seu trabalho *Sources of Productivity Change in Ocean Shipping, 1600-1850*, de 1968. Ao estudar a evolução da produtividade da indústria de transporte oceânico num dado período, constata que evoluções institucionais foram mais importantes do que inovações tecnológicas. Desenvolve, em seguida, uma série de trabalhos procurando entender o papel das instituições na evolução das sociedades, que culminam no livro *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, de 1990 (GALA, Paolo. A Teoria Institucional de Douglass North. **Revista de Economia Política**, vol. 23, n. 2 (90), abr./jun., 2003. Disponível em <<http://www.rep.org.br/PDF/90-6.PDF>> Acesso em 15 abr. 2020).

⁸⁰NORTH, Douglass, op. cit., p. 11.

⁸¹NORTH, Douglass, op. cit., p. 21.

Se, por exemplo, em uma determinada sociedade, a pirataria oferece um retorno mais atraente, as organizações investirão em conhecimentos e especializações que as preparem para serem melhores piratas. Se for mais compensatório aumentar a produtividade, empresas e outras organizações investirão em especializações e conhecimentos que as ajudem a atingir esse objetivo⁸².

Fazendo um paralelo acerca da reflexão acima citada, podemos considerar que, se as micro e pequenas empresas possuem, no âmbito do ordenamento jurídico, bons incentivos, um sistema jurídico pautado pela segurança jurídica e solidez, logo empreenderão esforços para um melhor desempenho econômico. Se vivem com um sistema tributário burocrático e abusivo, logo encontrarão meios de evadir-se da tributação, arcando com as consequências dessa conduta, contando com a ineficácia do sistema.

Ainda para North, os agentes de mudança são denominados empresários políticos ou econômicos, aqueles que decidem nas organizações. Suas percepções subjetivas (modelos mentais) determinam as opções adotadas⁸³. As mudanças de regras formais incluem, entre outras, reformas legislativas, como a aprovação de novas leis, mudanças jurídicas resultantes de jurisprudência que altera os institutos do Direito, mudança de normas e diretivas por parte dos órgãos reguladores e mudanças de dispositivos constitucionais, o que altera as regras que ditam a elaboração de outras normas⁸⁴.

A teoria institucional de Douglass North faz bastante sentido na aplicação das situações práticas do nosso cotidiano, especialmente quando se avalia a relação das instituições normativas para o desenvolvimento da nação e o papel das organizações nesse cenário.

A partir da teoria institucional de Douglass North, podemos reunir elementos e reflexões importantes para o enfrentamento dos problemas elencados, bem como entender a relação do desenvolvimento almejado pelo legislador constituinte com as organizações empresariais de pequeno porte e o sistema tributário brasileiro.

2.4 A importância das microempresas e as empresas de pequeno porte para o desenvolvimento econômico no Brasil

⁸²NORTH, Douglass, op. cit., p. 12.

⁸³NORTH, Douglass, loc. cit.

⁸⁴NORTH, Douglass, loc. cit.

De acordo com o estudo elaborado pelo SEBRAE e pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), nos últimos trinta e cinco anos, as micro e pequenas empresas (MPE) vêm desempenhando um papel cada vez mais importante na economia nacional, e hoje já respondem por 30%(trinta por cento) do valor adicionado ao Produto Interno Bruto (PIB) do país⁸⁵.

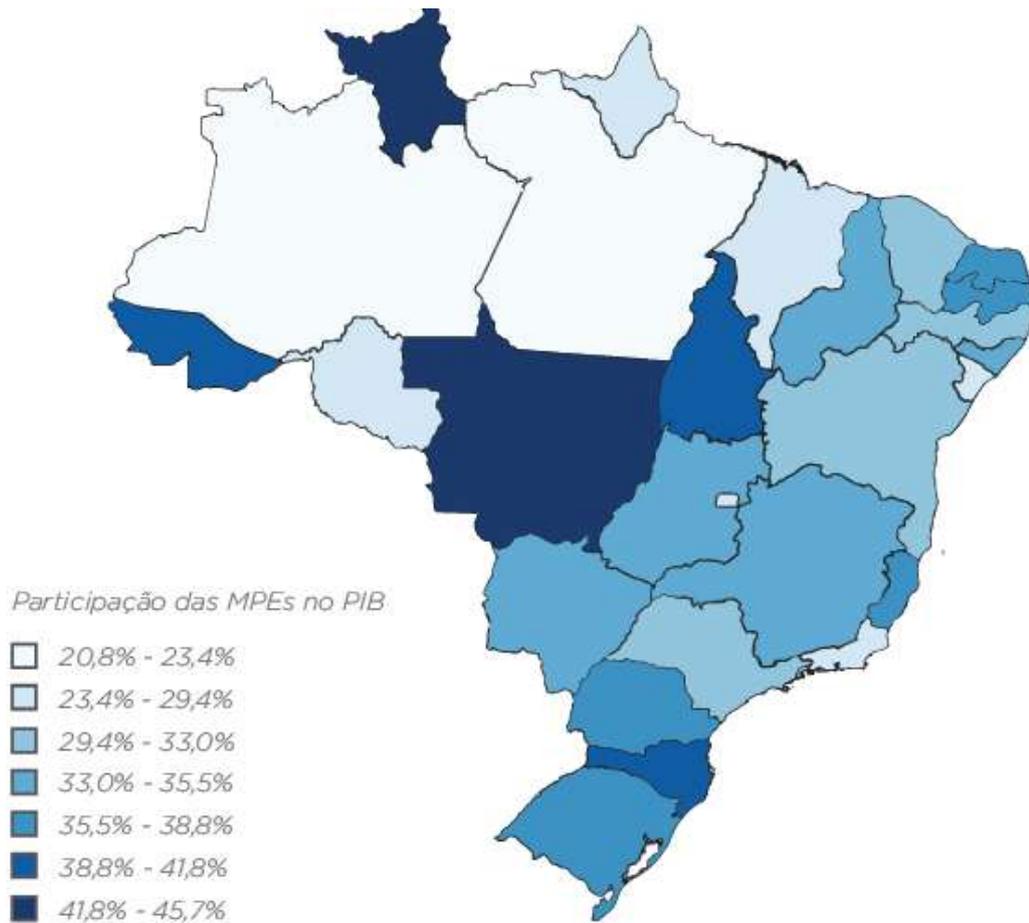
Em alguns Estados da federação, as MPE's assumem uma maior importância na economia, variando de 21% a 46% do valor adicionado⁸⁶ das economias dos estados. Em 17(dezessete) unidades da federação observa-se um crescimento nessa participação entre o período de 2014 e 2017. Estados como Acre, Roraima, Tocantins e Santa Catarina, a participação das MPE's supera o percentual de 40% do valor adicionado.

As atividades de comércio e serviços são as que as MPE's possuem uma maior participação relativa em relação ao valor adicionado. Na pesquisa do SEBRAE é possível notar a prevalências das MPE's de Comércio, que são o maior grupo em quase todos os estados, com exceção de Rio de Janeiro, São Paulo e Distrito Federal, onde o setor de Serviços tem a maior participação.

FIGURA 1 – Mapa da Participação das MPEs no PIB por UF em 2017, em % Total da Economia

⁸⁵BRASIL. Serviço brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas (SEBRAE). **Estudo sobre a participação de micro e pequenas empresas na economia**, mar., 2020.

⁸⁶O Valor Adicionado corresponde à produção das diversas atividades econômicas que é valorada a preços básicos, ou seja, excluindo-se o valor de impostos sobre produtos, margens de distribuição. Esta medida da produção é a forma de avaliar a contribuição das diversas atividades econômicas à formação do Produto Interno Bruto (BRASIL, Serviço brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas, SEBRAE, op. cit., p. 08).



FONTE: Adaptada de Sebrae e FGV (2017)

Quanto à geração de empregos, as MPE's também possuem um papel fundamental, sendo responsáveis pela criação de cerca de 13,5 milhões de empregos, enquanto que as médias e grandes empresas fecharam 1,1 milhão de postos de trabalho no mesmo período, sendo importante ressaltar que, de acordo com a pesquisa, as MPE's conseguem passar por momentos de crise mantendo sua força de trabalho empregada com pequena margem de demissões.

Já no tocante à formalização de negócios, segundo dados do IBGE, entre dezembro de 2007 e Dezembro de 2019, a curva entre empresas formais e informais se inverteu, passando a ser maior o número de empresas formais no país. Em 2019, o IBGE aponta a existência de 53% dos negócios formalizados e 47% dos empreendimentos atuando informalmente.

O aumento da formalização das MPE's contribuiu significativamente com a elevação da arrecadação tributária. Entre 2007 e 2018, a arrecadação do Simples Nacional dobrou, chegando a 8,4% da Arrecadação Federal.

Denota-se com os dados acima apresentados, que as microempresas e empresas de pequeno porte têm uma importante relevância para desenvolvimento do país, necessitando de atenção no tocante às estruturas de incentivos.

CAPÍTULO III - O ICMS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

3.1 A matriz Constitucional Tributária

O Estado, além da função política que lhe é própria, desenvolve diversas atividades⁸⁷ em prol dos princípios, dos objetivos fundamentais e da sociedade, assumindo a responsabilidades e satisfazendo as necessidades gerais da população. Para tal fim, necessita de receitas públicas, dentre as quais estão os tributos.

Diante de tal premissa e no exercício de sua soberania⁸⁸, considerando os postulados normativos, os entes possuem o poder para instituir tributos, os quais serão destinados a fazer frente aos gastos públicos e à própria manutenção das bases fundamentais do ente estatal⁸⁹. Em todos os países civilizados modernos, do ponto de vista jurídico, o tributo é uma obrigação legal, decorrendo expressamente dos instrumentos normativos em vigor, os quais estatuem a espécie tributária imposta, o montante e os casos em que os contribuintes a ela estão sujeitos⁹⁰.

As Constituições escritas que os países passaram a adotar trazem algumas regras acerca da tributação, assegurando importantes princípios fundamentais, como é o caso no Brasil⁹¹, país de organização democrática, organizado na forma federativa e de controle judicial das leis, onde as disposições tributárias são diversas.

Nesse sentido, tem-se que a ordem jurídica brasileira é considerada um sistema de normas⁹², algumas de comportamento, outras de estrutura, composto por subsistemas que se

⁸⁷A atividade financeira consiste, portanto, em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquelas pessoas de direito público (BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução às Ciências das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 17 ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo, 2010, p. 04).

⁸⁸Consta do texto da Constituição Federal de 1988 que a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito, tendo como principais fundamentos a soberania, a cidadania e a dignidade da pessoa humana, enaltecendo que todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente (art. 1º, CF/88).

⁸⁹A escassez de recursos econômicos implica a necessidade de o Estado realizar opções de alocação de verbas, sopesadas todas as coordenadas do sistema econômico do país. Os direitos em comento têm que ver com a redistribuição de riquezas – matéria suscetível às influências do quadro político de cada instante. A exigência de satisfação desses direitos é mediada pela ponderação, a cargo do legislador, dos interesses envolvidos, observado o estágio de desenvolvimento da sociedade (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 9. ed. rev. e atual., 2014, p. 243 et seq.)

⁹⁰BALEEIRO, op. cit., p. 239.

⁹¹Nesses países, há vários dispositivos que estabelecem não só princípios positivos, senão também limitações ao poder de tributar, através de regras, umas autoexecutáveis, outras apenas programáticas, que devem ser acolhidas pelo legislador ordinário e pelos aplicadores (Ibid., p. 241).

⁹²O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas

entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afunilam na busca do fundamento último de validade semântica que é a Constituição Federal brasileira de 1988⁹³.

As Constituições brasileiras anteriores, cada uma de seu modo e no seu tempo, trataram das disposições tributárias, sendo na Constituição Federal de 1988 que encontramos maior disciplinamento acerca dos regramentos de ordem tributária, os quais regem as relações cotidianas e balizam o poder de legislar no país, inclusive sobre a tributação das micro e pequenas empresas.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho⁹⁴:

O Brasil inundou a Constituição de 1988 com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário, sendo considerada a Constituição mais extensa e minuciosa em tema de tributação, sendo que tais fundamentos se projetam sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios.

Tal tratamento está inserido no Título VI da CF de 1988, o qual dispõe sobre a Tributação e o Orçamento, estruturando, inicialmente, no Capítulo I, o Sistema Tributário Nacional⁹⁵ e seus Princípios Gerais (Seção I), trazendo uma gama de normas disciplinadoras da tributação no país, verdadeiras instituições balizadoras dos comportamentos dos indivíduos e das organizações e que, acaso bem estruturadas, certamente contribuirão com o desenvolvimento e crescimento econômico da nação.

O Sistema Constitucional Tributário, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Pertencendo ao estrato mesmo da Constituição, da qual se destaca por mero expediente lógico de cunho didático, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. E, ao fazê-lo, enuncia normas que são verdadeiros princípios, tal o poder aglutinante de que são portadoras, permeando, penetrando e influenciando um número inominável de outras regras que lhe são subordinadas⁹⁶.

transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, material e formalmente, regras de menor hierarquia (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 30. ed., 2019, p. 186).

⁹³Ibid., p. 198.

⁹⁴COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 17. ed., 2020, p. 33.

⁹⁵“O que nos interessa agora é a subclasse, o subconjunto ou o subsistema constitucional tributário, formado pelo quadro orgânico das normas que versem matéria tributária, em nível constitucional. A homogeneidade desse grupamento de regras está determinada, assim pela natureza lógica das entidades normativas, que pelo assunto sobre que dispõem. Atribuem-lhe unidade duas circunstâncias: estarem todas elas legitimadas pela mesma fonte — a norma hipotética fundamental — e consubstanciarem o ponto de confluência do direito positivo, no que concerne à matéria que lhes dá conteúdo” (CARVALHO, op. cit., p. 199).

⁹⁶Ibid., p. 200.

Na prática, o Sistema Tributário previsto na Constituição⁹⁷ perfaz um conjunto composto por normas jurídicas que regulam a atividade tributária no campo das relações jurídicas entre o contribuinte e o ente tributante, dispondo sobre os limites constitucionais do poder de tributar⁹⁸ e competências tributárias. O sistema é rígido e complexo.

A Constituição define ainda o modo de expressão do direito tributário⁹⁹, disciplinando acerca da regulação do processo produtivo de normas jurídico-tributárias e o espaço de atuação de cada uma, definindo quais tarefas competem a cada tipo normativo, a exemplo do que ocorre com o disposto no artigo 146 da Constituição Federal de 1988.

É importante ressaltar que não é possível estabelecer-se cientificamente um sistema tributário padrão ou ideal para todos os países, nem para qualquer deles. Não se pode apagar o passado nem desprezar fatores políticos, econômicos, sociais, morais, psicológicos e até religiosos¹⁰⁰. Tais fatores contribuem com a formação do sistema de cada país ou nação.

As diversas estruturas¹⁰¹, que variam não só no espaço, como também no tempo, são fundamentais para a construção dos sistemas jurídicos e tributários de cada país, os quais sofrem influências de correntes geográficas, fisiográficas, materiais, demográficas, políticas, econômicas e jurídicas, imprimindo fisionomia inconfundível a cada nação, ainda que os agrupemos em tipos pelas suas similitudes¹⁰².

A tributação de cada país é balizada de acordo com o sistema que foi estruturado ao longo da história no âmbito de suas Constituições, sofrendo influências das mais variadas naturezas, bem como influenciando também, ao lado de outras medidas econômicas e institucionais, em aspectos sociais, na solução racional dos problemas típicos das nações em

⁹⁷Pela expressão Sistema temos a ideia de unidade, de um conjunto harmônico, de um todo interligado. Tributário porque esse sistema está relacionado aos tributos, conforme se verifica através da interpretação sistemática dos arts. 145, 148 e 149, todos da CRFB. Por fim, Nacional, pois em função do pacto federativo o sistema se refere à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, conforme o previsto nos arts. 1º, 18 e 60 da CRFB (CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. São Paulo: Saraiva Educação, 9. ed., 2020. p. 353).

⁹⁸GASSEN, Valcir (Org.). **Matriz Tributária Brasileira**: Uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil. Equidade e Eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012, p. 29

⁹⁹AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 22. ed., 2017, p. 194.

¹⁰⁰O Sistema tributário deve ser produtivo, elástico, compatível com a renda nacional e com as ideias de justiça da época. Há de reservar à competência nacional os impostos de base mais larga (renda, consumo, alfândega). Convirá evitar a bitributação, de sorte que o mesmo imposto não venha a ser reclamado da mesma pessoa, e pelo mesmo fato, simultaneamente pela União, Estados e Municípios. Deverá resguardar o comércio interestadual contra discriminações (BALEEIRO, op. cit., p. 284).

¹⁰¹O que justifica as diferenças entre dois povos são as diferentes instituições políticas desenvolvidas nas terras de um e de outro (ACEMOGLU, Daron.; ROBINSON, James. **Por que as Nações Fracassam**: as origens do poder, da prosperidade e da pobreza. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 128).

¹⁰²BALEEIRO, op. cit., p. 59-60

desenvolvimento¹⁰³, do mesmo modo que também concorre para intervenções do Estado com o objetivo de controlar as tendências cíclicas em prol da relativa estabilidade.

Importante considerar que o Sistema Constitucional Tributário tem, também, relevante papel na conjuntura econômica de uma nação e esta, por sua vez, pode ser igualmente influenciada pela Política fiscal, creditícia, de moeda, câmbio, etc., havendo uma relação biunívoca¹⁰⁴ entre a ordem jurídica e a conjuntura econômica em um país, demonstrando a relevância do sistema tributário nesse viés, conforme mencionado no capítulo antecedente.

A constituição, a tributação, os tributos, são considerados instituições de acordo com a teoria institucional apresentada por North, impactando diretamente no desenvolvimento econômico de um país.

Por outro lado, sabe-se que, de acordo com a CF/88, a Constituição e os ditames do sistema tributário podem ser modificados por emenda constitucional (art. 60 da CF), as quais, uma vez observado o devido processo legislativo previsto para sua elaboração e promulgação, incorporam-se à Constituição, com igual hierarquia.

Nesse sentido, considerando a relação entre estruturas e conjunturas, bem como pela necessidade de se adequar o sistema normativo às necessidades da sociedade, o Sistema Constitucional Tributário é passível de adequações por meio de emendas constitucionais, a exemplo das diversas que já foram aprovadas e passaram a integrar o ordenamento constitucional pátrio em matéria tributária, a saber: EC n. 03/1993, 20/1998, 29/2000, 33/2001, 37/2002, 42/2003, 44/2004, 75/2013, 55/2007, 84/2014, 87/2015 e 103/2019. Convém destacar que, atualmente, está em trâmite no Congresso Nacional as Propostas de Emenda à Constituição (PEC) n. 45/2019, da Câmara dos Deputados, e n. 110/2019, do Senado Federal, as quais visam a alteração do Sistema Tributário Nacional, tendo como principal objetivo a simplificação e a racionalização da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços¹⁰⁵.

¹⁰³BALEIRO, loc. cit.

¹⁰⁴Em síntese, pode-se inferir que as interfaces da economia com outros ramos do conhecimento social decorrem de que as relações humanas e os problemas nela implícitos ou delas decorrentes não são facilmente separáveis segundo níveis de referência rigorosamente pré-classificados. O referencial econômico deve ser visto apenas como uma abstração útil, para que se analisem aspectos específicos da luta humana pela sobrevivência, prosperidade, bem estar individual e bem comum. Ocorre, todavia, que esta mesma luta não se esgota nos limites do que se convencionou chamar de relações econômicas. Vai muito além, abrangendo aspectos que dizem respeito à postura ético-religiosa, às formas de organização política, aos modos de relacionamento social, à estruturação da ordem jurídica, aos padrões das conquistas tecnológicas, às limitações impostas pelas condições do meio ambiente e, mais abrangentemente, à formação cultural da sociedade (ROSSETI, José Paschoal. **Introdução à Economia**. São Paulo: Atlas, 17. ed. rev. atual., 1997, p. 35).

¹⁰⁵BRASIL. Câmara dos Deputados. **Reforma Tributária**: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019 (Senado). Brasília, 2019.

As disposições do Sistema Constitucional Tributário vinculam todos os entes federados, respeitando o princípio Republicano e o pacto Federativo¹⁰⁶, os quais devem legislar, seja para instituir ou alterar tributos, nos exatos limites da Carta Constitucional, sob pena do surgimento de uma tributação inconstitucional passível de extirpação do sistema via mecanismos de controle de constitucionalidade de leis.

Para que o Sistema Tributário funcione adequadamente, bem como o Estado possa atingir os postulados constitucionais, alcançando também o desenvolvimento, foram edificadas instituições no plano constitucional capazes de limitar a atuação das pessoas políticas, bem como para garantir direitos aos sujeitos tributados. Nos referimos às limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre elas, os princípios tributários, os quais iremos tratar no tópico a seguir.

3.2 Princípios Constitucionais Tributários aplicados ao tema

Os tributos brasileiros podem ser instituídos de acordo com a atribuição de competências outorgadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, tudo em conformidade com as disposições previstas na matriz Constitucional, respeitando o princípio do pacto federativo e do republicano.

Ocorre que essa outorga de competência não é ilimitada, havendo restrições, tanto quanto possível nítidas, das áreas de atuação de cada ente federado, com a partilha da competência tributária, com a fixação de balizamentos, os quais resguardam valores reputados relevantes pela Constituição Federal, tanto no interesse dos contribuintes, como no interesse do bom relacionamento entre os entes tributantes, com atenção especial para os direitos e garantias individuais¹⁰⁷.

As limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como as demais vedações constitucionais, são consideradas normas proibitivas, ao contrário das normas permissivas, que estão ligadas à competência tributária¹⁰⁸. Dentre as citadas limitações, estão os princípios constitucionais tributários e as imunidades tributárias¹⁰⁹, ambas consideradas garantias para os contribuintes, mas que não se confundem entre si.

¹⁰⁶Autonomia dos entes federados sob a égide da CF/1998 conforme art. 1º.

¹⁰⁷AMARO, op. cit., p. 130.

¹⁰⁸CARNEIRO, op. cit., p. 354.

¹⁰⁹“As regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas, operações, objetos ou de outras demonstrações de riqueza, negando, portanto, competência tributária, são chamadas de imunidades tributárias. Isso porque tornam imunes à tributação as pessoas ou base econômicas nelas referidas relativamente aos tributos

Tais postulados também são considerados verdadeiras instituições formais balizadoras criadas pelo Direito (homem) com o propósito de limitar comportamentos. O bom funcionamento de tais instituições impacta diretamente nos aspectos econômico e social.

Além dos princípios constitucionais gerais previstos na Carta Magna¹¹⁰, existem os princípios constitucionais tributários, na maioria, explícitos no decorrer do texto da Constituição, e que a legislação infraconstitucional deve acatar, em toda sua latitude¹¹¹. Os princípios indicam valores a serem promovidos no campo tributário. São mandamentos nucleares de um sistema, alicerces do ordenamento jurídico, que inspiram o legislador e orientam o intérprete e o aplicador da lei.

As microempresas e as empresas de pequeno porte, organizações presentes no cenário jurídico econômico, do ponto de vista tributário, estão alcançadas pelas limitações constitucionais, incluindo aí os princípios tributários, sendo relevante ressaltar que, caso ocorra alguma afronta a tais comandos constitucionais, necessário se faz a correção da violação por meio dos mecanismos institucionais existentes, como é o caso do Recurso Extraordinário n. 970.821, que tramita no Supremo Tribunal Federal, o qual analisaremos no último capítulo do presente trabalho.

Para abordagem do presente trabalho, a análise de alguns princípios constitucionais tributários torna-se relevante, objetivando reunir elementos capazes de encarar o problema da pesquisa, bem como para alcançar os objetivos propostos, demonstrando que as instituições jurídicas importam ou, em outras palavras, são relevantes para a consecução do desenvolvimento almejado, o que faremos a seguir.

3.2.1 O princípio da Legalidade tributária

que a própria regra constitucional negativa de competência específica” (PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. São Paulo: Saraiva Educação, 11. ed., 2020, p. 150).

¹¹⁰Há muitos princípios constitucionais gerais, válidos para a plenitude do ordenamento e, por isso, influenciando, decisivamente, no setor dos fenômenos jurídico-tributários (CARVALHO, Paulo de., op. cit., p. 207).

¹¹¹“Os juízes, os tribunais, a Corte Suprema e a doutrina no Brasil não são insensíveis à valoração dos princípios. Pelo contrário. A aplicação dessa espécie normativa tem ocorrido com tanta frequência e de tal modo que muitos casos postos sob a análise do Poder Judiciário são resolvidos exclusivamente com base em princípios. Em alguns casos, foram corretamente compreendidos e aplicados. Noutros, são perceptíveis titubeios, vacilações, incompreensões. É natural que assim seja. De qualquer maneira, alguns juristas já apontam estar ocorrendo, em verdade, uma aplicação exacerbada dos princípios, que ensejariam um ativismo judicial desmedido e muitas vezes pernicioso” (COELHO, op. cit., p. 128).

Dentre os diversos princípios tributários, sem desconsiderar a relevância dos demais¹¹², está o princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, que disciplina que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça¹¹³, ficando a cargo do Poder Legislativo, em regra, a competência legislativa plena para a instituição e majoração de tributos no âmbito dos entes tributantes respectivos, passando a contar com o consentimento indireto dos indivíduos da sociedade.

O princípio da legalidade é uma importante garantia constitucional que preza pela segurança jurídica das organizações, estando ligado ao princípio da legalidade genérica previsto no artigo 5º, caput, da CF/1988. Qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei¹¹⁴.

Tal postulado é concretizado com a edição de instrumentos jurídicos normativos emanados dos entes competentes para instituir tributos, os quais editam suas leis versando sobre cada um dos detalhes, observando os preceitos da estrita legalidade¹¹⁵, autorizando, assim, que os Entes Federados cobrem os tributos de sua competência, respeitando os balizamentos legais previstos na matriz constitucional tributária e, respectivamente, na legislação infraconstitucional.

Quanto à temática central do presente trabalho, a cobrança de ICMS por parte dos Estados membros, deve respeito à legalidade, somente sendo admitida a exigência do tributo nos exatos limites dos comandos da Constituição Federal e da legislação infraconstitucional. Do contrário, a cobrança será ilegal, permitindo o seu afastamento por meio de medidas adequadas.

¹¹²“Podemos arrolar os seguintes princípios gerais de direito tributário: princípios da capacidade contributiva (gradação dos tributos conforme as possibilidades de cada um, sem incorrer na tributação do mínimo vital, de um lado, tampouco em confisco, de outro), da capacidade de colaboração (a instituição de deveres de colaboração ao contribuinte e a terceiros conforme esteja ao seu alcance), da isonomia (não estabelecimento de diferenças em matéria tributária sem razão suficiente embasada no critério da capacidade contributiva ou na efetiva e justificável utilização extrafiscal do tributo), da segurança jurídica (principalmente como garantia de certeza do direito, servido pelas regras da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade) e da praticabilidade da tributação” (PAULSEN, Leandro, op. cit., 2020, p. 97).

¹¹³Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹¹⁴CARVALHO, Paulo de, op. cit., p. 217.

¹¹⁵“O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade” (CARVALHO, Paulo de, loc. cit.).

Indaga-se, na presente pesquisa, se as leis instituidoras de ICMS, ao permitir a cobrança do diferencial de alíquotas das empresas do Simples Nacional, estão em perfeita observância aos preceitos constitucionais aplicados ao citado imposto, bem como observância ao tratamento constitucional dado às microempresas e empresas de pequeno porte.

3.2.2 O Princípio da Não-Cumulatividade como norteador do ICMS

Além do princípio da legalidade tributária, daremos destaque também ao princípio da não cumulatividade, o qual figura como um dos principais institutos relacionados ao objeto de estudo em questão, pois tal postulado determina que, nas operações envolvendo o ICMS, deverá ser compensando o imposto que for devido em cada operação com o montante incidente nas operações anteriores. Uma sistemática de apuração de crédito e débito, confrontando-se mês a mês as operações de compra e venda de mercadorias das empresas.

Quando se fala de cumulação de tributos, pode-se estar referindo a três realidades distintas, a saber: i) exigência de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato gerador (bitributação¹¹⁶ e *bis in idem*¹¹⁷); ii) inclusão de tributos na base de cálculo de outras exações, majorando artificialmente a riqueza tributável¹¹⁸; iii) incidência do tributo em dois ou mais estágios da cadeia produtiva¹¹⁹.

A terceira modalidade, que é a que nos interessa no presente trabalho, consiste na incidência do mesmo tributo em mais de uma etapa da cadeia produtiva, situação que ocorre nos tributos incidentes sobre a produção e comercialização de bens e serviços, considerando que tais operações normalmente são precedidas de operações da mesma natureza.

Em face de tais operações, em que pode ocorrer a incidência cumulativa de tributos, tem-se o critério da não-cumulatividade, mecanismo tributário previsto no ordenamento jurídico pátrio, em especial no âmbito da Constituição Federal, com aplicabilidade na

¹¹⁶Bitributação ocorre quando dois entes federados, por meio de suas pessoas jurídicas de direito público, tributam o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador. Vale lembrar que há situações excepcionais na Constituição em que existe uma espécie de bitributação, como no caso do imposto extraordinário em caso de guerra, previsto no art. 154, I.

¹¹⁷Consiste no fato de o mesmo ente federativo tributar em excesso ou mais de uma vez o mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador. Vale ressaltar que o *bis in idem* somente é considerado inconstitucional quando supera uma limitação constitucional.

¹¹⁸Exemplo do IPI na base de cálculo do ICMS nas operações entre contribuintes do imposto conforme §2º, inciso IX do art. 155 da CF/1988.

¹¹⁹MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais)**. 496f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 56.

legislação do Imposto sobre produtos industrializados (IPI)¹²⁰, dos Impostos Residuais¹²¹, do Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS)¹²² e das contribuições¹²³ ao PIS¹²⁴ e COFINS¹²⁵, conforme previsão legal.

De acordo com a CF, entende-se por não-cumulatividade na tributação quando, na apuração do tributo a ser pago, faz-se a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, balizando-se pelas disposições constitucionais e infraconstitucionais de cada ente tributante.

Sobre a não cumulatividade Leandro Paulsen¹²⁶ ensina que:

A não cumulatividade é uma técnica de tributação que visa impedir que incidências sucessivas nas diversas operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de um produto impliquem ônus tributário muito elevado, decorrente da tributação da mesma riqueza diversas vezes.

O princípio da não cumulatividade pode ser aplicado através de duas técnicas, a saber:

i) técnica do valor agregado (ou técnica do valor acrescido), em que se tributa apenas o valor acrescido ou agregado entre o valor da compra e da venda da mercadoria; ii) técnica do valor integral com compensação.

No Brasil, utiliza-se a técnica do valor integral para o ICMS e o IPI, pela qual estabelece que o contribuinte possa compensar em cada operação tributária o montante do imposto já pago nas operações anteriores¹²⁷. Na citada sistemática, temos um regime de crédito e débito, no qual o contribuinte do imposto acumula créditos de ICMS pelas operações de entrada de mercadorias, matéria-prima e outros bens tributados (máquinas, material de escritório, veículos, etc).

¹²⁰Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados; § 3º O imposto previsto no inciso IV: (...) II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

¹²¹Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

¹²²Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: 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;

¹²³Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais (...) § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

¹²⁴BRASIL. Lei n. 10.637 de 30 de dezembro de 2002.

¹²⁵BRASIL. Lei n. 10.833 de 29 de dezembro de 2003.

¹²⁶PAULSEN, Leandro, op. cit., 2020, p. 228.

¹²⁷CARNEIRO, op. cit., p. 490.

A técnica da não-cumulatividade foi pensada¹²⁸ para evitar a tributação em cascata¹²⁹ nas operações de produção ou comercialização de bens e serviços, tributando-se apenas a riqueza agregada pelo contribuinte ao bem ou serviço¹³⁰. Vejamos o exemplo abaixo:

Tabela 1 – Cálculo hipotético ICMS com incidência não cumulativa¹³¹

Operação	Agentes	Base de Cálculo	Alíquota	Débito	Crédito	ICMS Devido (Débito – Crédito)
1	Indústria → Distribuidor	R\$ 1.000	18%	R\$ 180	R\$ 0	(R\$ 180 – R\$ 0) = R\$ 180
2	Distribuidor → Varejista	R\$ 2.000	18%	R\$ 360	R\$ 180	(R\$ 360 – R\$ 180) = R\$ 180
3	Varejista → Consumidor	R\$ 3.000	18%	R\$ 540	R\$ 360	(R\$ 540 – R\$ 360) = R\$ 180
TOTAL						R\$ 540

Fonte: COSTA FILHO, Francisco Bernardes¹³².

São pressupostos para a utilização dessa técnica, a existência de uma cadeia de incidências sucessivas de um mesmo tributo sobre a mesma riqueza (IPI com IPI, ICMS com ICMS, etc.), com a efetiva cobrança do tributo em ambas as operações, cujo ônus se pretenda amenizar, ou seja, que estejamos frente a uma tributação plurifásica¹³³.

A não-cumulatividade não é um subterfúgio para dizer-se da incidência ou não de um tributo, mas surge como um mecanismo que neutraliza a tributação ao longo da cadeia econômica produtiva, de modo que não tenha os efeitos perversos da tributação em cascata, em que incidências sucessivas sobre as mesmas bases resultem em gravame demasiado. Por outro lado, não há que se falar em não-cumulatividade quando a incidência tributária for única, seja em razão de ausência de cadeia ou da adoção de regime monofásico de tributação¹³⁴.

¹²⁸Este princípio constitucional tem como objetivo desonerar a cadeia de circulação econômica, vedando o que se chama de “efeito cascata”, que incidiria sobre o produto final, ou seja, a cumulatividade (CARNEIRO, Cláudio, op. cit., p. 489).

¹²⁹LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 187.

¹³⁰MOREIRA, André Mendes, op. cit., p. 60.

¹³¹Objetivando facilitar o entendimento dos cálculos, desconsiderou-se a incidência de quaisquer outros tributos na operação, bem como, para fins didáticos, optou-se por desconsiderar eventuais créditos apropriados sobre os insumos adquiridos pela indústria e que poderiam ser usados para abater os débitos da referida venda do produto final.

¹³²COSTA FILHO, Francisco Bernardes. **A implementação do instituto da Substituição tributária em larga escala pelo Estado de São Paulo a partir do ano de 2008 e os conceitos preconizados por Joseph Stiglitz sobre uma boa tributação**. 123f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito). Escola de Direito de São Paulo, Faculdade Getúlio Vargas, São Paulo, 2016.

¹³³PAULSEN, Leandro, op. cit., 2020, p. 228.

¹³⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF), **Recurso Extraordinário n. 744.663**. Agravo Regimental. Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, set. 2016.

Para Plínio Augusto Lemos Jorge¹³⁵: “a não-cumulatividade é considerado um princípio especial aplicado aos tributos acima descritos, tendo irradiação limitada à legislação das respectivas exações, mas, no âmbito de ação, ele é supremo”.

Ainda de acordo com o citado autor, os princípios são os alicerces do nosso Direito Positivo e, em confronto com as regras, devem sempre prevalecer e, no caso da não-cumulatividade, não poderia ser diferente, pois esta mantém ligação e está em harmonia com os grandes princípios.

Para Paulo de Barros Carvalho, quanto ao princípio da não-cumulatividade:

É do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensada com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos. Adotado, na redação original da Constituição de 1988, apenas para o ICMS, o IPI, os impostos de competência residual e as contribuições sobre novas fontes de custeio da seguridade social (arts. 153, § 3º, II, 155, § 2º, I, 154, I, e 195, § 4º), depois das alterações promovidas pela Emenda n. 42/2003, o princípio poderá ser aplicado para determinados setores da economia em relação às contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou o faturamento (art. 195, § 12).¹³⁶

Kiyoshi Harada indaga se a não cumulatividade expressa um princípio tributário e, como tal, está protegido pelas cláusulas pétreas, ou se expressa apenas uma técnica de tributação. Segundo ele, para alguns autores, a não cumulatividade não chega a ser um princípio tributário, quando muito seria um subprincípio. Para outros, seria uma mera técnica de tributação para evitar o efeito cascata do imposto de todo inconveniente. Ainda de acordo com Harada, o STF não se manifestou expressamente sobre essa questão, mas ao admitir a incidência monofásica, indiretamente, está a considerar a não cumulatividade como uma técnica tributária própria do ICMS¹³⁷.

No tocante ao ICMS, considerando a não-cumulatividade prevista na CF, a apuração normal mensal do imposto é feita através da utilização de créditos e débitos, sendo que o crédito nasce das operações relativas à aquisição de bens necessários à empresa (mercadorias, insumos, ativo permanente, uso e consumo, energia elétrica, etc.) e decorrentes de prestações anteriores (aquisição de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação)¹³⁸. Por sua vez, o débito nasce da realização de negócio jurídico subsequente,

¹³⁵JORGE, Plínio Augusto Lemos. Não-cumulatividade no ICMS. 135f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 35

¹³⁶CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 229.

¹³⁷HARADA, Kiyoshi. **ICMS**: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2017, p. 518.

¹³⁸“A adequada compreensão acerca da expressão “montante cobrado nas anteriores”, é no sentido de considerar a existência de duas regras-matrizes: i) a regra matriz de incidência do tributo; e ii) a regra-matriz do direito ao

como, por exemplo, a venda ao consumidor final ou a outro contribuinte do imposto, tendo por objeto mercadorias transacionadas pelo contribuinte, e os referidos serviços de transporte e de comunicação.

No presente trabalho, nos interessa saber se o princípio da não-cumulatividade deve ser aplicado na tributação das operações realizadas pelas empresas optantes pelo regime do Simples Nacional, especialmente no tocante ao ICMS incidente nas operações interestaduais. O tema é objeto de debate no âmbito do Recurso Extraordinário n. 970.821/RS, com repercussão geral reconhecida (Tema n. 517), que será analisado no último capítulo.

No tocante ao problema, para Paulsen, a adesão ao Simples Nacional, que é opcional para o contribuinte, implica regime distinto de tributação, com recolhimento unificado de tributos mediante aplicação de alíquota sobre a receita bruta da microempresa ou empresa de pequeno porte, não dando ensejo à apropriação e compensação de créditos relativamente a cada qual¹³⁹, posição da qual discordamos conforme discussões que ainda enfrentaremos.

O STF, em decisão proferida no âmbito do RE n. 658.571/RS, entendeu que a adesão ao Simples Nacional impossibilita o aproveitamento de créditos fiscais do ICMS, não violando o princípio não cumulatividade¹⁴⁰.

Em outro viés, no âmbito do RE 632.783/RO¹⁴¹, anterior recurso paradigma do tema 517, o Ministro relator Joaquim Barbosa, em decisão que reconheceu a Repercussão Geral do recurso, ao tratar da questão da não cumulatividade em matéria de ICMS, manifestou o seguinte entendimento:

Por outro lado, o respeito à não-cumulatividade é pressuposto constitucional para a cobrança do ICMS. A importância desse requisito é reforçada no caso em exame, porquanto a Constituição determina que deve ser favorecido o tratamento tributário das micro e das pequenas empresas.

No entanto, referida decisão não é suficiente para a interpretação acerca da constitucionalidade ou não da cobrança do ICMS antecipado das empresas optantes pelo Simples Nacional, o que faremos no decorrer do trabalho, especialmente na análise do último capítulo do presente trabalho.

crédito, a qual garante o direito ao creditamento independentemente do efetivo pagamento do tributo, uma vez que a compensação não se efetua entre quantias em dinheiro, mas entre vínculos jurídicos aliorrelativos, sendo um de crédito e outro de débito” (LINS, Robson Maia, op. cit., p. 189).

¹³⁹PAULSEN, Leandro, op. cit., 2020, p. 228.

¹⁴⁰Ao apreciar hipótese semelhante, a Segunda Turma desta Corte entendeu que contribuintes optantes pelo modelo simplificado de tributação denominado Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, o qual garantiu a redução da carga tributária bruta, não podem aproveitar créditos fiscais relativos aos ICMS e ao IPI (BRASIL, Supremo Tribunal Federal (STF). **Agravo em Recurso Extraordinário n. 658.571**. Relator Ministro Teori Zavascki, Segunda Turma, abr. 2016).

¹⁴¹BRASIL, Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 632.783**. Relator Ministro Joaquim Barbosa, dez. 2012.

3.2.3 O Princípio da Isonomia e o princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da isonomia tributária, previsto no inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, expressa que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Tal preceito é considerado um corolário do princípio da igualdade genérica previsto no artigo 5º, inciso I, da Constituição da República, o qual preceitua que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza.

Em outras palavras, o princípio da isonomia tributária, também denominado de igualdade tributária, veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato, impedindo discriminações tributárias, seja privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas¹⁴², guardando estreita relação com o ideal de justiça¹⁴³ tributária¹⁴⁴.

No entanto, para a efetiva aplicação do princípio da igualdade tributária, faz-se necessário ponderar o comando constitucional e interpretá-lo de acordo com outros preceitos previstos na CF, de modo que a tributação deva atingir da mesma forma todos os contribuintes que estejam na mesma situação jurídica, sem distinção¹⁴⁵, aplicando-se a conhecida máxima de que os iguais serão tributados de forma igual e os desiguais de forma desigual.

Com base nessa reflexão é que se permite tributação diferenciada¹⁴⁶ para pessoas físicas e jurídicas, a exemplo do que ocorre quanto ao tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, conforme dispõe o artigo 146, inciso III, alínea

¹⁴²HARADA, Kiyoshi, op. cit., p. 443.

¹⁴³Vale ressaltar que a igualdade genérica já existia quando a igualdade tributária foi preconizada por Adam Smith, que a chamava de princípio da justiça tributária, exteriorizando que os súditos deveriam contribuir de forma proporcional às suas capacidades. Daí por que temos hoje uma íntima relação do princípio da capacidade contributiva como forma de prestigiar a isonomia tributária (CARNEIRO, Cláudio, op. cit., p. 467).

¹⁴⁴Em princípio, a noção de justiça tributária é condicionada à generalidade e à uniformidade. Todos devem contribuir sem exceções. As contribuições de todos devem ser uniformes, isto é, as mesmas. Mas a uniformidade e a generalidade, em grupos sociais profundamente heterogêneos na sua composição interna, entendem-se para os indivíduos que estejam dentro do mesmo quadro de circunstâncias e condições, pois não há maior iniquidade do que tratar igualmente criaturas desiguais. [...] As regras de generalidade e uniformidade são, em resumo, as da igualdade (BALEIRO, Aliomar, op. cit., p. 285).

¹⁴⁵PAULSEN, Leandro, op. cit., 2020, p. 467.

¹⁴⁶É oportuno ressaltar que, quando o tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, guardar relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo do tratamento discriminatório), não há que se falar em afronta ao princípio da isonomia (HARADA, Kiyoshi, op. cit., p. 443).

d, da CF, contando tal diferenciação com o respaldo do inciso I do artigo 151 da Lei maior, que autoriza um tratamento diferenciado entre as diferentes regiões do país com o objetivo de reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Estando o princípio da isonomia previsto no âmbito do Sistema tributário Nacional constante do texto Constitucional, consistindo ainda em uma limitação constitucional do Poder de Tributar, entende-se que tal postulado deve ser observado pelo legislador infraconstitucional quando do exercício da competência tributária e, respectivamente, pelo aplicador da norma, não sendo possível admitir tratamento igual para contribuintes que se encontrem em situação diferente no plano da tributação.

As micro e pequenas empresas, de acordo com o que foi analisado no primeiro capítulo, estão em situação de desigualdade econômica, razão pela qual merecem um tratamento tributário diferenciado, recebendo, por tal razão, proteção do ordenamento constitucional.

Conforme analisado, o princípio da igualdade tributária serve para comparar situações iguais e desiguais, não se confundindo com a “capacidade contributiva”, que por sua vez serve para examinar e adequar a densidade da tributação, vez que, se a tributação for irrazoável ou desproporcional, superando a capacidade contributiva, o excesso, conforme o caso, pode ser vedado. Por outro lado, dependendo da prática, poderá, ainda, a tributação, ir além, caso em que configurará confisco, conforme previsão do artigo 150, inciso IV, da CF¹⁴⁷, vedando-se, igualmente, essa prática.

A capacidade contributiva do sujeito passivo, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁸, sempre foi o padrão de referência básica para aferir o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo.

Para Harada¹⁴⁹, o princípio da capacidade contributiva: “tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte”.

Segundo Regina Helena Costa¹⁵⁰, o conceito de capacidade contributiva: “pode ser definido como a aptidão, da pessoa submetida à imposição legal, para suportar a carga

¹⁴⁷CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. São Paulo: Atlas, 28. ed., 2018, p. 122.

¹⁴⁸CARVALHO, op. cit., p. 224.

¹⁴⁹HARADA, op. cit., p. 444.

¹⁵⁰COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva Educação, 9. ed., 2019, p. 106.

tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”.

Tal postulado, que é considerado um subprincípio da isonomia tributária¹⁵¹, encontra fundamento constitucional no §1º do artigo 145, da Constituição Federal, o qual disciplina que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Pelas reflexões de Paulo de Barros Carvalho¹⁵², a expressão capacidade econômica do contribuinte, conforme previsão acima descrita, tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário, de modo que possamos estabelecer uma acepção objetiva e outra subjetiva do princípio da capacidade contributiva, estando o primeiro relacionado à escolha, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza, sendo este que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, na acepção subjetiva, tem relação com a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.

Nesse sentido, espera-se que o legislador infraconstitucional, além de observar o princípio da isonomia, também deve manter respeito ao subprincípio da capacidade contributiva, graduando a tributação dos sujeitos passivos segundo critérios econômicos adequados à sua capacidade, não extrapolando as condições financeiras do sujeito¹⁵³.

Tais ensinamentos possuem relevância para a pesquisa, pois o ordenamento jurídico, formado por importantes instituições, oferece os mecanismos de equilíbrio das relações sociais, acarretando impacto direto nos sujeitos envolvidos, em especial, aqui, para as micro e pequenas empresas, refletindo, desta forma, no desenvolvimento do país.

3.2.4 Princípio da não discriminação em razão da procedência ou do destino dos bens

¹⁵¹A noção de igualdade está na essência do conceito de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito (Ibid., p. 105)

¹⁵²CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 225.

¹⁵³Da providência contida na escolha de eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subsequentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo, proporcionalmente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição dos que dele participaram. (Ibid., p. 223)

O art. 152 da Constituição Federal disciplina ainda sobre o princípio da não discriminação em razão da procedência ou do destino dos bens, ao dispor o seguinte: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

Tal preceito deve ser interpretado conjuntamente com os demais balizamentos constantes do texto constitucional, sendo possível afirmar, por exemplo, que não existe ofensa ao princípio da não discriminação em razão da procedência ou do destino de bens, a autorização da fixação de alíquotas diferenciadas do ICMS nas operações interestaduais (art. 155, § 2o, IV e V, a e b, da CF).

Para Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁴, acerca do mencionado princípio: “Vale como orientação geral, pois sobre ele exercem pressão outras linhas diretivas, igualmente de raízes constitucionais, que condicionam o aparecimento de exceções. A contingência de não ser absoluto, todavia, deixa-o intacto como eminente princípio tributário”.

É importante mencionar que, no âmbito da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS das empresas optantes pelo Simples Nacional, estas pagarão o diferencial de alíquotas em percentual maior ou menor de acordo com a procedência ou origem da operação, conforme explicaremos em tópicos seguintes.

É que, se uma empresa optante pelo Simples, localizada na região Nordeste do país, adquire mercadoria proveniente de outra empresa localizada na região Sudeste, pagará mais diferencial de alíquota do ICMS na operação, do que se ela adquirir a mesma mercadoria de empresa localizada na região Nordeste. Nesse diapasão, não estaríamos diante de afronta ao citado princípio?

3.3 A Competência Tributária e o ICMS

No âmbito do Sistema Constitucional Tributário constante da Constituição Federal, o poder de tributar é devidamente delimitado entre os entes tributantes, com a definição do campo de atuação no espectro tributário por parte das pessoas políticas¹⁵⁵, conhecida como

¹⁵⁴Ibid., p. 227.

¹⁵⁵Essa dotação de receita, diante da grande quantidade de entes federativos que compõem a Federação brasileira, sob o ponto de vista econômico não é equitativa, daí o que se chama de federalismo assimétrico, ou seja, o federalismo que reconhece as diferenças econômicas entre os entes federativos, fruto da diferença na arrecadação de receita, e aplica um tratamento tributário diferenciado entre eles (CARNEIRO, op. cit., p. 353).

competência tributária, distribuída à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios brasileiros¹⁵⁶.

No Estado federal, como é o caso do Brasil, as manifestações de poder são repartidas entre os entes integrantes da federação, onde cada um tem exclusividade de competência no exercício de certas parcelas do poder, sendo que entre essas parcelas repartem-se, em razão da natureza, as manifestações judiciárias, administrativas e legislativas¹⁵⁷.

De acordo com o artigo 6º da lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966¹⁵⁸, que disciplina o Código Tributário Nacional (CTN), a competência tributária abrange a competência legislativa plena, ficando cada um dos entes tributantes encarregados de legislar sobre os tributos previstos no âmbito de suas competências, os quais passam a ter a prerrogativa de criar, modificar e extinguir os instrumentos normativos que tratem de tributos¹⁵⁹.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho¹⁶⁰: “a competência tributária, em suma, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

Levando em conta essas disposições contidas na Constituição Federal, bem como na legislação infraconstitucional que trata de normas gerais de tributação, cada ente federativo, por meio dos instrumentos legais próprios, instituem os seus tributos, passando a definir os diversos aspectos necessários para a incidência e imposição tributária, os quais estão descritos no artigo 97 do CTN, que disciplina sobre o princípio da estrita legalidade.

Por sinal, o princípio da legalidade, que está previsto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, conforme já mencionado, deve ser observado por todas as pessoas políticas quando do exercício das competências tributárias, que devem utilizar-se dos mecanismos legislativos adequados para a instituição das figuras tributárias¹⁶¹.

Importante ressaltar que os demais princípios tributários específicos previstos no texto da Carta Magna também devem ser devidamente respeitados no momento da instituição,

¹⁵⁶Os artigos 153 a 155 da CF/88 definem as competências tributárias quanto aos impostos. Cada ente federado possui a sua delimitação.

¹⁵⁷CASSONE, op. cit., p. 113.

¹⁵⁸CTN, artigo 6º: A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

¹⁵⁹Competência tributária nada mais é do que a atribuição constitucional do poder de tributar às entidades políticas componentes da Federação. Abrange o poder de instituir, modificar e extinguir tributos (HARADA, op. cit., p. 435).

¹⁶⁰CARVALHO, op. cit., p. 280.

¹⁶¹Competência tributária é a aptidão para criar tributos, mediante a edição do necessário veículo legislativo (art. 150, I, CR), indicador de todos os aspectos de sua hipótese de incidência (COSTA. Regina Helena, op. cit., p. 73).

cobrança e fiscalização dos tributos. Todos os entes devem zelar pela correta aplicação das normas constitucionais, sob pena de estarmos diante de uma tributação inconstitucional.

Para cada um dos tributos previstos no sistema tributário a CF/88 prevê disposições acerca da delimitação de competência, atribuindo, com a melhor clareza possível, de quem é atribuição para legislar acerca de cada um deles. São as regras do jogo. No que tange aos impostos, dispõe competências expressas e enumeradas nos artigos 153, 155 e 156, da CF/88, distribuindo as materialidades entre as pessoas políticas.

Em relação ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o ICMS, que é de competência tributária privativa dos Estados membros, conforme previsão do artigo 155, inciso II, não é diferente. Cada Estado da federação deve, quando da instituição do imposto, atentar para os comandos constitucionais reguladores da tributação, a matriz constitucional precisa ser respeitada.

É sobre esse tributo (ICMS) que a pesquisa está relacionada, razão pela qual entendemos ser importante trazermos à baila algumas considerações sobre ele.

3.4 A regra matriz de incidência do ICMS e a Lei Complementar n. 87/1996

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), de competência privativa dos Estados membros e do Distrito Federal, encontra fundamento no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

O ICMS é um dos tributos mais complexos¹⁶² do nosso ordenamento jurídico, contando com extensa legislação¹⁶³, que inclui as leis instituidoras de cada Estado e demais

¹⁶²Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 1946, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como um imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado, “em cascata”, propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da Federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por um imposto não cumulativo que tivesse como fatos jurídicos não mais “negócios jurídicos”, mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços no país como um todo. Destarte, surge o ICM, não cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAs (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 249).

¹⁶³Sua legislação é extensa, começando pelo art. 155, inciso II e seus longos §§2º a 5º, passando por Resoluções do Senado que estabelecem alíquotas máximas e mínimas para determinadas situações, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do seu regime jurídico (art. 155, §2º, XII, da

regulamentos, exigindo do aplicador ou do intérprete muita atenção quanto à interpretação e aplicação das normas relacionadas ao tema.

No âmbito constitucional, o ICMS conta com o maior tratamento dentre os impostos lá previstos, havendo disciplinamento nos §§ 2º ao 5º do artigo 155 da CF/88, os quais trazem uma série de regramentos e limitações direcionadas aos entes competentes para sua instituição, os Estados federados.

Ainda no aspecto Constitucional, há previsão para que Resoluções do Senado Federal¹⁶⁴ disciplinem disposições acerca do ICMS, conforme redação dos incisos IV¹⁶⁵ e V do §2º do artigo 155 da CF, a exemplo da fixação de alíquotas nas operações interestaduais, estabelecidas pela Resolução do Senado n. 22 de 19 de maio de 1989¹⁶⁶.

No aspecto infraconstitucional, por força do inciso XII¹⁶⁷ do §2º, do artigo 155 da CF/1988, foi editada a Lei complementar n. 87 de 13 de Setembro de 1996¹⁶⁸, que dispõe sobre o ICMS, também denominada Lei Kandir, estatuinto as normas gerais do imposto a ser observada pelos Estados e DF quando da instituição e alteração de sua respectiva legislação.

Considerando esse arcabouço legal, torna-se possível delimitarmos as bases econômicas de incidência do ICMS, o qual pode recair sobre as operações de circulação de mercadorias, operações mistas de circulação de mercadorias e prestações de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios, prestações de serviços de transporte

CF, LC n. 87/96) e envolvendo também convênios entre os estados (Convênios Confaz) que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos (PALSEN, Leandro, op. cit., 2020, p. 599).

¹⁶⁴As resoluções são atos legislativos privativos das Casas Legislativas destinados a regular as matérias de suas respectivas competências, com força de lei. A característica principal desse diploma legal é o de não se submeter à sanção do chefe do Poder Executivo. No âmbito tributário, as resoluções mais importantes são as expedidas pelo Senado Federal (CARNEIRO, op. cit., p. 172).

¹⁶⁵Art. 155. (...), §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

¹⁶⁶BRASIL, **Resolução n. 22, de 19 de maio de 1989**. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais.

¹⁶⁷CF/88, Artigo 155. [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b ; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

¹⁶⁸BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**.

interestadual e intermunicipal, prestações de serviços de comunicação, importação de bens e mercadorias e importação de serviços¹⁶⁹.

Acerca da relevância do ICMS para as finanças dos Estados e sobre a escolha do legislador constituinte quanto ao citado modelo, Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁷⁰ considera o seguinte:

Do ponto de vista do mercado e de sua integração nacional, o tributo importante (e rentável) do sistema tributário é o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicação (ICMS), de competência dos Estados. Sendo o Brasil uma República Federativa, e sendo os Estados federados titulares da competência legislativa – de que não abrem mão –, o que transforma o ICMS em tributo de alta complexidade, indaga-se, com propriedade, por que não optou a Constituição por um tributo sobre vendas mais simples, que incidisse monofasicamente apenas na fábrica ou somente nas vendas no varejo.

É importante considerar que as limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser respeitadas pelo legislador infraconstitucional no momento do exercício da sua competência quando da instituição e das mudanças na legislação do ICMS. Caso não sejam respeitados os parâmetros constitucionais, é possível a adoção de medidas de controle de constitucionalidade dos instrumentos normativos.

O ICMS, conforme mencionado anteriormente, consiste em um imposto de incidência plurifásica¹⁷¹, sendo balizado pelo princípio da não cumulatividade, conforme a previsão contida no §2º, inciso I, do artigo 155, da CF/88.

Outro ponto relevante quanto ao ICMS, a partir da Emenda Constitucional n. 42/03, as operações que destinem mercadorias para o exterior e os serviços prestados a destinatários no exterior são imunes ao ICMS (art. 155, §2º, X, “a”, da CF/88). Nesse sentido, os exportadores podem se ressarcir do ICMS suportado internamente quando da aquisição dos produtos que posteriormente são exportados, mediante manutenção e aproveitamento dos respectivos créditos. A desoneração de ICMS na exportação, portanto, é ampla¹⁷².

Observadas as determinações da regra matriz de incidência, uma vez instituído o imposto, os contribuintes que praticarem os fatos geradores descritos nas normas, arcarão com as consequências tributárias decorrentes, tanto no aspecto das obrigações principais como das obrigações acessórias.

Ademais, sobre o aspecto arrecadatório, insta ressaltar, que a arrecadação do ICMS consiste importante fonte de receita para os Estados e para o DF, bem como, por força da

¹⁶⁹PALSEN, Leandro, op. cit., 2020, p. 599.

¹⁷⁰COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p. 227.

¹⁷¹HARADA, op. cit., p. 518.

¹⁷²PAULSEN, Leandro, op. cit., 2020, p. 611.

repartição de receitas tributárias prevista no inciso IV e parágrafo único, ambos do artigo 158 da CF, para os Municípios, demonstrando a relevância no aspecto financeiro.

No ano de 2019, conforme o Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ¹⁷³), os Estados e o DF arrecadaram, juntos, a título de ICMS, o valor de R\$ 509,79 bilhões¹⁷⁴, representando 84,88% do total da arrecadação tributária dos citados entes, arrecadação esta que só aumenta ao longo dos anos, conforme gráfico a seguir apresentado (Gráfico 01).

Gráfico 1 – Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais de 1998 a 2020.



FONTE: Adaptado de Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)

Tal cenário denota a relevância do citado imposto para as finanças estaduais, razão pela qual os Entes competentes têm todo interesse em manter a fonte arrecadatória, afinal, com o ingresso dessa receita, viabiliza-se a execução orçamentária, com a promoção dos serviços públicos essenciais, bem como com políticas voltadas aos objetivos descritos no artigo 3º da CF/1988.

Pelo que se extrai da análise da Constituição Federal, as leis complementares¹⁷⁵ exercem um importante papel em matéria tributária, possuindo a função de complementar as

¹⁷³O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS (**Constituição**, art. 155, inciso II e § 2º, inciso XII, alínea g e **Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975**). (BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Institucional. O Confaz.).

¹⁷⁴BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. **Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais**.

¹⁷⁵A lei complementar foi introduzida no Direito brasileiro pela Constituição de 1967, cujo objetivo era o de complementar o texto constitucional e por isso, diversamente do que se pode pensar, via de regra, não institui tributos, porém guarda funções igualmente relevantes (CARNEIRO, op. cit., p. 145).

normas constitucionais, bem como de organizar o Sistema Tributário Nacional, ao disciplinar sobre normas gerais em matéria tributária. Os artigos 146¹⁷⁶ e 146-A¹⁷⁷ da CF trazem, por exemplo, o rol de matérias tributárias que devem ser regidas por meio de lei complementar.

O Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966, originalmente criado na forma de lei ordinária federal, possui, por força da recepção constitucional, status de lei complementar, por versar sobre as matérias contidas no citado artigo 146 da CF/1988, dispondo sobre as normas gerais em matéria tributária.

No âmbito tributário, as normas gerais são aquelas que padronizam, de forma mínima, o regramento básico, objetivando estabelecer disposições normativas genéricas, com o intuito de torná-lo uniforme, racional e compatível com o sistema tributário nacional, havendo a necessidade de serem respeitadas pelo legislador ordinário infraconstitucional¹⁷⁸.

Em se tratando de ICMS, conforme já mencionado acima, a LC n. 87/96 é o instrumento legal que dispõe sobre as normas gerais, sendo relevante destacar que ela prevê regramentos acerca dos seguintes temas, dentre outros: i) campo de incidência do ICMS (artigos 2º e 3º); ii) Sujeição passiva (artigos 4º ao 11); iii) Fato gerador (artigo 12); iv) Aspectos quantitativos (artigo 13 a 18); v) não-cumulatividade (artigos 19 e 20); vi) critérios de apuração do imposto (artigos 24 a 26).

Quanto ao aspecto da sujeição passiva¹⁷⁹ (Contribuintes e responsáveis), seguindo o regramento do CTN, a lei é enfática em apontar as pessoas sujeitas ao ICMS, incluindo, nesse

¹⁷⁶CF. Artigo 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

¹⁷⁷CF. Artigo 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

¹⁷⁸CARNEIRO, op. cit., p. 151.

¹⁷⁹Código Tributário Nacional. Artigo 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

universo, as empresas que promovem operações incluídas no campo de incidência do tributo, dentre elas as enquadradas como microempreendedor individual, as microempresas e empresas de pequeno porte, conforme explicação a ser abordada.

A LC dispõe ainda sobre o princípio da não-cumulatividade¹⁸⁰, o qual, considerando o tratamento constitucional já analisado, enraíza sua relevância no aspecto normativo geral do ICMS, passando a ser um disciplinamento geral do imposto aos entes tributantes.

Em observância aos preceitos constitucionais acerca da competência tributária, bem como atentando ao disposto no regramento geral do ICMS, cada ente federado tributante detentor competente para instituir o imposto, legisla, inserindo em sua respectiva jurisdição, os instrumentos normativos (leis e demais fontes) acerca do tributo em comento.

Além de instituir o ICMS por meio de leis ordinárias específicas, os Estados e o Distrito Federal editam Decretos do Poder Executivo, no âmbito de seus respectivos territórios, regulamentando o imposto, bem como instituem demais instrumentos normativos infralegais, os quais perfazem importantes fontes formais do Direito Tributário (Resoluções, instruções normativas, portarias, etc.).

Quando da edição das leis instituidoras do ICMS, os entes competentes devem ter o cuidado em observar o disposto no artigo 97 do CTN, que, em respeito ao princípio da legalidade Constitucional tributária, indica os aspectos necessários que devem estar presentes na lei instituidora do tributo¹⁸¹, como, por exemplo, a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a do seu sujeito passivo, a fixação de alíquota e da sua base de cálculo, dentre outros elementos.

Na definição das hipóteses de incidência do ICMS¹⁸², a legislação tributária¹⁸³ descreve como fato ensejador da tributação a ocorrência de operações relativas à circulação de

¹⁸⁰LC n. 87/96, Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

¹⁸¹Código Tributário Nacional, artigo 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

¹⁸²O antecedente das normas representará, invariavelmente: 1) uma previsão hipotética, relacionando as notas que o acontecimento social há de ter, para ser considerado fato jurídico; ou 2) a realização efetiva e concreta de um sucesso que, por ser relatado em linguagem própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar (CARVALHO, op. cit., p. 332).

¹⁸³CTN, artigo 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

mercadorias (comercialização), bem como sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação.

Ao conceituar as hipóteses que darão ensejo ao nascimento das relações jurídicas do ICMS, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-los, sendo que, desse conceito, podemos extrair os critérios de identificação que nos permitem reconhecê-los toda vez que, efetivamente, aconteçam. No enunciado hipotético normativo do ICMS vamos encontrar três critérios identificadores do fato, quais sejam: i) o critério material; ii) o critério espacial; e iii) o critério temporal¹⁸⁴. A compreensão de tais critérios é relevante para o alcance do entendimento necessário para o embate dos problemas levantados na pesquisa.

As situações já descritas acima (circulação de mercadorias e prestação de determinados serviços) constituem os critérios materiais, consistindo em elementos previstos no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, que prescreve um comportamento ou conduta humana através de verbos seguidos do seu complemento, os quais exprimem ação, bem como o estado da coisa, para, através do encontro de expressões, designe o comportamento humano que pode acarretar consequências tributárias¹⁸⁵.

No tocante aos critérios materiais da hipótese de incidência do ICMS, importante ressaltar que o termo operações, refere-se à realização de negócios jurídicos. Já o termo circulação, presente no núcleo da hipótese, envolve a mudança de titularidade e não apenas a movimentação física, consistindo em relações contratuais de compra e venda de mercadorias, que por sua vez são bens objeto da atividade comercial¹⁸⁶.

As microempresas e as empresas de pequeno porte comerciais, que necessitam adquirir mercadorias para, posteriormente, revendê-las aos seus clientes, praticam o fato gerador da incidência do ICMS por ocasião das vendas, realizando assim, o critério material.

O comportamento de uma pessoa previsto no âmbito do critério material, representado por um verbo e seu complemento, deve estar limitado por condições espaciais e temporais, para que o tipo legal esteja devidamente adequado, como descrição normativa de um fato¹⁸⁷. O critério espacial está relacionado a uma circunstância de local, envolvendo área ou região geográfica do território nacional ou do respectivo ente tributante. No tocante ao ICMS, o critério demonstra sua relevância, vez que existem distinções no aspecto da tributação em

¹⁸⁴CARVALHO, op. cit., p. 336.

¹⁸⁵OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **A regra-matriz do direito ao crédito de ICMS**. 233f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 55.

¹⁸⁶PAULSEN, Leandro, op. cit., 2020, p. 600.

¹⁸⁷Seria absurdo imaginar uma ação humana, ou mesmo qualquer sucesso da natureza, que se realizasse independentemente de um lugar e alheio a determinado trato de tempo (CARVALHO, op. cit., p. 339).

relação a operações envolvendo pessoas localizadas em Estados distintos, as denominadas operações interestaduais.

No presente trabalho, as operações interestaduais de circulação de mercadorias têm especial relevância, considerando que se pretende debater o tema da constitucionalidade da cobrança do ICMS em operações dessa natureza nos casos de empresas optantes pela sistemática de tributação denominada Simples Nacional, temática esta que iremos enfrentar.

Por sua vez, o critério temporal está relacionado à necessidade de a norma tributária descrever o marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato, abrindo-se aos sujeitos da relação o exato conhecimento da existência de seus direitos e de suas obrigações, contemplando um grupo de indicações contidas na legislação e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que momento acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que envolve devedor e credor, em função de um objeto, consistindo no pagamento de certa prestação pecuniária¹⁸⁸.

No âmbito do ICMS, o critério temporal é relevante para descrever situações corriqueiras no âmbito da apuração do citado imposto, em que são considerados elementos temporais importantes, tais como o dia e o mês em que ocorreu o fato.

Esses três elementos perfazem a hipótese, isto é, com a presença deles, teremos o recorte de um evento que, se ocorrido, dará ensejo a uma relação jurídica consequente, em que deverão estar presentes dois critérios, quais sejam: i) critério pessoal; ii) critério quantitativo¹⁸⁹.

O critério pessoal define quem são os sujeitos da relação jurídica. Sob tal aspecto, temos a identificação do sujeito ativo e do sujeito passivo (contribuintes e responsáveis) da obrigação tributária, encontrando na legislação geral os critérios definidores desses sujeitos, bem como na legislação específica a exata delimitação dos sujeitos envolvidos.

Por sua vez, o critério quantitativo está relacionado à definição da base de cálculo e da alíquota a ser aplicada em cada operação, sendo tais elementos encontrados na lei instituidora do tributo, em respeito ao já citado artigo 97 do CTN.

Para o desenvolvimento do presente trabalho, enfatizaremos as operações de circulação de mercadorias, as quais envolvem a compra e venda de produtos, considerando a delimitação do tema proposto.

Em respeito ao disposto na Constituição Federal e no CTN, o legislador infraconstitucional, no momento da instituição do ICMS, deve descrever o rol de sujeitos

¹⁸⁸Ibid., 344.

¹⁸⁹OLIVEIRA, op. cit., p. 51.

passivos das obrigações tributárias, sendo este um elemento essencial da lei instituidora. Por sua vez, o CTN, no artigo 121, dispõe que o sujeito passivo da obrigação tributária principal diz-se: i) contribuinte, quanto tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador do tributo; ii) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Tal comando, conjugado com os comandos da lei geral do ICMS (LC n. 87/96), deve ser considerado pelo legislador infraconstitucional ao definir os contribuintes e os responsáveis tributários. A LC n. 87/96 define contribuintes em seu artigo 4º¹⁹⁰.

Em respeito a tais comandos, as leis estaduais, que instituíram o ICMS no em cada Estado da federação, também descrevem os contribuintes do imposto, a exemplo da previsão contida no artigo 7º da lei do Estado de São Paulo n. 6.374 de 01 de Março de 1989¹⁹¹.

Nesse contexto, as microempresas (ME's) e empresas de pequeno porte (EPP's), optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições por elas devidos - Simples Nacional, também se enquadram no conceito de contribuintes.

A legislação tributária dos Estados membros e do Distrito Federal disciplina, ainda, acerca da base de cálculo e das alíquotas a serem adotadas em cada operação envolvendo o campo de incidência do ICMS, estando referida determinação no âmbito do critério quantitativo da relação consequente.

De acordo com o artigo 13 da LC n. 87/1996, dentre as várias situações lá descritas, o valor da operação (expressa em moeda corrente - real) é a base para o cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias, ou seja, o valor da venda. Não consiste como objeto do presente trabalho a análise de critérios aprofundados acerca da base de cálculo do imposto.

Para melhor entendimento acerca da alíquota correta a ser utilizada pelo contribuinte no momento da operação, faz-se necessário, inicialmente, definir se a operação se enquadra em operação interna ou em operação interestadual. É que, por força dos incisos IV e V, do §2º, do artigo 155 da Constituição Federal, tais operações são consideradas relevantes na fixação de alíquotas, mitigando o princípio da tributação na origem, com o fito de favorecer

¹⁹⁰LC n. 87/1996. Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

¹⁹¹Artigo 7º. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação (SÃO PAULO. **Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989**. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. São Paulo: Assembleia Legislativa, [1989]).

os Estados consumidores¹⁹² e preservando o bom relacionamento entre os entes federados (pacto federativo).

Entende-se por operação interna, aquela realizada dentro do território do ente tributante do ICMS. Por exemplo, quando uma empresa realiza a venda de uma mercadoria à consumidor final localizado no mesmo Estado em que se situa o estabelecimento empresarial vendedor. No âmbito da citada operação interna, deve haver a aplicação da alíquota interna prevista na legislação do respectivo Estado tributante¹⁹³.

Importante mencionar que as alíquotas incidentes nas operações internas são fixadas livremente pelos os Estados instituidores, os quais têm liberdade para determinar o percentual de acordo com os critérios políticos adotados, observada a alíquota mínima estabelecida em Resolução do Senado Federal (art. 155, §2º, V, “a”), não podendo, ainda, ser inferior às alíquotas previstas para as operações interestaduais¹⁹⁴.

Já as operações interestaduais, são negócios jurídicos realizados por contribuintes do ICMS tendo como destinatário pessoa, física ou jurídica, contribuinte ou não (consumidor final) do imposto, localizada em outro Estado da Federação. A origem da operação de circulação dá-se em um Estado e o destino, em outro.

A depender da condição da pessoa destinatária da mercadoria objeto da operação, bem como pela natureza ou tipo da mercadoria, haverá tratamento da legislação tributária no momento da adoção das alíquotas e sistemática de cobrança diferenciada.

Para os casos de operações interestaduais em que o destinatário é consumidor final, contribuinte ou não do imposto, 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, por força do que está disposto no inciso VII, do §2º do artigo 155 da CF/88, dispositivo este que teve sua redação alterada pela EC n. 87/2015¹⁹⁵.

A temática acima exposta está sendo debatida no âmbito da Ação Direta de inconstitucionalidade (ADI) 5464¹⁹⁶, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos

¹⁹²HARADA, op. cit., p. 521.

¹⁹³Normalmente a alíquota do ICMS nas operações internas é de 18%, conforme tabela a seguir.

¹⁹⁴PAULSEN, Leandro, op. cit., 2020, p. 610.

¹⁹⁵No caso dessas operações interestaduais, aplica-se a alíquota interestadual, definida por Resolução do Senado, nos termos do art. 155, § 2º, IV e VII, da Constituição Federal, com a redação da EC n. 87/15 (PAUSEN, Leandro, loc. cit.).

¹⁹⁶No âmbito da ADI 5464, foi concedida liminar em fevereiro de 2016 a fim de suspender a cláusula nona do convênio Confaz n. 93/2015, que inclui as micro e pequenas empresas optantes pelo Simples no novo regime do comércio eletrônico. A cláusula questionada na ADI determina às empresas do Simples, assim como às empresas incluídas nos demais regimes de tributação, o recolhimento de alíquotas do ICMS sobre operações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro estado. Em novembro de 2018, pedido de vista do

Advogados do Brasil (OAB) sob o argumento de que, pela Lei Complementar n. 123/2006, as empresas do Simples são sujeitas a uma alíquota única sobre a receita bruta mensal e que nova regra estabelecida pela redação da EC n. 87/2015, que deu ensejo à criação do Convênio Confaz n. 93/2015, ao impor a cobrança do ICMS sobre cada operação realizada pelas empresas à consumidor final, ameaça a competitividade e a própria sobrevivência das pequenas empresas, criando obstáculos e custos operacionais danosos.

Destacamos que o objetivo do presente trabalho não é discorrer acerca das operações interestaduais tendo como destinatário o consumidor final (operações de saída), mas sim das operações em que a pessoa destinatária é contribuinte do imposto, que receberá a mercadoria para a revenda, no caso, microempresa ou empresa de pequeno porte (operações de entrada) com a cobrança do ICMS antecipado parcial.

As alíquotas do ICMS nas operações interestaduais entre contribuintes do imposto não podem ser fixadas livremente pelos Estados, pois existem critérios limitadores em face de tais operações. Conforme já citado anteriormente, de acordo com o inciso IV do §2º do artigo 155 da CF/88, resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

Considerando tal disciplinamento, foi editada a Resolução do Senado Federal n. 22 de 1989, que estabeleceu as alíquotas do ICMS nas operações e prestações interestaduais, dispondo no seu artigo 1º que a alíquota do ICMS, nas operações e prestações interestaduais, será de 12% (doze por cento). Por sua vez, o parágrafo único do mesmo artigo, dispõe que nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão, a partir de 1990, 7%(sete por cento)¹⁹⁷.

Podemos sintetizar que, cada vez que a operação interestadual iniciar em Estados da região Sul e Sudeste, destinando mercadorias ou determinados serviços à contribuintes localizados nos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste, incluindo ainda o Estado do Espírito Santo, a alíquota será de 7%(sete por cento). Nas demais operações interestaduais, a alíquota será de 12%(doze por cento).

ministro Gilmar Mendes interrompeu o julgamento do referendo de liminar concedida pelo ministro Dias Toffoli (relator) na ADI 5464 para suspender cláusula do Convênio ICMS 93/2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal (STF), o ministro Dias Toffoli, então presidente da Corte, votou no sentido de referendar a cautelar e de converter o referendo em julgamento definitivo, manifestando-se pela procedência da ação. O relator foi o único a votar (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5464).

¹⁹⁷De acordo com o inciso I, em 1989, a alíquota estava limitada a oito por cento;

Podemos resumir da seguinte forma as alíquotas que devem ser aplicadas de acordo com a origem e o destino da operação.

Tabela 2 – Alíquotas interestaduais

		DESTINO																												
		AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	IM	
ORIGEM	AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	AL	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	AM	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	BA	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	CE	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	4	4
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	4	4
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	18	12	7	7	12	12	7	7	4	4
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	7	7	20	7	7	12	12	7	7	4	4
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17,5	12	12	12	12	12	4	
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	4	
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	17	12	7	7	4	
	SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	18	7	7	4	
	SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	4	
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	4		
IM	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4		

FONTE: Adaptado de taxgroup (2020)¹⁹⁸

No tocante às operações com produtos importados, em 2012, o Senado Federal editou a Resolução n. 13, de 25 de abril, que estabeleceu alíquotas do ICMS nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, com o respaldo da alínea “b” do inciso V, do §2º, do artigo 155 da CF/88, definindo que a alíquota seria de 4%(quatro por cento)¹⁹⁹.

¹⁹⁸VARGAS, Tiago. Tabela ICMS 2020: veja a versão atualizada das alíquotas interestaduais. **Taxgroup**, 31 jan. 2020.

¹⁹⁹Artigo. 1º. A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% (quatro por cento). (BRASIL. **Resolução n. 13 de 25 de abril de 2012**. Brasília, DF: Senado Federal, 2020. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior.

A abordagem acerca do tratamento constitucional e infraconstitucional do ICMS demonstra-se importante para o presente trabalho, na medida em que precisamos ter uma exata compreensão dos temas acima explorados, considerando que todo esse arcabouço jurídico perfaz importantes instituições erigidas para regular comportamentos e que, certamente, causaram, causam e causarão impactos diretos em todo o sistema, estando aí incluídas as microempresas e empresas de pequeno porte.

3.5 Análise dos regimes de apuração e pagamento do ICMS previstos na legislação

A apuração e o pagamento da obrigação tributária principal do ICMS segue o disciplinamento da LC n. 87/1996, a qual dispõe, no artigo 24, que a legislação tributária de cada estado disporá sobre o período de apuração do imposto, descrevendo alguns regramentos básicos a serem observados²⁰⁰. No âmbito dessa denominada apuração do imposto é que o princípio da não cumulatividade tem aplicabilidade prática, pois, conforme os critérios da Constituição e da legislação infraconstitucional, faz-se a compensação do que for devido em cada operação, com o montante de ICMS cobrado nas operações anteriores.

Na prática, o contribuinte, usualmente pessoa jurídica comercial, contabiliza mensalmente todas as notas fiscais de aquisição de mercadorias, com o respectivo ICMS incidente nas compras destacado no documento fiscal, cujo valor consistirá em elemento positivo, o denominado crédito de ICMS pelas entradas naquele mês de apuração.

Posteriormente, por ocasião das vendas de mercadorias, faz-se a contabilização das notas fiscais de saída, com o respectivo ICMS destacado incidente sobre as vendas, deduzindo-se desse total, o valor do crédito do ICMS das entradas do mês ou créditos decorrentes de saldo do mês anterior²⁰¹, devendo a diferença que resultar dessa operação, ser liquidada dentro do prazo fixado pela legislação²⁰².

Essa forma de apuração é a denominada sistemática normal de tributação do ICMS, o que não ocorre com as empresas optantes pelo Simples Nacional, vez que estas estão

²⁰⁰LC 87/96, artigo 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo: [...]

²⁰¹LC n. 87/96, artigo 24, [...] III - se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

²⁰²LC n. 87/96, artigo 24, [...] II - se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

submetidas à regime especial de tributação, com tratamento dado pela lei geral do regime simplificado, bem como pela legislação de regência de cada Estado.

3.5.1 Da sistemática de substituição tributária no ICMS

Ocorre que a legislação prevê ainda, outras técnicas de cobrança do ICMS incidentes sobre operações, é o caso da sistemática de tributação denominada Substituição Tributária²⁰³, que conta com o respaldo do §7º, do artigo 150 da Constituição Federal²⁰⁴, bem como da LC n. 87/96 (art 6º) e, conseqüentemente, na legislação infraconstitucional.

A substituição tributária é um mecanismo que, em virtude de disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja na condição de contribuinte. É a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto²⁰⁵.

Essa forma de cobrança consiste em uma modalidade de responsabilidade tributária (direcionamento de responsabilidades a sujeito diverso), em que a legislação atribui a terceiro (substituto tributário), pessoa diversa do contribuinte (substituído), a responsabilidade de recolher o imposto relativo à operação definida pela legislação a ser tributada pela referida sistemática²⁰⁶.

A substituição tributária tem o fim de diminuir as possibilidades de inadimplemento, facilitar a fiscalização e ampliar as garantias de recebimento do crédito²⁰⁷, atendendo a princípios de racionalização e efetividade da tributação²⁰⁸. No âmbito doutrinário²⁰⁹,

²⁰³“O instituto da substituição tributária está presente na maior parte dos tributos no Brasil, assim, *e.g.*, nos impostos sobre a renda, sobre a circulação de mercadorias, sobre a prestação de serviços, sobre as operações de crédito e seguros, bem como nas contribuições de seguridade social sobre a receita, sobre o lucro e sobre a remuneração de pessoas físicas” (PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2. ed., 2014, p. 94).

²⁰⁴CF/1988, Artigo 150, §7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Redação dada pela EC n. 03/93).

²⁰⁵CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 387.

²⁰⁶RIBEIRO JUNIOR, Geraldo Roberto; PUJALS, João. **Auditoria integrada do Simples Nacional: o que muda com o SEFISC – Sistema Eletrônico Único de Fiscalização**. São Paulo: Atlas, 2. ed., 2015, p. 121.

²⁰⁷PAULSEN, Leandro, *op. cit.*, 2020, p. 674.

²⁰⁸*Ibid.*, p. 235.

²⁰⁹A doutrina costuma classificar os casos de substituição tributária em substituição para frente, substituição para trás e, por vezes, em substituição simultânea. São dois os critérios adotados para proceder à classificação: 1º - a posição do responsável na cadeia econômica, se anterior (para frente) ou posterior (para trás) ao contribuinte; 2º - o momento da retenção relativamente à ocorrência do fato gerador, se anterior (para frente), simultânea (simultânea) ou posterior (para trás) (*Ibid.*, p. 236.).

considerando a legislação do ICMS e de acordo com a LC 87, bem como em consonância com a legislação dos Estados, existem três espécies de substituição tributária.

A substituição tributária para frente, também denominada progressiva, expressamente autorizada pelo art. 150, §7º, da CF, considerada aquela em que o sujeito passivo recolhe os dois tipos de ICMS, ou seja, o ICMS devido em operação própria e o ICMS devido pelas operações subsequentes, que se dá em momento anterior à efetiva ocorrência do fato gerador da operação futura.

Nesse caso, de acordo com a CF/1988, é assegurada imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido, o que, aliás, deve ser entendido em todo o seu significado: caso não se realize o fato gerador presumido, tal qual presumido.

A segunda modalidade é a substituição tributária para trás, também chamada de regressiva, em que há uma postergação do pagamento do tributo, transferindo-se, para pessoa diversa daquele que praticou o fato gerador, a obrigação de reter e recolher o montante devido, consistindo na atribuição de responsabilidade pelo pagamento de ICMS relativo às operações anteriores.

Por fim, a substituição tributária concomitante, que consiste na modalidade que se atribui a responsabilidade pelo pagamento do ICMS a outro contribuinte diverso daquele que está praticando a operação-prestação, concomitante à ocorrência do fato gerador. Ocorre normalmente nas operações de prestação de serviços de transporte²¹⁰.

Consideramos importante ressaltar que nem todas as operações estão sujeitas ao regime de substituição tributária da forma explanada, mas apenas aquelas que estão encampadas pela legislação dos Estados membros, observando ainda a legislação geral do ICMS e os convênios do Confaz, a exemplo do Convênio n. 142/2018²¹¹.

Percebe-se que o sistema tributário, em especial quanto ao ICMS, com a existência de todos esses detalhamentos e institutos, torna-se muito mais complexo e burocrático, proporcionando a realização de críticas em face do ordenamento.

3.5.2 Da sistemática do diferencial de alíquotas no ICMS

²¹⁰RIBEIRO JUNIOR, Geraldo Roberto. PUJALS, João, op. cit., p. 122.

²¹¹BRASIL. **Convênio n. 142 de 14 de dezembro de 2018**. Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz. Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. 2018.

Outra forma de cobrança prevista na legislação do ICMS consiste na obrigação das empresas contribuintes do imposto de efetuarem o pagamento do diferencial de alíquotas, antecipadamente, por ocasião das entradas das mercadorias no território do Estado onde está situado o estabelecimento destinatário das operações.

Tal sistemática está prevista no âmbito das legislações estaduais, consistindo nas leis ordinárias do tributo e seus respectivos decretos regulamentadores, podendo essa antecipação ser integral (“antecipação com encerramento de tributação”), e parcial (“antecipação sem encerramento de tributação”).

Os Estados membros sustentam tal imposição com base no inciso VII, §2º, do artigo 155 da Constituição, sendo que o referido comando constitucional apenas faz referência às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final.

A diferença entre substituição tributária e antecipação tributária é que na substituição tributária um contribuinte, chamado de substituto, paga antecipadamente o ICMS devido por outro contribuinte, denominado substituído. Já na cobrança do ICMS antecipado, o contribuinte paga antecipadamente o tributo devido por ele mesmo²¹².

Na antecipação parcial pelo diferencial de alíquotas, caso uma empresa localizada no Estado do Piauí adquira mercadoria proveniente de empresa situada no Estado de São Paulo, considerando a alíquota interestadual de 7% e a alíquota interna no Estado do Piauí de 18%, a empresa pagará o correspondente à diferença de 12% (diferença entre a interna e a interestadual) antecipadamente ao Estado do Piauí.

Tabela 3 – Cálculo hipotético ICMS antecipado parcial

Item	Informações	Dados
1	Valor da operação interestadual (SP-PI)	R\$ 1.000,00
2	Alíquota interestadual (SP-PI)	7%
3	Alíquota interna PI	18%
4	Diferencial de alíquotas	12%
5	Valor do ICMS antecipado a pagar ao PI	R\$ 120,00

FONTE: O autor (2020)

Para as empresas submetidas ao regime normal de tributação, estas poderão utilizar o valor do ICMS pago antecipadamente (diferença de alíquotas) na apuração do imposto mensal, observando o postulado da não-cumulatividade constante do texto constitucional, compensando-se o que for devido em cada operação com o que for cobrado nas operações anteriores.

²¹²BATISTA, Monique Goes Almeida. **A ilegalidade do ICMS antecipado**. São Paulo: Baraúna, 2016, p. 29.

Essa sistemática de aproveitamento de créditos não ocorre na tributação das micro e pequenas empresas que optarem pela sistemática do Simples Nacional, conforme passaremos a expor em tópicos seguintes.

Em agosto de 2020 o STF julgou o mérito do Recurso Extraordinário 598.677/RS²¹³, recurso paradigma do tema de repercussão geral n. 456, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli. O Tribunal, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário, mantendo o acórdão recorrido, no qual se afastou a exigência contida em decreto estadual de recolhimento antecipado do ICMS quando da entrada de mercadorias em território gaúcho, nos termos do voto do Relator, Ministro Dias Toffoli (Presidente), vencido o Ministro Alexandre de Moraes. Em seguida, o Tribunal deliberou fixar a tese de repercussão geral em assentada posterior.

De acordo com o voto do relator, no regime de antecipação tributária sem substituição o que se antecipa é o critério temporal da hipótese de incidência, sendo inconstitucionais a regulação da matéria por decreto do poder executivo e a delegação genérica contida em lei, já que o momento da ocorrência do fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência submetido à reserva legal. Na antecipação sem substituição, o texto constitucional exige somente que a antecipação do aspecto temporal se faça *ex lege* e o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária.

Essa modalidade de cobrança do ICMS antecipado gera mais complexidade para o sistema tributário, acarretando custos de conformidade por parte das empresas que devem observar essa exigência. Ademais, retira-se da empresa, de forma antecipada, o capital que seria utilizado em sua atividade e que poderia contribuir com a economia e o desenvolvimento do Estado e do país.

²¹³BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 598.677/RS**. Relator Ministro Dias Toffoli.

CAPÍTULO IV – O SIMPLES NACIONAL E O ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DAS EMPRESAS OPTANTES

4.1 O regime de tributação Simples Nacional e a LC 123/06

Conforme já citado em tópicos iniciais, a Lei n. 9.317/1996, denominada “Lei do Simples”, foi considerada um marco na história das microempresas e empresas de pequeno porte em nosso país, a qual estabelecia um tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e as empresas de pequeno porte relativo aos impostos e contribuições e que, na prática, reduzia, consideravelmente, a carga tributária, simplificando a forma de recolhimento dos tributos federais, além de permitir a adesão de Estados e Municípios para concessão de benefícios do ICMS e do ISS. Foi o primeiro instrumento normativo que inseriu um tratamento diferenciado no campo tributário.

Ocorre que, como regime do Simples havia sido criado por lei ordinária federal, sem poder legislativo sobre Estados e Municípios, os seus benefícios estavam limitados à esfera de atuação do Governo Federal²¹⁴, sendo necessária a adequação dessa situação para que, de fato, pudessem as microempresas e empresas de pequeno porte gozar de tratamento diferenciado e favorecido.

Diante dessa problemática e acompanhando as mudanças do ordenamento constitucional da época, em 14 de dezembro de 2006, foi sancionada a lei complementar²¹⁵ n. 123²¹⁶, instituindo o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, criando também o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, denominado Simples Nacional, cumprindo, dessa forma, a garantia a eles assegurada pela CF em seus artigos 170 e 179.

²¹⁴“A Lei n. 9.317/96 era lei federal e, portanto, só poderia dispor sobre os tributos federais. Entretanto, ela abria espaço para que, mediante convênio com o Estado e/ou Município, o ICMS e o ISS pudessem também ser recolhidos juntos com os tributos federais, nesse mesmo documento, Darf – Simples, facilitando bastante a vida das MPEs. Não obstante isso, os Estados e Municípios tinham se recusado a firmar esses convênios, por razões de ordem política, ou seja, para não ficar na dependência da União de retardar o repasse dos recursos, preferindo continuar arrecadando diretamente os seus impostos. O Estado de São Paulo, para atender aos dispositivos constitucionais que garantem tratamento especial para as pequenas empresas (arts. 170, IX, e 179 da CF), havia instituído o Simples Paulista” (FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Denise; FABRETTI, Dilene Ramos. **As micro e pequenas empresas e o Simples Nacional**: tratamentos tributário, fiscal e comercial. São Paulo: Atlas, 2019, p. 146).

²¹⁵“A lei complementar, prevista no art. 146 da CF, é lei de caráter nacional e tem por função, entre outras, dispor sobre as normas gerais em matéria tributária, que pela sua importância a CF reservou especificamente para ela” (FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Denise; FABRETTI, Dilene Ramos, loc. cit.).

²¹⁶BRASIL. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.**

O Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte²¹⁷, pautado pelas premissas do sistema tributário nacional.

Nesse sentido, a LC n. 123/2006, em consonância com as diretrizes traçadas pelos artigos 146, III, alínea “d” e parágrafo único, 170, inciso IX e 179 da CF, visa à simplificação e à redução das obrigações dessas empresas, conferindo a elas um tratamento jurídico diferenciado, o qual guarda, ainda, perfeita consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

O Simples Nacional perfaz um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, que optarem pela referida sistemática de tributação²¹⁸, sendo, portanto, um regime de tributação facultativo. As ME’s e EPP’s podem optar pela sistemática do Simples Nacional ou pelo regime de apuração de tributos do lucro presumido ou lucro real. Foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico, em razão das dificuldades encontradas em nosso país.

A empresa inscrita no regime do Simples Nacional tem, como benefício, a simplificação do recolhimento dos tributos devidos. Não há necessidade, em regra, 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 denominado DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), o qual é gerado pelo PGDAS (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional).

Os tributos abrangidos pelo Simples Nacional, conforme disciplinamento do artigo 13 da lei, são: I) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ²¹⁹; II) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI²²⁰; III) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; IV) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS²²¹; V) Contribuição para

²¹⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 627.543/RS**.

²¹⁸“Art. 16. A opção pelo Simples Nacional da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e empresa de pequeno porte dar-se-á na forma a ser estabelecida em ato do Comitê Gestor, sendo irreatável para todo o ano-calendário” (LC 123/2006).

²¹⁹Exceto: a) Imposto de Renda relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável; b) Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente (incisos V e VI, §1º, do art. 13, LC 123/06).

²²⁰Exceto o IPI incidente na importação de bens e serviços (inciso XII do §1º, do art. 13, LC 123/06).

²²¹Exceto para as pessoas jurídicas que estão no regime de substituição tributária na condição de substituídas e aquelas devidas na importação de bens e serviços (inciso XII do §1º, do art. 13, LC 123/06).

o PIS/Pasep²²²; VI) Contribuição Patronal Previdenciária – CPP²²³; VII) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS²²⁴; VIII) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS²²⁵;

Por outro lado, de acordo com a redação do §1º do artigo 13, o Simples Nacional não abrange os seguintes impostos e contribuições: I) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF; II) - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II; III) Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE; IV) Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR²²⁶; V) contribuições de terceiros²²⁷ e demais contribuições instituídas pela União, dentre outras situações.

Merece destaque no âmbito do presente trabalho a previsão contida no inciso XIII, do §1º, artigo 13, da LC n. 123/06, pois o comando retira da abrangência do Simples Nacional algumas situações envolvendo o ICMS, o que enfrentaremos em tópicos a seguir.

Na LC 123, existe ainda a figura do Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN, com competências previstas na lei e que foi criado pelo Decreto n. 6.038, de 7 de fevereiro de 2007, com Regimento Interno aprovado pela Resolução CGSN n. 1, de 19 de março de 2007. O Comitê gestor exerce importante papel no tocante à regulamentação da referida sistemática.

O Simples Nacional, diante da complexidade e elevada carga do sistema tributário existente no Brasil, ainda é uma opção viável para as microempresas e empresas de pequeno porte, que preferem escolher tal sistemática ao invés de sofrer tributação por outras sistemáticas existentes no âmbito federal (tributação pelo lucro presumido ou lucro real), estadual (regime normal do ICMS) ou municipal (regime normal de tributos municipais). As

²²²Exceto para as pessoas jurídicas que estão no regime de substituição tributária na condição de substituídas e aquelas devidas na importação de bens e serviços (inciso XII do §1º, do art. 13, LC 123/06).

²²³Devido à Seguridade Social (art. 149, da CF/1988), a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no §5º-C do art. 18 da citada Lei Complementar, exceto: a) Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador; b) Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual (incisos IX e X do §1º, do art. 13, LC 123/06).

²²⁴Exceto para as pessoas jurídicas que estão no regime de substituição tributária na condição de substituídas (inciso XIII do §1º, do art. 13, LC 123/06). O problema da pesquisa está centrado no referido imposto dentro da sistemática do Simples Nacional.

²²⁵Exceto: a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte; b) na importação de serviços; (inciso XIV do §1º, do art. 13, LC 123/06).

²²⁶Previsão contida no §1º do art. 13 da LC 123/2006.

²²⁷Nos termos do artigo 240 da CF/1988, contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical e demais entidades de serviço social autônomo que em regra estão na ordem de 5,8% sobre a folha de salários.

citadas alternativas apresentam uma maior complexidade no aspecto operacional de conformidade, exigindo maiores custos contábeis.

A apuração do Simples Nacional, que deve ser pago mensalmente pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes, deve observar os critérios constantes do artigo 18 da LC n. 123/2006, bem como do artigo 16 da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) n. 140/2018²²⁸, devendo levar em consideração as alíquotas nominais constantes das tabelas anexas à LC²²⁹.

Para a determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará receita bruta acumulada pela empresa nos últimos 12(doze) meses anteriores ao mês em que serão efetuados o cálculo e pagamento²³⁰, sua localização na unidade da federação e a atividade exercida por ela (comércio, indústria e prestação de serviços).

A LC n. 123/2006 classifica, para fins de tributação, as atividades exercidas pelas MPE's em 05(cinco) tabelas diferentes (Anexos I a V). Havendo atividades contidas em mais de uma tabela é necessário segregar as receitas obtidas pela empresa em função dessas tabelas (art. 18, §4º).

Nesse sentido, conforme disposto no art. 18 da Lei Geral, o valor devido mensalmente pelas MPE's optantes do Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes nas tabelas previstas nos anexos da Lei Complementar, incidentes sobre a receita bruta.

Com relação às atividades comerciais, as alíquotas estão definidas no Anexo I da LC n. 123/2006, conforme tabela a seguir:

Tabela 4 – Alíquotas do Simples Nacional - Comércio

Receita bruta em 12 meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	4,00%	R\$ 5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	4,00%	R\$ 13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	4,00%	R\$ 22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	4,00%	R\$ 87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	4,00%	R\$ 378.000,00

FONTE: Anexo I da LC n. 123/2006

²²⁸BRASIL. **Resolução n. 140, de 22 de maio de 2018**. Brasília, DF: Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), 2018. Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

²²⁹FABRETTI, Lúdio Camargo; FABRETTI, Denise; FABRETTI, Dilene Ramos, op. cit., p. 169.

²³⁰Artigo 18, §1º, da LC n. 123/06: Para efeito de determinação da alíquota nominal, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração.

Convém ressaltar que, sobre as receitas cuja tributação de IPI, ICMS, PIS e COFINS estejam inseridos no regime de substituição tributária ou no regime monofásico, bem como as receitas cuja tributação de ISS esteja sujeita ao regime de retenção ou tributação fixa, não haverá a incidência desses tributos no âmbito do Simples Nacional e, portanto, será necessário segregar as receitas para fins de cálculos dos demais tributos incidentes sobre elas (IRPJ, CSL e CPP), conforme previsão do §4º-A, do artigo 18, da LC n. 123/06.

Também é necessário observar, em relação a esses tributos, se as receitas obtidas pela pessoa jurídica estão sob regime de isenção ou redução. É o que ocorre, por exemplo, com as receitas de exportação que deverão constituir uma base de cálculo diferente para fins de pagamento no regime do Simples Nacional, uma vez que sobre ela não incidirão PIS, COFINS, ICMS e IPI.

Além disso, para efeitos de enquadramento no Simples Nacional, as empresas deverão observar os sublimites referentes aos Estados e Municípios de sua localização, havendo complementação da legislação dos entes quanto à referida situação.

4.2 A cobrança do ICMS nas operações interestaduais das empresas optantes do Simples Nacional

Embora a lei complementar que instituiu o Simples Nacional tenha reafirmado o desejo constitucional de que a sistemática por ela criada, consistiria em um regime único de arrecadação²³¹, o §1º do artigo 13 da lei estabelece algumas exceções à essa unicidade, permitindo a incidência de tributos concomitantemente à incidência das alíquotas do Simples Nacional, autorizando um regime híbrido em situações pontuais.

Dentre as hipóteses previstas, além das que já foram citadas no tópico anterior, estão algumas situações relacionadas ao ICMS, em que a LC autoriza a cobrança desse imposto em face algumas operações, afora do pagamento do Simples Nacional mensal, conforme situações contidas no inciso XIII, §1º, do artigo 13 da LC.

²³¹Artigo 146, parágrafo único da CF/1988: A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Uma das situações descritas no citado comando legal, é a possibilidade de cobrança do ICMS antecipado²³² pelo diferencial de alíquotas nas operações interestaduais, por ocasião das entradas de mercadorias, das empresas comerciais optantes pelo Simples Nacional, previsão contida no item 2, da alínea “g”, inciso XIII, §1º, do artigo 13 da LC 123/06. A citada incidência é objeto central da presente pesquisa.

A cobrança do ICMS antecipado, que já foi explicada em termos gerais no capítulo anterior, é uma sistemática prevista no âmbito da legislação dos Estados membros, que objetiva equilibrar a arrecadação entre os Estados envolvidos, mas que vem sendo questionada no âmbito do Recurso Extraordinário n. 970.821/RS no STF (tema de repercussão geral n. 517) quanto às empresas optantes pelo Simples Nacional, tema objeto dessa pesquisa.

Os Estados membros, com base nesse fundamento da LC 123 e em sua legislação própria, exigem das empresas optantes pelo Simples o valor referente ao diferencial de alíquotas interestadual e a interna (DIFAL) cada vez que são realizadas aquisições de mercadorias de estabelecimentos localizados em outro Estado da Federação. Tal sistemática de cobrança também é realizado das empresas do regime normal de tributação, conforme explanação do capítulo anterior.

Outra situação descrita na LC, de acordo com o teor da alínea “a” e “g”, item 1, inciso XIII, §1º do artigo 13, é a possibilidade de cobrança de ICMS pela sistemática de substituição tributária. A substituição tributária no ICMS também já foi explicada no capítulo anterior.

No caso de empresas optantes pelo Simples Nacional definidas como contribuinte substituto, este deverá recolher o ICMS devido em operação própria “por dentro” do Simples Nacional. É o caso de uma empresa optante pelo Simples localizada no Estado de São Paulo, que vende mercadoria submetida à sistemática de substituição tributária progressiva para

²³²“Essa antecipação pode ser integral – também conhecida como antecipação com encerramento de tributação. Na antecipação com encerramento de fase, esclarecemos de pronto que essa equivale a uma substituição tributária, pois uma vez efetuada não haverá que se falar em cobrança do ICMS dentro do Simples Nacional, e no PGDAS ou PGDAS-D; a receita deverá ser lançada da seguinte forma: com substituição tributária/tributação monofásica/antecipação com encerramento de tributação. E parcial, sem encerramento de tributação; ou seja, embora haja recolhimento do tributo, não estará o contribuinte do regime unificado eximido do pagamento mensal relativo à apuração normal realizada através do PGDAS ou PGDAS-D, e recolhida através de Documento de Arrecadação do Simples Nacional – DAS. Esclareça-se, contudo, de que não existe cobrança de produtos sujeitos à antecipação sem encerramento de fase em operações internas. Ocorre a antecipação com encerramento de fase e sem encerramento somente em operações interestaduais. A previsão legal encontra-se no item “1” da alínea g do inciso XIII do §1º do art. 13 da LC no 12/2006” (RIBEIRO JUNIOR, Geraldo Roberto; PUJALS, João. op. cit., p. 129).

outra empresa localizada em outro Estado da federação. O ICMS da operação de venda própria já deve estar incluído no cálculo do Simples Nacional mensal.

Já o ICMS devido na modalidade substituição tributária (para o outro Estado), este será calculado nos termos das demais empresas que não são optantes do Simples Nacional e recolhido em guia própria (Guia Nacional de recolhimento de tributos – GNRE), paralelamente ao pagamento do Simples Nacional devido.

Nesse caso, havendo operação interestatual com mercadorias sujeitas à substituição tributária, teremos duas apurações para a empresa substituta, uma pela sistemática do Simples Nacional, a outra mediante controle próprio da empresa, que seja capaz de evidenciar o pagamento do ICMS por substituição tributária.

Já a empresa optante pelo Simples na condição de substituída, ou seja, aquela que compra mercadoria sujeita à substituição tributária, por ocasião da venda da citada mercadoria ao consumidor final, esta não contabilizará a referida venda como receita bruta para fins de cálculos do ICMS no Simples Nacional, vez que a LC prevê a possibilidade de segregação dessa receita, conforme já dito linhas atrás. O ICMS já foi pago, razão pela qual a segregação da receita é importante para que o ICMS não incida novamente em face da operação.

São situações distintas (antecipação do ICMS e substituição tributária) previstas na LC 123/2006, mas que também contam com tratamento diferenciado no tocante ao cálculo do imposto e possibilidade de redução do imposto a pagar mensalmente.

4.3 Da impossibilidade de utilização dos créditos do ICMS antecipado pago nas operações interestaduais pelas empresas optantes do Simples Nacional

Outro importante fundamento da LC 123/06 que merece atenção, relacionado ao tema central da pesquisa, muito utilizado nos debates acerca da temática, é o artigo 23, o qual disciplina que: “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”.

O citado comando não permite às empresas enquadradas no Simples Nacional a: a) apropriação de créditos de ICMS quando da compra de mercadorias; e b) transferência de créditos de ICMS quando da venda de mercadorias;

Na primeira situação, veda-se, na prática, que as empresas optantes pelo Simples Nacional aproveitem o ICMS incidente sobre as suas compras/entradas, como créditos para

abatimento do imposto devido por ocasião das saídas de mercadorias do estabelecimento, diferente do que acontece com as empresas submetidas ao regime normal de tributação.

Ao nosso entender, a regra vai de encontro com o princípio da não cumulatividade exposto no decorrer do trabalho, considerando a impossibilidade de o imposto devido nas operações anteriores ser compensado nas operações subsequentes, muito embora não seja esse o único problema da pesquisa, considerando que estamos questionando a cobrança em si e suas consequências.

Desta forma, o imposto pago a título de ICMS antecipado pelo diferencial de alíquotas nas operações interestaduais, por exemplo, não pode mais ser reaproveitado pela empresa para fins de apuração na sua tributação, devendo esta empresa pagar normalmente o valor correspondente ao Simples Nacional incidente sobre suas receitas, o que, sem dúvidas, gera a cumulatividade na cadeia do produto²³³.

Diante dessa situação, o ICMS pago antecipadamente nas operações interestaduais entra como custo da mercadoria comercializada, onerando a atividade da microempresa e empresa de pequeno porte e ampliando ainda os seus custos de conformidade da legislação.

Nesse sentido, as empresas incluídas no Simples Nacional são contribuintes do ICMS diretamente quando da venda de mercadorias, o qual será pago sobre o seu faturamento, em alíquota específica do regime simplificado, e, afora a hipótese de incidência direta de ICMS, o contribuinte também deverá recolher o ICMS em "regime de antecipação" ou não, relativamente ao diferencial da alíquota interna e a interestadual, igualmente as empresas não optantes do regime simplificado.

Ao fazer isso, o legislador fez pior do que a tão discutida substituição tributária, uma vez que, no caso desta técnica, pelo menos quando a mercadoria é revendida, o valor do ICMS-ST não integra a base de cálculo do ICMS no Simples Nacional.

No caso do diferencial de alíquotas, o tributo é cobrado a título de antecipação e novamente exigido na venda dessa mercadoria, na alíquota única do Simples Nacional, fazendo com que a operação de revenda se sujeite a nova incidência²³⁴.

²³³«Aqui a discórdia ainda é maior, pois ao contrário da substituição tributária cujo reflexo na apuração do tributo posteriormente é neutralizada por já ter sido quitado em operação anterior, na antecipação sem encerramento de tributação, que é a mais comum, tal não ocorre. A antecipação de que aqui se trata, não é a mera alteração da data de recolhimento do imposto. O que a lei quer dizer é que há hipóteses cuja exigência do tributo precede a ocorrência do fato gerador e antecipa-se parte do tributo que seria devido em etapa posterior. Para as empresas do regime normal esta parcela antecipada serve como crédito fiscal, mas nas empresas optantes é simplesmente perdido e parte dele somente pode ser recuperado quando da saída do regime de acordo com a legislação de cada ente federado. Esse procedimento já foi objeto de discussão judicial, tendo o Supremo Tribunal Federal já se manifestado pela constitucionalidade em diversos julgados como na ADI no 3.426” (Ibid., p.128).

²³⁴Como bem assinalado pela Federação do Comércio de Bens e Serviços do Estado do Rio Grande do Sul (Fecomércio), na qualidade de *amicus curiae* (RE 970.821/RS).

José Roberto Afonso²³⁵, ao tratar sobre a cumulatividade na tributação, faz a importante reflexão:

Ao evitar a restituição ou o aproveitamento dos créditos, na prática, o fisco está a aumentar a receita mas, ao pé da letra, não a tributária e sim a de endividamento público de forma forçada e escamoteada que discrimina uns contra outros contribuintes. É óbvio que as fazendas precisam arrecadar, ainda mais diante de tanta pressão fiscal, mas é forçoso reconhecer que a forma cumulativa é a mais fácil, porém, a que mais gera distorções para a economia. Chama-se a atenção que não se está aqui a pedir por menor carga tributária, mas sim para que ela seja gerada com mais qualidade, sem prejudicar os fatores mais cruciais para acelerar o crescimento.

O ICMS, em tese, considerando o critério da não cumulatividade, incide, na verdade, sobre o valor adicionado da mercadoria, conforme apontamentos descritos nos capítulos anteriores.

O argumento de que o Simples Nacional, ao proporcionar alíquotas menores para as empresas optantes, justificaria a cobrança do ICMS pela sistemática de antecipação e sem direito ao crédito, não merece prosperar, vez que o tratamento diferenciado e favorecido previsto no texto constitucional, conjuntamente com a determinação de respeito ao princípio da não cumulatividade, respaldam uma incidência especial de tributação.

4.4 Análise do projeto de lei Complementar n. 176/2019

Em que pese toda essa discussão acerca da cobrança do ICMS antecipado pelo diferencial de alíquotas em operações interestaduais de empresas optantes pelo Simples Nacional, estando o tema na pendência de julgamento no STF, no dia 08 de julho de 2019 foi apresentado, na Câmara dos Deputados, pela Deputada Paula Belmonte (CIDADANIA-DF), o projeto de Lei Complementar n. 176/2019²³⁶.

Referido projeto de lei traz a seguinte ementa:

Revoga o art. 13, §1º, “g”, 2, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para retirar a previsão legal de antecipação do recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS, sem encerramento da tributação, para empresas optantes pelo Simples Nacional.

Na proposição do projeto de lei, a Deputada utilizou a seguinte justificativa:

O presente projeto de lei complementar busca retirar da legislação federal qualquer rastro autorizativo da instituição da cobrança do diferencial de alíquota de ICMS – DIFAL no âmbito dos Estados e do Distrito Federal. Como se sabe, os Entes federados têm instituído a cobrança da DIFAL de

²³⁵AFONSO, José Roberto. O cúmulo da cumulatividade tributária. **Instituto de Estudos para o desenvolvimento industrial**, jan. 2015.

²³⁶BRASIL. Câmara dos deputados. **Projeto de lei complementar n. 176, de 08 de julho de 2019**.

modo que, nas operações interestaduais que destinam mercadorias para fim de revenda ou industrialização, além da cobrança constitucionalmente determinada da alíquota interestadual, exige-se do destinatário o pagamento da diferença entre a alíquota interna do estado de destino e aquela. Ocorre que, além desta antecipação desatender as balizas constitucionais ao impor idêntica cobrança de ICMS a consumidores finais e revendedores, provoca majoração da carga tributária nas empresas optantes pelo Simples Nacional. Isso porque este valor antecipado sequer pode ser deduzido posteriormente do ICMS que será recolhido com base na alíquota única incidente sobre a receita bruta. Mesmo se verificando o recuo de alguns Estados nesta cobrança, e o posicionamento até o momento favorável do Supremo Tribunal Federal no bojo do Recurso Extraordinário nº 970.82, entendemos por bem retirar a previsão legal da Lei Complementar nº 123/2006 que ora se pretende revogar. Diante do exposto, confiantes de que a medida trará maior segurança jurídica para o desenvolvimento da atividade empreendedora no País, conclamamos os nobres Pares a apoiarem esta proposta.

Na prática, caso o projeto de lei seja aprovado, o citado dispositivo da LC 123 será revogado, razão pela qual os Estados não poderão mais realizar a cobrança do ICMS antecipado das empresas optantes pelo Simples Nacional, as quais somente arcarão com o pagamento da alíquota do Simples Nacional sobre a receita bruta.

A matéria foi distribuída às Comissões de Desenvolvimento Econômico, Indústria, Comércio e Serviços; Finanças e Tributação (Mérito e Art. 54, RICD) e Constituição e Justiça e de Cidadania, estando sujeita à apreciação do Plenário, em regime de tramitação de prioridade. Deverá seguir o devido processo legislativo conforme os regulamentos das casas.

Nesse sentido, observa-se que já existem duas frentes em face da referida cobrança, sendo uma iniciativa legislativa envolvendo a possível revogação da legislação que permite esse tipo de situação, bem como a iniciativa que está no âmbito do judiciário, a qual iremos tratar no capítulo que segue.

CAPÍTULO V – ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL 517/STF PELO VIÉS DA TEORIA DESENVOLVIMENTISTA INSTITUCIONAL DE DOUGLASS NORTH

5.1 O RE 970.821/RS como paradigma do tema de repercussão geral 517 no STF

No mês de maio de 2016, chegou ao Supremo Tribunal Federal (STF) o Recurso Extraordinário (RE) n. 970.821, no qual, a empresa recorrente Jefferson Schneider de Barros & Cia. Ltda., conforme razões recursais, pretende a reforma de decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJ-RS), no âmbito de ação ajuizada em face do Estado do Rio Grande do Sul (RS).

Sobre o controle concentrado e difuso de constitucionalidade José Garcia Miguel Medina²³⁷ explana:

Pela letra do art. 102 da CF/1988, tem-se que o STF atua em controle concentrado e difuso de constitucionalidade. Realiza-se o controle concentrado em julgamento de ação direta de inconstitucionalidade ou declaratória de constitucionalidade (CF, art. 102, I, a) e de arguição de descumprimento de preceito fundamental (art. 102, § 1º da CF), e controle difuso através de recurso extraordinário (CF, art. 102, III) e, também, por ocasião do julgamento de reclamação (art. 102, I, I, da Constituição).

A ação, em primeira instância, iniciou em Fevereiro de 2014, com a impetração de um Mandado de Segurança (MS) no Juízo da Comarca de Caçapava do Sul – RS, objetivando a declaração de inexistência de relação jurídico tributária da impetrante para com o Estado do Rio Grande do Sul, por inconstitucionalidade incidental e ilegalidade do artigo 13, §1º, da lei do Estado do Rio Grande do Sul n. 8.820/1989, de artigos da lei estadual n. 10.045/1993 e do artigo 1º do decreto estadual n. 46.137/2009, os quais dizem respeito a antecipação temporal e recolhimento de diferencial de alíquota do ICMS de empresas optantes pelo Simples Nacional.

Na ação, a impetrante utilizou importantes fundamentos constitucionais balizadores do sistema tributário como fundamento, dentre os quais se destacam o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF); do tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, “d”, art. 170, IX e art. 179 da CF); da legalidade (art. 150, I, da CF); da exigência de reserva de lei complementar (art. 146, III, “a”, da CF); da isonomia tributária (art. 150, II, da CF); da limitação ao tráfego de pessoas ou bens (art. 150, V, da CF); o princípio da não discriminação em relação à procedência ou destino (art. 152, da CF); da

²³⁷MEDINA, José Miguel Garcia. **Admissibilidade, processamento e julgamento dos recursos extraordinário e especial** [livro eletrônico]. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 238

não-cumulatividade (art. 155, II, §2º, I, da CF); e, da fixação de alíquotas interestaduais do ICMS (art. 155, §2º, VII, da CF).

A autora da medida utilizou também fundamentos infraconstitucionais constantes do Código Tributário Nacional (artigos 96, 97, III, 99 e 116, I e II); da lei complementar n. 87/1996 (artigos 12, 24 e 25); da lei complementar n. 123/2006 (artigo 13, inciso VII, §1º, inciso XIII, alínea “g”, §5º e artigo 23); e, da legislação do Estado do Rio Grande do Sul.

No mérito do MS, a Recorrente argumentou o seguinte:

Um desses casos em que é difícil compreender a violação de regras, em virtude da tática legislativa utilizada pelos Estados para auferir receitas indevidas a título de ICM, ocorre em relação à cobrança da "diferença de alíquota interestadual". Isso porque a Constituição da República do Brasil permite que os Estados instituem a cobrança do ICMS pela "aquisição" de produtos de fornecedores localizados em outros Estados, por contribuintes de ICMS, mas somente quando a aquisição ocorrer na qualidade de consumidor final. Porém, há casos concretos em que tais sujeitos ativos extrapolam esses limites, exigindo o ICMS sobre a diferença de alíquota mesmo quando a aquisição é para fins de revenda ou inserção em processo produtivo, e o fazem mascarando a exigência sob a roupagem de "antecipação do pagamento" pela operação subsequente²³⁸.

Após o devido processo legal, em outubro de 2014, foi proferida a sentença de primeiro grau, na qual o magistrado denegou a segurança pleiteada e determinou a liberação de quantias depositadas judicialmente à favor do Estado²³⁹.

Em face da sentença proferida, a impetrante interpôs o recurso de Apelação ao Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJ-RS), sustentando os mesmos fundamentos da inicial do Mandado de Segurança, reforçando que houve afronta a direito líquido e certo pela cobrança de ICMS antecipado da diferença de alíquotas interestaduais e internas sobre as operações realizadas por ela, que é optante pelo Simples Nacional.

No mês de fevereiro de 2015, após a análise do mérito recursal da Apelação, a 21ª Câmara Cível do TJ-RS, em decisão colegiada, negou provimento ao recurso, vencido o Desembargador Marco Aurélio Heinz, que a provia.

Objetivando a reforma da citada decisão do TJ-RS, conforme inicialmente mencionamos, a empresa contribuinte interpôs o Recurso Extraordinário ao Supremo Tribunal Federal²⁴⁰, que veio a receber o numeral 970.821/RS, expondo na peça processual as suas

²³⁸BRASIL, Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 970.821/RS**. Relator Ministro Edson Fachin.

²³⁹O autor, sem sede de agravo de instrumento, obteve autorização judicial para realizar o depósito do montante integral do ICMS cobrado pelo Estado do Rio Grande do Sul, suspendendo, assim, a exigibilidade do crédito tributário nos moldes do artigo 151, inciso II do CTN.

²⁴⁰Para a hipótese do processo objeto do estudo, não seria o caso de apresentação do recurso especial ao Superior Tribunal de Justiça, considerando que a decisão não estava no rol de possibilidades constantes do artigo 105, inciso III da CF/1988.

razões de direito, bem como demonstrando o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade.

Na época da interposição do citado RE pela contribuinte, a questão constitucional versada já estava, desde 03 de fevereiro de 2012, com repercussão geral reconhecida pelo STF²⁴¹, sob o tema 517, nos seguintes termos: “Aplicação de diferencial de alíquota de ICMS à empresa optante pelo Simples Nacional”. O RE n. 632.783/RO figurava como paradigma do tema de Repercussão Geral conforme mencionado no capítulo III.

Em razão da repercussão geral do tema já reconhecida pelo STF, foi determinado, pelo TJ-RS, em junho de 2015, o sobrestamento do recurso, com fundamento no Código de Processo Civil (CPC) e Regimento interno do STF (RISTF).

No mês de dezembro de 2016, após provocação da Procuradoria-Geral da República, atenta às manifestações dos entes políticos que figuravam como *amicus curiae* no âmbito do RE 632.783/RO, a Suprema Corte entendeu pela substituição do processo paradigma para o tema de repercussão geral n. 517, vez que o processo afetado ao tema não representava exatamente a controvérsia delimitada.

Considerando a decisão do STF em substituir o processo paradigma, no mês de março de 2016, o TJ-RS suspendeu o sobrestamento e determinou o processamento do RE, sendo encaminhado o recurso à Suprema Corte. Somente a partir de agosto de 2016, após decisão fundamentada do relator, Ministro Edson Fachin, o RE 970.821/RS passou a figurar como recurso-paradigma relativo ao tema 517 da sistemática da repercussão geral, ficando sobrestados todos os processos ligados ao tema²⁴² no país.

Atualmente, de acordo com as estatísticas do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), existem 1.364(hum mil trezentos e sessenta e quatro) processos sobrestados relacionados ao tema 517²⁴³, figurando o Tribunal de Justiça de Goiás (TJ-GO) com a maior quantidade de processos sobrestados (280 processos).

²⁴¹Artigo 102, §3º, da CF/1988: “No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros”.

²⁴²Código de Processo Civil. Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecurável, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo. § 5º Reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional (BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**).

²⁴³BRASIL. Conselho Nacional de Justiça (CNJ). **Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios**. Processos sobrestados em razão da Repercussão geral.

No âmbito do processamento do RE 970.821/RS, a Procuradoria-Geral da República, utilizando argumentos²⁴⁴, considerada a sistemática da repercussão geral, preocupada quanto aos efeitos do julgamento em relação aos demais casos que tratem ou venham a tratar do Tema 517, propôs a fixação da seguinte tese:

A cobrança de antecipação 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 eivada 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)²⁴⁵.

Os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Santa Catarina, Sergipe e Tocantins e o Distrito Federal, solicitaram o ingresso no feito na qualidade de *amici curiae*, com fundamento nos artigos 138 do CPC e 323, §3º, do RISTF, mas tiveram o pleito indeferido pelo Ministro relator, sob o fundamento de que a jurisprudência do STF não se admite o ingresso de *amicus curiae* em data posterior à inclusão do processo na pauta de julgamento. O tema da sistemática da repercussão geral foi reconhecido desde 03/02/2012, ao passo que se foi liberado para a pauta do Tribunal Pleno no dia 07/02/2017.

Em sessão realizada no dia 07 de Novembro de 2018, iniciou o julgamento do recurso com a proclamação do voto do relator e de outros quatro ministros, suspendendo-se o feito ante o pedido de vista realizado pelo Ministro Gilmar Mendes. Passaremos a analisar o teor dos votos.

5.2 Análise dos votos efetuados no âmbito do RE n. 970.821/RS

²⁴⁴Destarte, a cobrança de antecipação de ICMS equivalente à 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 eivada 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)” (BRASIL. Procuradoria Geral da República. **Parecer PGR**. Procurador Geral da República Rodrigo Janot Monteiro de Barros. 17/04/2017. Evento n. 96.

²⁴⁵Ibid., p. 24.

De acordo com o que já foi explanado, no RE 970.821/RS, cujo julgamento encontra-se suspenso pelo pedido de vista do ministro Gilmar Mendes, discute-se a constitucionalidade da cobrança da diferença de alíquota de ICMS das empresas optantes pelo Simples Nacional, nas operações interestaduais no Estado do Rio Grande do Sul. O julgamento, ao final, impactará milhares de processos sobrestados no país, bem como será um divisor de águas quanto ao tema.

Em sessão realizada no dia 07 de Novembro de 2018, iniciado o julgamento do recurso na Suprema Corte, os ministros Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Carmen Lúcia e Ricardo Lewandowski manifestaram pela inconstitucionalidade da cobrança. Já o ministro Edson Fachin, relator do recurso, votou pela constitucionalidade da sistemática.

Apesar de os votos ainda não constarem dos autos do processo eletrônico, vez que, conforme previsão regimental²⁴⁶, ainda não houve a conclusão do julgamento, é possível analisar a íntegra da sessão e o teor das manifestações pelo canal do STF na plataforma *YouTube*²⁴⁷, dos quais extraímos os entendimentos analisados.

Inicialmente, em seu voto pelo desprovisionamento do recurso, o relator do caso, ministro Edson Fachin, afirmou que “em matéria de tributação, nada é simples”, manifestando entendimento que a cobrança não viola a sistemática do Simples Nacional, portanto legal e de acordo com a Constituição Federal.

Segundo ele, a cobrança conta com a autorização expressa da lei complementar n. 123/2006 que, de acordo com o artigo 13, parágrafo 1º, inciso XIII, alínea “g”, item “2”, bem como na alínea “h”, o recolhimento do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS na aquisição em outros estados ou no Distrito Federal. Portanto, estaria de acordo com a permissão contida no artigo 146, III, “d”, da CF, embasando seu entendimento de que não há

²⁴⁶Art. 96. Em cada julgamento a transcrição do áudio registrará o relatório, a discussão, os votos fundamentados, bem como as perguntas feitas aos advogados e suas respostas, e será juntada aos autos com o acórdão, depois de revista e rubricada. §1º Após a sessão de julgamento, a Secretaria das Sessões procederá à transcrição da discussão, dos votos orais, bem como das perguntas feitas aos advogados e suas respostas. § 2º Os gabinetes dos Ministros liberarão o relatório, os votos escritos e a transcrição da discussão, no prazo de vinte dias contados da sessão de julgamento. §3º A Secretaria das Sessões procederá à transcrição do áudio do relatório e dos votos lidos que não tenham sido liberados no prazo do §2º, com a ressalva de que não foram revistos. §4º A Secretaria das Sessões encaminhará os autos ao Relator sorteado ou ao Relator para o acórdão, para elaboração deste e da ementa no prazo de dez dias. §5º A transcrição do áudio dos feitos julgados conjuntamente será trasladada para os autos do chamado em primeiro lugar e anexada aos demais em cópia autêntica. §6º As inexactidões materiais e os erros de escrita ou de cálculo, contidos na decisão, podem ser corrigidos por despacho do Relator, mediante reclamação, quando referentes à ata, ou por via de embargos de declaração, quando couberem. §7º O Relator sorteado ou o Relator para o acórdão poderá autorizar, antes da publicação, a divulgação, em texto ou áudio, do teor do julgamento (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Regimento interno.**

²⁴⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Pleno – ICMS de optantes pelo Simples Nacional.**

vício formal na legislação do RS, que autoriza a cobrança do diferencial de alíquota de ICMS das empresas optantes pelo Simples Nacional.

Ainda de acordo com o ministro, também não merece ser acolhida a alegação de ofensa ao princípio da não cumulatividade, vez que, no seu entender, o artigo 23 da LC 123/2006 veda, explicitamente, a apropriação ou a compensação de créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidas pelo Simples Nacional e que, pela análise do comando acima citado, é dado ao legislador ordinário excepcionar a norma regra, mesmo nessa situação de tributo plurifásico, impedindo o direito ao abatimento em prol da racionalidade do regime diferenciado e mais favorável ao micro e pequeno empreendedor, bem como lastrados em finalidades com assento constitucional, como é o caso da promoção do federalismo fiscal-cooperativo, de equilíbrio e da continuidade dos pilares do Estado fiscal.

O relator enfatizou que não há, portanto, no seu modo de ver, como prosperar uma adesão parcial ao regime simplificado, adimplindo-se obrigação tributária de forma centralizada e com carga menor, simultaneamente ao não recolhimento de diferencial de alíquota nas operações interestaduais, argumentando que a opção pelo Simples Nacional é facultativa no âmbito da livre conformação do planejamento tributário, arcando-se com bônus e ônus dessa escolha empresarial, que em sua generalidade já representa um tratamento tributário sensivelmente mais favorável à maioria das sociedades empresárias de pequeno e médio porte.

Por fim, sustentou que, à luz da separação dos poderes, é inviável ao poder judiciário fazer o que o legislador não fez, ou seja, mesclar as parcelas mais favoráveis dos regimes tributários, culminando em um modelo híbrido. Ainda que pareça justo, não detém amparo legal.

Apesar de louvável a decisão do ministro relator, entendemos que ela não representa a vontade do legislador constituinte, na medida em que desconsidera a questão do princípio da não cumulatividade, permitindo-se o afastamento dessa garantia por legislação infraconstitucional.

Na sequência, o ministro Alexandre de Moraes abriu divergência e votou pelo provimento do recurso, sustentando que o objetivo da Constituição Federal, ao prever a cobrança da diferença de alíquotas de ICMS, foi o de equilibrar a distribuição de receitas entre os entes federativos de forma a evitar que só os estados de origem arrecadassem e que a norma não pretendeu alterar o tratamento diferenciado previsto no artigo 170 da Constituição dado às micro e pequenas empresas desde 1988. Ou seja, no seu entender, o tratamento diferenciado às microempresas deve prevalecer.

Segundo Alexandre de Moraes, o tratamento privilegiado e favorecido previsto na CF/1988 para as micro e pequenas empresas deveria estar no sentido de que estas não precisariam antecipar o ICMS, vez que, ao realizar a etapa seguinte de venda, a empresa já pagaria pela sistemática do Simples Nacional. Sustentou que essa lógica de pagar o ICMS só após a venda é vital para a empresa, porque uma coisa é antecipar outra coisa é só pagar depois de receber. É sobrevivência da empresa, é o tratamento favorecido que a Constituição Federal deu a elas.

De acordo com Moraes, entendimento contrário obrigaria as micro e pequenas empresas a pagar, além do Simples, a diferença entre as alíquotas interestadual e interna, situação esta, que afastaria o tratamento diferenciado e revogaria a LC Federal n. 123/2006, afastando um dos pouquíssimos incentivos dados pelo Estado brasileiro ao empreendedorismo.

Ao acompanhar a divergência do ministro Moraes, o ministro Roberto Barroso salientou que a LC Federal n. 123/2006 disciplina um regime tributário diferenciado e favorecido para micro e pequenas empresas, enquanto a lei do RS, ao prever a antecipação do recolhimento do ICMS na entrada do Estado de destino, acaba criando um regime desfavorável, já que a empresa pagará o diferencial de ICMS e não poderá se creditar, uma vez que proibido pela lei complementar.

O ministro Barroso sustentou que quando a remessa interestadual for feita para posterior revenda, não deveria incidir o diferencial de alíquota do ICMS, mas tão somente a alíquota unificada referente à saída interna, do contrário, como as empresas do Simples não podem se creditar do ICMS pago, seu regime jurídico, no lugar de ser mais favorável, seria mais oneroso, o que, evidentemente, contrariaria o comando Constitucional.

Ao final do voto, o ministro sugeriu o texto para a tese do tema de repercussão geral 517, para ficar da seguinte forma: “É inconstitucional a legislação estadual que, nas hipóteses de remessa interestadual para revenda, estabeleça a cobrança antecipada do ICMS por empresas optantes do simples nacional, quando da entrada de mercadorias no território estadual”.

A ministra Carmen Lúcia concordou com a divergência dos ministros Moraes e Barroso, por entender que o tratamento dado pela legislação do RS desfavorece as empresas que optaram pelo Simples, que acabam tendo não um benefício, mas um malefício, não estando cumpridas as normas constitucionais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte. Votou a favor do provimento do Recurso Extraordinário.

No mesmo sentido foi o entendimento do ministro Ricardo Lewandowski, que citou em seu voto um trecho da manifestação da Fecomércio/RS, habilitada nos autos na condição de *amicus curiae*, em que a entidade sustenta que a diferença de alíquota esconde uma bitributação, uma vez que há a cobrança da diferença de forma antecipada e depois o recolhimento do Simples Nacional.

Lewandowski assentou pela inconstitucionalidade formal, vez que a cobrança antecipada não está amparada por lei complementar federal, bem como pela inconstitucionalidade material, pois conflita com o tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, acompanhando a divergência e dando provimento ao recurso.

Os votos proferidos pelos ministros Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Carmen Lúcia e Ricardo Lewandowski, todos pelo provimento do recurso, no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS antecipado das empresas optantes pelo Simples Nacional, destacaram, com ênfase, a afronta da cobrança aos princípios constitucionais reguladores da tributação das ME's e EPP's, demonstrando a importância dessas organizações para o país.

Por sua vez, o ministro Gilmar Mendes, alertou que o Tribunal está diante de uma questão complexa e com sérios reflexos. Afirmou que a corte deve ter imenso cuidado em relação à essa temática da legislação tributária, bem como acerca dos efeitos da futura decisão, vez que o entendimento que vier a ser fixado avançará sobre todo o sistema. Nesse sentido, pediu vistas dos autos, suspendendo o julgamento.

Gilmar Mendes demonstrou sua preocupação quanto ao julgamento do recurso, especialmente quanto à questão da repetição do indébito em matéria tributária, que em geral, tem grandes custos para todo o sistema. Como exemplo, citou os casos da incidência dos planos econômicos sobre os saldos das contas do FGTS e o impacto que a decisão gerou para o sistema. O resultado foi a criação de duas contribuições sociais para fazer face as despesas da implementação desses custos (Contribuições ao FGTS da LC n. 110/2001).

Após a primeira sessão de julgamento, que findou com o pedido de vistas do ministro Gilmar, não houve mais nenhuma movimentação considerável quanto ao mérito do recurso, ficando uma grande expectativa da comunidade jurídica em geral e dos contribuintes quanto ao julgamento efetivo da temática, bem como quanto à modulação dos efeitos da futura decisão, caso entendam pela inconstitucionalidade da cobrança. Essa discussão, embora relevante, não faz parte do objeto do presente trabalho.

Ressalte-se que, atualmente, quatro, dos onze ministros, já votaram pela inconstitucionalidade da cobrança, restando seis ministros para votarem após a devolução dos autos pelo ministro Gilmar Mendes.

Caso a Suprema Corte entenda, ao final, pela constitucionalidade da cobrança, não haverá que se falar em modulação de efeitos da decisão, considerando que a norma questionada, considerada legal, continuará surtindo seus efeitos no plano prático jurídico. Nesse sentido, a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS das empresas optantes pelo Simples Nacional continuará ocorrendo em todo país, não havendo mais que se falar em inconstitucionalidade.

Por outro lado, caso os ministros entendam pela inconstitucionalidade da cobrança, deverá ser fixada a tese para o tema 517, provavelmente com os mesmos delineamentos da proposta apresentada pelo ministro Barroso. Nesse caso, haverá o que a doutrina denomina de efeito multiplicador aos processos afetados pela temática, os quais serão julgados de acordo com a decisão do STF.

Sobre os efeitos vinculantes da decisão proferida no Recurso Extraordinário, Luiz Guilherme Marinoni²⁴⁸ afirma:

A decisão proferida em recurso extraordinário, no que diz respeito à questão constitucional envolvida, possui efeitos com qualidades distintas. Além de atingir as partes em litígio, impedindo que voltem a discutir a questão constitucional para tentar modificar a tutela jurisdicional concedida, a decisão possui efeitos vinculantes, obrigando todos os juízes e tribunais a respeitá-la. Consideram-se, nesta dimensão, os fundamentos da decisão, ou, mais precisamente, os seus motivos determinantes ou a sua *ratio decidendi*, e não o seu dispositivo. Ou seja, os motivos determinantes – em relação à tutela jurisdicional – se tornam indiscutíveis às partes e obrigatórios aos demais órgãos judiciais.

Sobre a mesma temática, Kiyoshi Harada²⁴⁹:

Embora omissa, tanto na Constituição, quanto na Lei nº 9.868/99 não há dúvida de que a decisão proferida no Recurso Extraordinário com reconhecimento de Repercussão Geral vincula os demais órgãos do Judiciário, independentemente da existência ou não de Súmula Vinculante a respeito. A natureza vinculativa dessa decisão resulta implícita da própria técnica de seleção dos temas constitucionais que devam ser examinadas pela Corte Suprema.

Portanto, a decisão da Suprema Corte, tanto pela constitucionalidade como pela inconstitucionalidade, surtirá efeitos para todo o país, considerando que o Poder Judiciário, como um todo, observará a decisão do STF no tocante ao tema em questão.

Kiyoshi Harada²⁵⁰ acrescenta.

²⁴⁸SARLET, Ingo Wolfgang. MARINONI, Luiz Guilherme. MITIDIERO, Daniel. Op. Cit., p. 1114.

²⁴⁹HARADA, Kiyoshi. **Efeitos do Recurso Extraordinário com Reconhecimento de Repercussão Geral**. São Paulo, 04 dez. 2017.

Nota-se uma nítida tendência da doutrina e da jurisprudência em conferir eficácia ultra-autos à decisão de mérito proferida pelo STF declarando a inconstitucionalidade ou a constitucionalidade de determinada norma legal, substituindo a outrora vigente teoria da subjetivação do Recurso Extraordinário pela teoria da objetivação desse recurso, buscando a antecipação do efeito vinculante de suas decisões em matéria de controle de constitucionalidade pelo sistema de controle difuso. Afinal, não há diferença de ordem substancial entre a decisão que declara a inconstitucionalidade de uma norma pelo sistema de controle concentrado e abstrato, e aquela que resulta da declaração *incidentum tantum*, salvo o procedimento que difere n'um e n'outro caso.

Importante reflexão acima citada a respeito da teoria da objetivação do Recurso Extraordinário, no sentido de que os efeitos do julgamento de mérito avançarão o plano subjetivo das partes envolvidas na relação processual.

Por outro viés, o Tribunal, ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, poderá por maioria de dois terços de seus membros²⁵¹, considerando razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, restringir os seus efeitos ou decidir que a eficácia provenha do trânsito em julgado ou surja a partir de outro momento a ser fixado (art. 27 da Lei 9.868/1999)²⁵².

O instituto da modulação de efeitos, previsto no §3º do artigo 927 do Código de Processo Civil²⁵³ e na lei n. 9.868/1999, é feito com o intuito de evitar uma quebra da segurança jurídica, antevendo as consequências que podem causar instabilidade no sistema jurídico²⁵⁴.

Parte-se da premissa de que a decisão de inconstitucionalidade tem efeitos *ex tunc*, ou seja, retroagindo em seus efeitos, dada a ideia de que a lei declarada inconstitucional é uma lei nula. O problema, em verdade, não está se a decisão declara a nulidade da lei ou a desconstitui ou de se a decisão tem efeitos *ex tunc* ou *ex nunc*, uma vez que, em um ou outro caso, ou seja, admitindo-se a teoria de que há declaração de nulidade ou a de que há desconstituição, sempre haveria necessidade de temperos nas suas aplicações²⁵⁵.

Com o pedido de vistas do ministro Gilmar Mendes, percebe-se a preocupação da Corte quanto ao julgamento do mérito recursal, bem como com os efeitos dessa decisão,

²⁵⁰HARADA, Kiyoshi, loc. cit.

²⁵¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 586.453/SE**. Acórdão.

²⁵²SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI. Luiz Guilherme; MITIDIERO. Daniel, op. cit., p. 1.232.

²⁵³CPC, artigo 927 §3º: “Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica”.

²⁵⁴CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. Controle de Constitucionalidade de normas orçamentárias: o uso de argumentos consequencialistas nas decisões do Supremo Tribunal Federal. 240f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014, p. 82.

²⁵⁵SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI. Luiz Guilherme; MITIDIERO. Daniel, op. cit., p. 1.232.

sendo a modulação de efeitos o instituto legal com o objetivo de amenizar os efeitos dessa decisão.

Para Basile Georges Campos Chirstopoulos²⁵⁶:

A técnica de modulação dos efeitos é uma das expressões mais claras do consequencialismo jurídico positivadas no direito brasileiro. Parte-se do pressuposto de que o consequencialismo não é contrário ao positivismo jurídico, ou seja, que normas podem prever raciocínios consequencialistas, de forma que isso não retiraria tal natureza. A possibilidade de modular os efeitos das decisões dá ao judiciário maior liberdade para determinar o controle de constitucionalidade de normas e de determinar a produção de efeitos por uma norma declaradamente inconstitucional.

A preocupação gira em torno das consequências da futura decisão do STF acaso seja considerada inconstitucional a cobrança, seus efeitos, considerando que esta impactará diretamente na arrecadação de ICMS dos Estados membros, com a cessação na cobrança, bem como poderá causar impacto orçamentário, com a possível obrigatoriedade de devolução de impostos pagos.

Devemos aguardar o julgamento final do mérito recursal, para, só assim, sabermos qual o caminho foi escolhido pelos ministros da Suprema Corte, se pela constitucionalidade ou inconstitucionalidade da cobrança, bem como pelos fundamentos da decisão e a modulação dos efeitos desta.

5.3 A insegurança jurídica diante da incerteza da constitucionalidade da cobrança

Diante de todo o cenário que foi demonstrado, percebe-se que as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples ficam em uma situação de verdadeira insegurança jurídica, sem saber ao certo como proceder, se continuam a recolher o ICMS exigido pelos Estados (conduta esperada pelo sistema), ou se buscam o Poder Judiciário com o propósito de eliminar tal cobrança (conduta buscada no aspecto do planejamento), na expectativa de futura extirpação da cobrança pelo STF, com a possível restituição dos valores pagos indevidamente nos últimos 5 (cinco) anos ou o levantamento de importâncias eventualmente depositadas em processos judiciais que tratem do assunto.

Por outro lado, a questão da cobrança ora analisada repercute também na tomada de outras decisões por parte de tais empresas em suas rotinas, em que estas, na tentativa de fugir da exação, tendem a optar por uma via prejudicial ao sistema, o da evasão fiscal, sonogando informações ao fisco com o propósito de equilibrar o montante a ser pago. Tal conduta pode

²⁵⁶CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos, op. cit., p. 133.

estar associada à quebra do princípio da proteção da confiança²⁵⁷, elemento basilar do sistema tributário.

Outra possível conduta adotada está na possibilidade das empresas programarem suas aquisições de mercadorias de empresas localizadas em Estados cuja alíquota da operação interestadual seja mais elevada, com o intuito de pagar menos diferencial de alíquotas para o Estado destino, considerando a premissa legal de impossibilidade de creditamento do ICMS pago pelas entradas. Tal postura iria de encontro ao princípio da não discriminação em razão da procedência ou do destino (art. 152, da CF/1988).

A título de exemplo, quanto à conduta acima exposta, para empresas localizadas no Estado do Piauí, poderia ser mais viável adquirir produtos, para posterior revenda, provenientes de outro Estado da região Nordeste, considerando que teríamos uma alíquota interestadual de 12%, ao invés de adquirir de empresas localizadas na região Sudeste, com alíquota interestadual de 7%. Na primeira operação, se considerássemos uma alíquota interna de 18%, teríamos um diferencial de alíquotas de apenas 6%, ao passo que na segunda operação, teríamos um diferencial de 12%, o dobro do valor cobrado na primeira operação.

Tais condutas acabam repercutindo na arrecadação tributária, prejudicando diretamente os entes federados envolvidos, bem como, principalmente, a economia e o mercado, considerando que as empresas que optem pela evasão ou elisão fiscal terão melhores condições concorrenciais no mercado em face do seu poder econômico.

A insegurança jurídica produzirá efeitos também no campo da livre iniciativa, considerando a premissa de que as pessoas estarão mais resistentes em empreender adotando o formato de microempresa ou empresa de pequeno porte, aderindo a outras formas, bem com o optando por regimes tributários diferentes do Simples Nacional.

A tão aguardada decisão de mérito do STF no âmbito do RE 970.821/RS colocará ponto final às discussões, deixando um ambiente com mais segurança jurídica, transparência e tranquilidade, onde os empreendedores estarão mais confiantes no sistema e sem a desconfiança quanto à cobrança do imposto, cenário propício ao desenvolvimento econômico e social do país, por intermédio dos microempreendimentos.

²⁵⁷“O princípio da proteção à confiança revela-se de máxima importância quando se trata de tributação, pois a previsibilidade dos encargos e dos efetivos desses sobre o contribuinte constitui pilar do Estado de Direito. Os contribuintes são constantemente expostos a alterações por atos legislativos, administrativos e judiciais. Tais alterações devem acolher as expectativas legitimamente criadas, e, proteger a confiança dos contribuintes nas posições anteriormente adotadas pelo ente estatal. Os contribuintes precisam de segurança e estabilidade para organizem os seus negócios. Os contribuintes não agem com fundamento em normas futuras, mas sim com sustento nas normas presentes (PEREIRA, Nerylton Thiago Lopes. **Proteção à confiança em matéria tributária e o poder judiciário**, s/d., p. 8).

5.4 A necessidade de solução do tema à luz do propósito de desenvolvimento e da teoria institucional de Douglass North

Ao julgar o mérito do recurso, o Supremo, através dos votos de seus ministros, deveria atentar não apenas aos princípios típicos do Sistema Constitucional e do Direito Tributário, mas levar em consideração os mandamentos constitucionais de maior valor axiológico, aqueles constantes do preâmbulo, dos fundamentos e dos objetivos da República, em especial à questão do desenvolvimento econômico e social.

Ignorar os reais motivos da existência do postulado que acena pelo tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, deixando de conjugá-lo com os propósitos econômicos e sociais, abandonando o cotejo com o princípio do desenvolvimento, significa fechar os olhos para o que temos de melhor, a força de vontade do empreendedor, a livre iniciativa para crescer e a função social dos pequenos empreendimentos, os frutos verdes da árvore do desenvolvimento, os quais estão em incubadoras, necessitando de todo o auxílio sistema existente. Significa eliminar os pequenos negócios do cenário, tirando um dos poucos incentivos que lhe foi dado pelo ordenamento.

Analisar as organizações como meras fontes arrecadoras é um retrocesso, sendo necessário repensar o modo de tratamento que é dado às empresas em geral, especialmente às micro e pequenas empresas, que, no geral, não dispõem de tecnologia e material humano adequados para a conformação legal, bem como, não dispõem de conhecimento técnico-jurídico-contábil para o enfrentamento das imposições tributárias e de outras naturezas.

O legislador constituinte, ao disciplinar sobre o tratamento diferenciado, pensou nesse sentido, construiu um campo de força, uma blindagem a ser observada pelo legislador infraconstitucional, não podendo este, mediante mecanismo ardil e soterro, retirar proteção dada pela Carta Suprema, deixando os pequenos negócios com uma carga muito difícil de ser levada.

A carga que nos referimos não se resume à carga tributária, mas a carga de obrigações, de custos de conformidade. Não se está aqui apenas comparando o tratamento tributário entre as microempresas e empresas de pequeno porte com as empresas que são tributadas sob o regime normal de tributação. Estamos a dizer que os pequenos empreendimentos merecem o devido tratamento que foi dado pelo legislador constituinte, aquele que deve ser diferenciado e favorecido.

Quis o legislador constituinte que o tratamento fosse favorecido, não apenas no aspecto financeiro, mas em todos os sentidos. Não podemos afastar esse tratamento em prol

de interesses arrecadatórios, sob pena de permitirmos uma inversão de valores que poderá comprometer as bases do sistema constitucional.

O argumento do ministro Gilmar Mendes, ao pedir vistas dos autos, demonstrando sua preocupação apenas com as consequências fiscais de uma possível inconstitucionalidade, vislumbrando uma possível e futura determinação de restituição de tributos recolhidos indevidamente, deixando de lado, em análise superficial, os interesses dos contribuintes, da economia e do desenvolvimento social e econômico, é muito preocupante. Como dito, inverte-se os valores constitucionais. A tributação não é um fim em si mesmo.

Uma análise econômica do problema é medida que se impõe. Sopesar os princípios tributários com os demais fundamentos da república, mediante a aplicação de conceitos e experiências econômicas, tendo como foco o desenvolvimento da nação, é atitude salutar, com alta probabilidade de acerto quanto ao resultado que se almeja.

A questão do consequentialismo jurídico, levantado em tópicos anteriores, muito embora não seja o foco do trabalho, deve ser levada em consideração no âmbito do presente estudo, em respeito aos mandamentos constitucionais que foram analisados, considerando ainda o que dispõe o artigo 20²⁵⁸ do Decreto-lei n. 04 de setembro de 1942 (Lei de introdução às normas do direito brasileiro - LINDB).

Em prol do desenvolvimento econômico e social, faz-se necessária a solução dessa controvérsia mediante uma ponderação de princípios fundamentais da república, aplicando a teoria institucional de Douglass North. Mediante instituições sólidas as organizações tendem a seguir seu curso, seu propósito, contribuindo com o desenvolvimento de toda nação. Em outras palavras, as instituições importam para o sistema.

²⁵⁸Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas (BRASIL. **Decreto-lei n. 4.657, de 04 de Setembro de 1942**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - LINDB).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A dissertação se propôs a analisar a constitucionalidade da cobrança antecipada do diferencial de alíquotas do ICMS, nas operações interestaduais, das microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, fazendo, paralelamente, uma análise da importância de tais empresas para o ordenamento jurídico constitucional pátrio, bem como a importância desses temas para o propósito de desenvolvimento alicerçado na CF/1988, utilizando como referencial a teoria institucional de Douglass North.

No desenvolvimento do trabalho, almejando a consecução dos objetivos construídos, nos quatro primeiros capítulos, buscamos reunir importantes definições, fundamentos e elementos para a compreensão da temática e para a construção do último capítulo.

O primeiro capítulo foi relevante para a pesquisa, vez que pudemos enfrentar os principais conceitos acerca das microempresas e empresas de pequeno porte, o tratamento constitucional e infraconstitucional outorgado à tais organizações, bem como analisar a função social das empresas para todo o sistema. Percebemos que o ordenamento constitucional e infraconstitucional dá especial atenção os pequenos empreendimentos.

No segundo capítulo, partimos para a análise do propósito de desenvolvimento social e econômico constantes do texto constitucional, verificando que, em diversas passagens, a CF/1988 traz o vocábulo desenvolvimento, constituindo importante vetor do nosso Estado Democrático de direito. Trabalhamos algumas definições e apontamos a importância da teoria institucional de Douglass North, teórico da escola nova economia institucional, a qual afirma que as instituições importam para o desenvolvimento e crescimento.

Já no terceiro capítulo, trabalhamos o tema ICMS no sistema tributário, analisado os principais regramentos presentes na Constituição Federal, bem como na legislação de regência, trazendo os contornos da tributação do referido imposto e compreendendo os detalhamentos. Pudemos perceber que o ICMS deve seguir balizamentos constitucionais importantes, princípios que limitam o poder de tributar dos Estados membros.

No desenvolvimento do quarto capítulo analisamos como funciona o sistema unificado de tributação denominado Simples Nacional, compreendendo seus detalhamentos e os regramentos contidos na lei complementar n. 123/2006. Na abordagem, verificamos que a citada lei autoriza a cobrança da diferencial de alíquotas do ICMS, nas operações interestaduais, das empresas optantes, além do pagamento do Simples Nacional mensal.

Por fim, o quinto capítulo foi dedicado à análise do recurso extraordinário n. 970.821/RS, recurso paradigma do tema de repercussão geral 517, que tem como ponto

central, o julgamento acerca da constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS das empresas optantes pelo Simples Nacional. Fizemos a análise dos principais momentos processuais, bem como dos votos já proferidos por alguns ministros, para, ao final, tratarmos da questão da segurança jurídica e a necessidade de solução do tema à luz do propósito de desenvolvimento e da teoria institucional.

O objetivo geral do trabalho foi devidamente alcançado, na medida em que conseguimos realizar a análise da constitucionalidade da cobrança antecipada do diferencial de alíquotas do ICMS das empresas optantes pelo Simples Nacional, concluindo aqui, que a cobrança afronta diversos princípios constitucionais, principalmente o princípio do tratamento favorecido e diferenciado das microempresas e empresas de pequeno porte, bem como os princípios tributários da não cumulatividade e da isonomia.

Ao analisar o tratamento constitucional e infraconstitucional dado às microempresas e empresas de pequeno porte, considerando sua função social, explorando o tratamento da CF/1988 sobre desenvolvimento, aliando tal abordagem ao aspecto econômico, bem como entendendo o funcionamento da tributação do ICMS e compreendendo a Sistemática do Simples Nacional, conseguimos atingir os objetivos específicos do trabalho. No mesmo sentido, ao tratarmos do RE 970.821/RS que tramita no STF.

Quanto aos problemas apresentados em forma de pergunta, consideramos que os mesmos foram enfrentados, pois o desenvolvimento do trabalho reuniu elementos e argumentos que podem ser utilizados pelo estudioso na resposta aos questionamentos.

No tocante ao primeiro, que questiona se a cobrança antecipada do diferencial de alíquotas do ICMS das empresas optantes pelo simples nacional é constitucional, apresentamos argumentos e indicadores de que a cobrança não merece ser mantida no sistema constitucional, face a flagrante inconstitucionalidade decorrente de afronta à princípios constitucionais.

Em relação ao segundo, quando indagamos se a cobrança da diferença de alíquotas do ICMS das empresas optantes pelo Simples Nacional, considerando a função social e o tratamento constitucional dado às ME's e EPP's, afronta o propósito desenvolvimentista alicerçado na CF/1988, percebemos que o desenvolvimento almejado pela Carta Constitucional, à luz da teoria institucional de Douglass North, deve ser respeitado pelo legislador infraconstitucional, não podendo este fugir dos balizamentos contidos no sistema, em respeito à necessidade de desenvolvimento que se impõe à todos.

Por fim, considerando tudo o que foi exposto e todas as reflexões extraídas no decorrer do estudo, na certeza de que os objetivos foram alcançados e os problemas enfrentados,

concluimos que precisamos avançar muito no tocante à tributação do país, no tratamento aos pequenos empreendimentos, na valorização do propósito de desenvolvimento econômico e social contidos na Carta Maior, almejando dias melhores, afinal, as instituições importam.

REFERÊNCIAS

ACEMOGLU, Daron; ROBINSON, James. **Por que as Nações Fracassam**: as origens do poder, da prosperidade e da pobreza. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

AFONSO, José Roberto. O cúmulo da cumulatividade tributária. **Instituto de Estudos para o desenvolvimento industrial**, jan. 2015. Disponível em: https://iedi.org.br/anexos_legado/54a7139a5d550ac4.pdf. Acesso em 30 ago. 2020.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 22. ed., 2017.

ASQUINI, Alberto. Perfis da empresa. Trad. Fabio Konder Comparato. **Revista de direito mercantil, industrial, econômico e financeiro**. São Paulo, n. 104, p. 109-126, out/dez 1996. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4289050/mod_resource/content/1/Perfis%20da%20Empresa%20-%20Asquini%20-%20PT.pdf. Acesso em 15 abr. 2020.

BAGNOLI, Vicente. **Direito econômico e concorrencial** [livro eletrônico] São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2.ed., 2020.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução às Ciências das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 17 ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. 2010.

BATISTA, Monique Goes Almeida. A ilegalidade do ICMS antecipado. São Paulo: Baraúna, 2016.

BRASIL. Câmara dos deputados. **Projeto de lei complementar n. 176, de 08 de julho de 2019**. Brasília, 2019. Disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=97CB10B7A462815A70E4812EF92EA0E9.proposicoesWebExterno1?codteor=1775914&filename=Tramitacao-PLP+176/2019. Acesso em 27 jul. 2020.

BRASIL. Câmara dos deputados. **Reforma Tributária**: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019 (Senado). Brasília, 2019. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em 16 mar. 2020.

BRASIL. Conselho da Justiça Federal (CJF). **I Jornada de Direito Civil**. Ministro Ruy Rosado de Aguiar (Coordenador Geral). Enunciado n. 53. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/754>. Acesso em: 15 Abr. 2020.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça (CNJ). **Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios**. Processos sobrestados em razão da Repercussão geral. Disponível em: https://paineis.cnj.jus.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=qvw_1%2FPainelCNJ.qvw&hst=QVS%40neodimio03&anonymous=true&sheet=STF. Acesso em: 01 set. 2020.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. **Institucional**. O Confaz. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/CONFAZ>. Acesso em: 18 abr. 2020.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. **Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais**. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 27 jul. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm, Acesso em: 12 jun. 2019.

BRASIL. **Convênio n. 142, de 14 de dezembro de 2018**. Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz. Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. 2018. Disponível em: www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2018/CV142_18. Acesso em: 23 abr. 2020.

BRASIL. **Decreto-lei n. 4.657, de 04 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - LINDB. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 10 set. 2020.

BRASIL. **Decreto n. 83.740, de 18 de julho de 1979**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D83740.htm. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 10 fev. 2020.

BRASIL. **Lei n. 7.256, de 27 de novembro de 1984**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1980-1987/lei-7256-27-novembro-1984-368057-norma-pl.html>. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. **Lei n. 8.864, de 28 de março de 1994**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1994/lei-8864-28-marco-1994-349773-norma-pl.html>. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. **Lei n. 9.317, de 05 de dezembro de 1996**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9317.htm. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. **Lei n. 9.841, de 05 de outubro de 1999**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1999/lei-9841-5-outubro-1999-369202-norma-pl.html>. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 10 fev. 2020.

BRASIL. **Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm. Acesso em: 10 fev. 2020.

BRASIL. **Lei n. 11.101, de 09 de fevereiro de 2005**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 24 jul. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. Procuradoria Geral da República. **Parecer PGR**. Procurador Geral da República Rodrigo Janot Monteiro de Barros, 17 abr. 2017. Evento n. 96. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4983092>. Acesso em: 24 jul. 2020.

BRASIL. Receita Federal. **Estatísticas de Optantes do Simples Nacional e SIMEI**. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Aplicacoes/ATBHE/estatisticasSinac.asp/Default.aspx>. Acesso em: 01 ago. 2020.

BRASIL. **Resolução n. 13, de 25 de abril de 2012**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Brasília, DF: Senado Federal, 2020. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm. Acesso em: 13 mar. 2020.

BRASIL. **Resolução n. 22, de 19 de maio de 1989**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm. Acesso em: 24 jul. 2020.

BRASIL. **Resolução n. 140, de 22 de maio de 2018**. Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Brasília, DF: Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92278>. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. Serviço brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas (SEBRAE). **Estudo sobre a participação de micro e pequenas empresas na economia**. Mar., 2020. Disponível

em: <https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2020/04/Relat%C3%B3rio-Participa%C3%A7%C3%A3o-mpe-pib-Na.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Regimento interno**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **ADI 3.934/DF**. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Julgamento 27 maio 2009. Publicação em 06 nov. 2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=605415>. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5464**. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4918380>. Acesso em: 23 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Pleno – ICMS de optantes pelo Simples Nacional**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=qOzWgoyIHgM&t=2478s> e <https://www.youtube.com/watch?v=bQ-iBrN0WNM&t=839s>. Acesso em: 25 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 586.453/SE**. Acórdão. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=246148601&ext=.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 598.677/RS**. Relator Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2669747>. Acesso em: 30 ago. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 627.543/RS**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7066469>. Acesso em: 22 de jul. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 632.783**. Relator Ministro Joaquim Barbosa, dez. 2012. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3991009>. Acesso em: 10 fev. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Agravo em Recurso Extraordinário n. 658.571**. Relator Ministro Teori Zavascki, Segunda Turma, abr. 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10914404>. Acesso em: 10 fev. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 744.663**. Agravo Regimental. Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, set. 2016. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15340044545&ext=.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **Recurso Extraordinário n. 970.821/RS**. Relator Ministro Edson Fachin, Petição inicial, vol. 02. p. 33. Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/estfvvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4983092>. Acesso em: 24 jul. 2020.

BRASILINO, Fabio. **Bem jurídico empresarial**: função social, preservação da empresa e proteção ao patrimônio mínimo empresarial. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Crescimento e Desenvolvimento econômico**. Disponível em: www.bresserpereira.org.br/Papers/2007/07.22.CrescimentoDesenvolvimento.Junho19.2008.pdf. Acesso em: 19 jun. 2020.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Desenvolvimento, progresso e crescimento econômico. **Lua Nova**: Revista de cultura e política, n. 93 set./dez. 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0102-64452014000300003>. Acesso em: 15 abr. 2020.

BULGARELLI, Waldirio. **Tratado de Direito Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2. ed., 1995.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 11 ed., 2018.

CARDOSO, Fernanda Graziella. **A armadilha do subdesenvolvimento**: Uma discussão do período desenvolvimentista brasileiro sob a ótica da abordagem da complexidade. 2012.250f. Tese (Doutorado em Ciências). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2012. Disponível em: www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12140/tde-26062012-155604/publico/FernandaGraziellaCardosoVC.pdf. Acesso em: 19 jun. 2020.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. São Paulo: Saraiva Educação, 9 ed., 2020.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da Decisão Tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 30. ed., 2019.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. São Paulo: Atlas, 28. ed., 2018.

CASTRO, Mariângela Conceição Vicente de. **O princípio da função social da propriedade**: Empresa. 177f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Marília. Marília, São Paulo, 2008. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp071563.pdf>. Acesso em: 20 maio 2020.

CHRISTOPOULOS, Basile Georges Campos. **Controle de Constitucionalidade de normas orçamentárias**: o uso de argumentos consequencialistas nas decisões do Supremo Tribunal Federal. 240f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-103805/publico/BASILE_GEORGES_CAMPOS_CHRISTOPOULOS_TESE.pdf. Acesso em: 30 ago. 2020.

COASE, Ronald H. **A firma, o mercado e o direito**. Trad. Heloisa Gonçalves Barbosa; revisão técnica, Alexandre Veronese, Lúcia Helena Salgado e Antônio José Maristello Porto. Revisão final Otavio Luiz Rodrigues Junior; estudo introdutório Antônio Carlos Ferreira e Patrícia Cândido Alves Ferreira. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2. ed., Coleção Paulo Bonavides, 2017.

COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial - Volume 1** [livro eletrônico]: direito de empresa: empresa e estabelecimento: títulos de crédito. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 4. ed., 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 17. ed., 2020.

COOTER, Robert D. SCHAFFER, Hans-Bernd. **O nó de Salomão**: Como o Direito pode erradicar a pobreza das nações. Magnum Koury de Figueiredo Eltz (Org. e Trad.); Flávia Santinioni Vera et al. (Col.). Curitiba: CRV, 2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva Educação, 9. ed., 2019.

COSTA FILHO, Francisco Bernardes. **A implementação do instituto da Substituição tributária em larga escala pelo Estado de São Paulo a partir do ano de 2008 e os conceitos preconizados por Joseph Stiglitz sobre uma boa tributação**. 123f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito. Escola de Direito de São Paulo, Faculdade Getúlio Vargas, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17224>. Acesso em: 10 fev. 2020.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**: direito de empresa. São Paulo: Saraiva, 4. ed., 2012.

FABRETTI, Láudio Camargo. FABRETTI, Denise. FABRETTI, Dilene Ramos. **As micro e pequenas empresas e o Simples Nacional**: tratamentos tributário, fiscal e comercial. São Paulo: Atlas, 2019.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 10. ed., 2019.

GALA, Paolo. A Teoria Institucional de Douglass North. **Revista de Economia Política**, vol. 23, n. 2 (90), abr./jun. 2003. Disponível em: <http://www.rep.org.br/PDF/90-6.PDF>. Acesso em: 15 abr. 2020.

GASSEN, Valcir (Org.). **Matriz Tributária Brasileira**: Uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil. Equidade e Eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 28. ed. rev., atual. e ampl., 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Efeitos do Recurso Extraordinário com Reconhecimento de Repercussão Geral**. São Paulo, 04 dez. 2017. Disponível em: [http://haradaadvogados.com.br/efeitos-do-recurso-extraordinario-com-reconhecimento-de-repercussao-geral/#:~:text=1.035%20do%20CPC.,a%20citada%20lei%20%C3%A9%20silente.&text=Por%20isso%2C%20%C3%A9%20importante%20saber,omnes%20\(validade%20de%20lei\).](http://haradaadvogados.com.br/efeitos-do-recurso-extraordinario-com-reconhecimento-de-repercussao-geral/#:~:text=1.035%20do%20CPC.,a%20citada%20lei%20%C3%A9%20silente.&text=Por%20isso%2C%20%C3%A9%20importante%20saber,omnes%20(validade%20de%20lei).) Acesso em: 01 set. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2017.

JORGE, Plínio Augusto Lemos. **Não-cumulatividade no ICMS**. 135f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp098898.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2020.

LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2019.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. **Análise econômica do direito**. Trad. Rachel Sztajn. São Paulo: Atlas, 2. ed., 2015.

MARTINS, Fran. **Curso de Direito comercial: empresa, empresários e sociedades**. Rio de Janeiro: Forense, 42. ed. rev. atual. e ampl. por Carlos Henrique Abrão, 2019.

MEDINA, José Miguel Garcia. **Admissibilidade, processamento e julgamento dos recursos extraordinário e especial** [livro eletrônico]. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 9. ed. rev. e atual., 2014.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 14. ed. rev. e atual., 2019.

MÉO, Leticia Caroline. Empresas sociais, função social da empresa e responsabilidade empresarial social. **Revista de Direito Privado**. Revista dos Tribunais online, vol. 59, jul./set. 2014. p. 193-230. Disponível em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0ad6adc50000173617b8759121ed827&docguid=I052470b0276211e48072010000000000&hitguid=I052470b0276211e48072010000000000&spos=1&epos=1&td=68&context=8&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=true&isFromMultiSumm=true&startChunk=1&endChunk=1>. Acesso em: 15 abr. 2020.

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais)**. 496f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-27012011-135439/publico/Andre_Mendes_Moreira_Integral.pdf. Acesso em: 02 Fev. 2020.

NEGRÃO, Ricardo. **Curso de Direito - Comercial e de Empresa: teoria geral da empresa e direito societário**. São Paulo: Saraiva Educação, 16. ed., Coleção Curso de direito vol. 1, 2020.

NERY JUNIOR, Nelson. ABOUD, Georges. **Direito constitucional brasileiro** [livro eletrônico]: Curso Completo. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2. ed., 2019.

NORTH, Douglass C. **Custos de Transação, Instituições e Desempenho Econômico**. Ensaios e Artigos. Tradução Elizabete Hart. Instituto liberal: Rio de Janeiro, 3 ed., 2006.

OLIVEIRA, André Felix Ricotta de. **A regra-matriz do direito ao crédito de ICMS**. 233f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp138457.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. São Paulo: Saraiva Educação, 11. ed., 2020.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2. ed., 2014. p. 94

PEREIRA, Nerylton Thiago Lopes. **Proteção à confiança em matéria tributária e o poder judiciário**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=9a86d531e19ec6f5>. Acesso em: 08 set. 2020.

PEREIRA, Henrique Viana. **A Função Social da Empresa**. 121f. Dissertação (Mestrado). PUC-MG. 2010. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_PereiraHV_1.pdf. Acesso em: 15 abr. 2020.

RIBEIRO JUNIOR, Geraldo Roberto. PUJALS, João. **Auditoria integrada do Simples Nacional: o que muda com o SEFISC – Sistema Eletrônico Único de Fiscalização**. São Paulo: Atlas, 2. ed., 2015.

ROSSETI, José Paschoal. **Introdução à Economia**. São Paulo: Atlas, 17. ed. rev. atual., 1997.

SALAMA, Bruno Meyerhof. Sete Enigmas do Desenvolvimento em Douglass North. **Economic Analysis of Law Review**, Universidade Católica de Brasília, v. 2, n. 2, jul./dez. 2011. p. 404-428. Disponível em: https://works.bepress.com/bruno_meyerhof_salama/33/. Acesso em: 15 abr. 2020.

SANTOS, Cleônimo dos. **Simples Nacional**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 5. ed., 2018.

SÃO PAULO. **Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989**. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. São Paulo: Assembleia Legislativa, [1989]. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_6374.aspx. Acesso em: 22 mar. 2020.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 8. ed., 2019.

SEN, Armatya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SOLIMANI, Carlos Henrique; SIMÃO FILHO, Adalberto. A Função Social da Empresa: O capitalismo humanista e a eticidade na busca da justiça social. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Universidade Federal de Santa Maria, v. 12, n. 3, 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/27774/pdf>. Acesso em: 15 abr. 2020.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva Educação, 18 ed., 2020.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional da Empresa**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2013.

VARGAS, Tiago. **Tabela ICMS 2020**: veja a versão atualizada das alíquotas interestaduais. Taxgroup, 31 jan. 2020. Disponível em: www.taxgroup.com.br/tabela-icms-2020-atualizada-2/. Acesso em: 20 abr. 2020.

VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de economia**. São Paulo: Saraiva, 5. ed., 2014.

VIDO, Elisabete. **Curso de direito empresarial**. São Paulo: Saraiva Educação, 7. ed., 2019.
ZANATTA, Rafael Augusto Ferreira. Direito e Desenvolvimento no Século XXI: Rumo ao terceiro momento? **I Circuito de Debates Acadêmicos**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2011. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area8/area8-artigo1.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2020.

ZYLLBERRSTAJN, Decio. SZTAJN, Rachel. **Análise Econômica do Direito e das Organizações**. Direito e Economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 6. reimp. 2005.