

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO DE RIBEIRÃO PRETO

ANTONIO AUGUSTO POLOTTO FLORES

**O SIMPLES NACIONAL, O PACTO FEDERATIVO E A NÃO
CUMULATIVIDADE DO ICMS**

RIBEIRÃO PRETO

2017

ANTONIO AUGUSTO POLOTTO FLORES

**O SIMPLES NACIONAL, O PACTO FEDERATIVO E A NÃO
CUMULATIVIDADE DO ICMS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da
Universidade de São Paulo como requisito parcial
para a obtenção de título de Bacharel em Direito.
Área de Concentração: Departamento de Direito
Público.

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Naoki Nishioka

RIBEIRÃO PRETO

2017

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

F634s

Flores, Antonio Augusto Polotto
O Simples Nacional, o pacto federativo e a não cumulatividade do
ICMS / Antonio Augusto Polotto Flores; orientador Prof. Dr.
Alexandre Naoki Nishioka. -- Ribeirão Preto, 2017.
95 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação - Departamento de
Direito Público) -- Faculdade de Direito de Ribeirão Preto,
Universidade de São Paulo, 2017.

1. DIREITO CONSTITUCIONAL. 2. DIREITO TRIBUTÁRIO. 3.
TRIBUTOS. I. Nishioka, Prof. Dr. Alexandre Naoki, orient. II. Título

Antonio Augusto Polotto Flores

**O SIMPLES NACIONAL, O PACTO FEDERATIVO E A NÃO
CUMULATIVIDADE DO ICMS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da
Universidade de São Paulo como requisito parcial
para a obtenção de título de Bacharel em Direito.
Área de Concentração: Departamento de Direito
Público

Aprovado em: _____/_____/2017.

Banca Examinadora

Prof.(a) Dr.(a) _____

Instituição: _____

Prof.(a) Dr.(a) _____

Instituição: _____

Prof. Dr. Alexandre Naoki Nishioka

Universidade de São Paulo – FDRP

Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

Ribeirão Preto, _____ de _____ de 2017.

AGRADECIMENTOS

A Deus.

*Aos meus pais Antonio Flores Zocal e
Elisabete Inês Polotto Flores.*

*Aos meus avós Manoel Flores Tardoque
(in memoriam), Carolina Zocal Tardoque (in
memoriam), Benedetto Carlo Polotto (in
memoriam) e Hirede Scrignoli Polotto (in
memoriam).*

*Aos meus mestres da Faculdade de
Direito de Ribeirão Preto.*

*Aos meus amigos da Faculdade de
Direito de Ribeirão Preto.*

*À equipe da Biblioteca da Faculdade de
Direito de Ribeirão Preto.*

*E, em especial, ao meu orientador Prof. Dr.
Alexandre Naoki Nishioka, por toda a atenção
dedicada à elaboração deste trabalho.*

*As árvores são poemas que a Terra
escreve para o céu. Nós as derrubamos e as
transformamos em papel para registrar todo
nossa vazio.*

Khalil Gibran

RESUMO

A Lei Complementar n.º 123/2006 incorporou ao ordenamento jurídico brasileiro o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, cujas regras tributárias formam o Simples Nacional, um regime especial de tributação dito menos oneroso e mais simplificado. Em atendimento ao princípio constitucional do tratamento diferenciado e favorecido aos micro e pequenos empresários, cujos empreendimentos precisam de um ambiente mais propício ao seu desenvolvimento, esse regime opcional compõe-se de oito diferentes tributos, dos quais o presente trabalho decidiu estudar o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), cobrado na forma do Simples Nacional. No regime comum, o imposto sobre o consumo é baseado no princípio constitucional da não cumulatividade, mas, quando cobrado na forma do microssistema, o aproveitamento de créditos de ICMS é vedado. A controvérsia reside no fato de que as pequenas empresas têm o direito constitucional de pagar menos tributos, porém esse direito é condicionado à suspensão do direito à não cumulatividade. Outrossim, o imposto indireto, de competência estadual, embora incorporado ao Simples Nacional pela União Federal, não necessariamente viola o pacto federativo.

Palavras-chave: Simples Nacional. ICMS. Não cumulatividade. Pacto federativo.

ABSTRACT

The Complementary Law n.º 123/2006, better known as "Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte", incorporated into the Brazilian system of laws some tax rules called "Simples Nacional", a special taxation intended to reduce and simplify tax obligations of small companies. This optional taxation is composed by eight different exactions, one of which is the ICMS (tax on circulation of goods, interstate and intercity transportation and communication services), the focus of this paper. In standard taxation, this exaction is based on non-accumulation constitutional principle, but, on special taxation, using ICMS credits is denied. The problem is the fact that the small companies have the constitutional right of paying fewer taxes, but, to exercise its right, their right of non-accumulative exaction is suspended, in an unacceptable "giving with one hand and taking away with the other" argument. In addition, in spite of the sales tax falling within States competence, its inclusion in the special regime, by Federal Union, does not necessarily violate the Brazilian federalism.

Keywords: Simples Nacional. Federalism. ICMS. Non-accumulation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Al.	Alínea
Art.	Artigo
BNDES	Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
EPP	Empresa de Pequeno Porte
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
Inc.	Inciso
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre serviços
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
LC	Lei Complementar
ME	Microempresa
PIS	Programa de Integração Social
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 O SIMPLES NACIONAL	11
2.1 AR CABOUÇO CONSTITUCIONAL DO SIMPLES NACIONAL	11
2.1.1 Extrafiscalidade	14
2.2 TRATAMENTO DIFERENCIADO E FAVORECIDO	14
2.3 A LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006	16
2.3.1 Exposição de motivos	16
2.3.2 Características gerais	16
2.3.3 <i>Status</i> da lei complementar n.º 123/2006	18
2.3.4 Conceito do Simples Nacional	19
2.3.5 Apuração do montante devido a título dos tributos abrangidos pelo regime	21
2.3.6 Enquadramento	22
2.3.7 O Simples Nacional e o pacto federativo	22
2.3.8 A vedação ao aproveitamento de créditos	25
2.3.9 Não abrangência	27
2.3.10 O Comitê Gestor do Simples Nacional	29
3 O ICMS	31
3.1 O PACTO FEDERATIVO	31
3.2 A LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	33
3.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	35
3.3.1 Invasão de competências	39
3.4 AR CABOUÇO CONSTITUCIONAL DO ICMS	40
3.4.1 Hipótese de incidência e base de cálculo do ICMS	41
3.4.2 Sujeitos ativo e passivo	41
3.4.3 Aliquotas do ICMS	42
3.5 A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS	42
3.5.1 Considerações acerca da não cumulatividade	44

3.5.2 As exceções à não cumulatividade	48
3.5.3 Apuração do montante devido a título de tributo	52
4 DA ANÁLISE AO CASO CONCRETO	55
4.1 DA NÃO VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO	55
4.1.1 Do estabelecimento de uma nova forma de arrecadação	55
4.1.2 Da necessidade da centralização na União	56
4.1.3 Da limitação da competência tributária	59
4.1.4 Da autonomia dos Estados	60
4.1.5 Da alíquota do Simples Nacional	61
4.2 DA VIOLAÇÃO À NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS	63
4.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	67
5 DA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA	70
5.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS	70
5.1.1 Recurso extraordinário 447.470	71
5.1.2 Recurso extraordinário 161.031	72
5.1.3 Recurso extraordinário 595. 921	73
5.1.4 Recurso ordinário em mandado de segurança 29568	74
5.1.5 Ação direta de constitucionalidade 3910-DF	75
5.1.6 Ação direta de constitucionalidade 429-CE	76
5.1.7 Ação direta de constitucionalidade 2.325	77
5.1.8 Recurso extraordinário 632.783	78
5.1.9 Apelação cível 70065538514 TJ-RS	79
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	81
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	86

1 INTRODUÇÃO

Em atendimento ao princípio do tratamento diferenciado e favorecido, a União, por meio da Lei Complementar n.º 123/2006, instituiu um regime especial de tributação denominado “Simples Nacional”, no intuito de reduzir as obrigações tributárias das microempresas e empresas de pequeno porte, para torná-las viáveis e competitivas.

O microssistema compõe-se de oito tributos, dos quais estudamos o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incorporado àquele. No regime comum da exação, há a adoção da não cumulatividade (art. 155, § 2º, inc. I, da CRFB), técnica por meio da qual confrontam-se créditos e débitos. No regime especial, contrariamente à norma soberana, a utilização de moeda escritural do imposto sobre o consumo não é possível, em virtude da vedação ao aproveitamento de créditos imposta pelo art. 23 da lei. Outrossim, a exação pertence ao âmbito dos Estados; a União, ao inclui-la no microssistema, teria violado a repartição de competências tributárias.

O presente trabalho propõe-se a responder se a proibição de créditos e se a exigência da exação estadual pelo ente central, trazidas pelo Supersimples, são compatíveis com a ordem jurídica constitucional vigente, tendo em vista o primado da não cumulatividade e a forma federal de Estado.

O método adotado é a pesquisa bibliográfica, a qual “é feita a partir do levantamento de referências teóricas já analisadas, e publicadas por meios escritos e eletrônicos, como livros, artigos científicos, páginas de websites” (FONSECA, 2002, p. 32). Com base nesse levantamento, descreveremos tanto o Simples Nacional quanto o regime comum da exação estadual, destacando as relações de ambos com o pacto federativo, para, no final, demonstrarmos nosso posicionamento.

Ademais, pressupomos que todo o texto da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 é materialmente constitucional. Outrossim, interpretaremos sistematicamente a Lei Maior, especialmente se houver dúvidas acerca da interpretação de uma norma jurídica. A hermenêutica da norma soberana não pode olvidar o código na qual se insere, ou seja, deve ser entendida como pertencente a um todo orgânico; desse modo, um capítulo da Carta Maior não pode ser estudado de maneira isolada dos outros capítulos.

Por fim, nossa perspectiva é pós-positivista, isto é, admitimos flexibilidade de regras para efetivar princípios constitucionais, caso necessário.

2 O SIMPLES NACIONAL

2.1 AR CABOUÇO CONSTITUCIONAL DO SIMPLES NACIONAL

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 elenca como objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, com redução da marginalização e da pobreza. Nesse contexto, como forma de contrabalançar o poder econômico das grandes empresas e de incentivar os pequenos empreendedores, a Carta Constitucional considerou essencial garantir um tratamento diferenciado e favorecido por parte do Estado ao micro e pequeno empresário, tanto assim que positivou o seguinte:

Art. 179. 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. (BRASIL, 1988).

O constituinte originário mencionou o termo “tratamento jurídico diferenciado” também no artigo 170, o qual prevê que a ordem econômica brasileira – baseada no trabalho humano, na livre iniciativa e na justiça social – siga, dentre outros princípios, a “livre concorrência” (inc. IV), a “redução das desigualdades regionais e sociais” (inc. VII), a “busca do pleno emprego” (inc. VIII) e o “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País” (inc. IX). Esta redação foi dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995, a qual retirou a distinção que havia entre a origem nacional ou estrangeira do capital das empresas – de todos os portes – do ordenamento jurídico pátrio (VOGEL, 1996, p. 293).

Para a ordem jurídica constitucional vigente é imperativa a implementação da redução das obrigações tributárias, tendo em vista o impacto socioeconômico gerado por essa política fiscal, ao fomentar a inclusão social e a formalização dos pequenos negócios, integrantes dos estratos mais baixos de faturamento, porém responsáveis por grande parte da base de contribuintes (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 23-24). De fato, o papel social das micro e pequenas empresas é significativo, na medida em que são as maiores geradoras de postos de

trabalho do país. A simplificação tributária é fundamental para que tenham mínimas condições de sobrevivência e de competição no mercado de livre concorrência.

A Carta Constitucional de 1988 não trouxe a imediata eficácia do tratamento favorecido. Inicialmente, requeria uma lei ordinária para a implementação, como dispõe o art. 179 acima exposto. Diante disso, foi editada a lei n.º 9.317/1996, que instituiu o Simples Federal, a primeira iniciativa a trazer eficácia ao mandamento constitucional.

Silas Santiago ensina que o Simples Federal abrangia apenas tributos federais - IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep, CPP - e, mediante convênio com Estados e municípios que assim desejassem, poderia abarcar também o ICMS e o ISS (2013, p. 24). Entretanto, os convênios não restaram frutíferos:

Todavia, essa possibilidade de inclusão do ICMS ou do ISS no Simples Federal não teve efetividade. Raríssimos Municípios fizeram a adesão - pouco mais do que uma centena. Alguns Estados assinaram o convênio, mas nenhum permaneceu.

Os Estados optaram por criar, em seus territórios, Regimes Simplificados voltados para a Microempresa (ME) e para a Empresa de Pequeno Porte (EPP). Assim é que tivemos, por exemplo, o Simples Paulista (do Estado de São Paulo), o Simples Carioca (do Estado do Rio de Janeiro) e o Simples Candango (do Distrito Federal). Esses regimes simplificados abrangiam apenas o ICMS. (SANTIAGO, 2013, p. 25, grifo nosso).

Nessa mesma linha, o professor Guilherme Adolfo Mendes explica que as pessoas políticas, embora constitucionalmente obrigadas a estabelecer tratamento diferenciado e favorecido nos tributos de suas respectivas competências, nem sempre o faziam, e não havia nenhum instrumento jurídico que as compelisse a fazê-lo. Ademais, a falta de uniformização oriunda do estabelecimento, pelas ordens parciais de governo, de condições de enquadramento diversas entre si, fazia com que algumas empresas, estando submetidas a critérios diferentes de cada um dos entes federativos, fossem consideradas de pequeno porte em um ente, mas não necessariamente no outro. Desse modo, havia uma quebra do princípio da isonomia, já que “empresas idênticas [...] eram tratadas de formas absolutamente díspares em relação às mesmas obrigações tributárias por estarem domiciliadas em Estados distintos” (2008, p. 152-153).

Com o fito de solucionar esses problemas, a Emenda Constitucional nº 42 de 19/12/2003 acrescentou uma alínea e um parágrafo único ao artigo 146. A alínea incumbe à lei complementar a definição desse tratamento e de regimes especiais ou simplificados para os tributos ICMS, PIS/COFINS e Contribuição Previdenciária Patronal.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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;

[...]

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. (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Referida emenda, de acordo com o professor Mendes, introduziu “novas competências para a lei complementar”:

São duas competências; cada qual com o preciso escopo de solucionar um dos problemas. **Ao definir o tratamento diferenciado**, conforme o estatuído na alínea “d”, a lei complementar resolveria em parte o problema da falta de **uniformização**. Todavia, só o exercício da competência, discriminada no parágrafo único, possibilitaria a completa harmonização legislativa ao substituir por completo as legislações editadas por todas as Pessoas Políticas, bem como solucionaria também o segundo problema ao preencher a lacuna deixada por grande parte dos Municípios que não criaram seus regimes favorecidos. (2008, p. 153, grifo nosso).

No próximo capítulo, discorreremos sobre o papel tradicionalmente atribuído à lei complementar em matéria tributária.

Ainda sobre o art. 146, cumpre destacar que o inc. I assegura ser uma opção do contribuinte adotar ou não o regime especial a ser criado como o regime tributário de seu empreendimento. Nas palavras de Mendes, o constituinte derivado positivou esse caráter facultativo do regime tendo por objetivo estabelecer uma garantia do empreendedor contra “regimes de tributação que, sob a aparência da concessão de favor por meio de uma generalizada simplificação, venham a encobrir formas mais onerosas de tributar ao serem concretamente aplicados” (2008, p. 168).

Ou seja, a não compulsoriedade do Simples Nacional é uma garantia constitucional de o contribuinte não ser prejudicado caso o regime não cumpra aquilo a que se propõe: um efetivo tratamento diferenciado e favorecido.

Portanto, consideramos que a Emenda Constitucional n.º 42/2003 forneceu a base constitucional necessária ao microssistema instituído pela Lei Complementar 123/2006.

2.1.1 Extrafiscalidade

A tributação, segundo André Elali, não tem apenas um fim unicamente fiscal, isto é, de aumentar a arrecadação, mas também tem um fim extrafiscal, tendo por objetivo regular o sistema econômico, corrigindo falhas de mercado, induzir o comportamento dos agentes, fazer intervenções com fins sociais (2014, p. 27). Dessa forma, o regime do Simples em estudo pode ser entendido como uma intervenção com fins sociais, tendo, assim, um nítido caráter extrafiscal.

2.2 TRATAMENTO DIFERENCIADO E FAVORECIDO

O constituinte erigiu o tratamento diferenciado e favorecido como um dos pilares da ordem econômica. Ou seja, sendo um princípio é oportuno saber seu elevado grau de importância, porquanto “[...] as normas constitucionais não possuem todas a mesma importância, já que, algumas, veiculam simples regras, ao passo que, outras, verdadeiros princípios (vagas-mestras do edifício jurídico).” (CARRAZZA, 2012, p. 103).

Para Roque Antonio Carrazza, todo princípio é “[...] um *valor* que o Estado é obrigado a perseguir e realizar” (2012, p. 345, grifo do autor). Então, o Estado deve submeter os pequenos empresários a “[...] uma carga fiscal mais branda do que aquela que alcança as empresas privadas em geral.” (2012, p. 344). Em suma, o valor do tratamento diferenciado e favorecido pode ser entendido deste modo: “As normas tributárias devem ser editadas, interpretadas e aplicadas de tal modo que as microempresas e as empresas de pequeno porte sofram um mínimo de tributação e suportem o menor número possível de deveres instrumentais tributários.” (CARRAZZA, 2012, p. 345).

Ainda, Marins e Bertoldi explicam que os conceitos de “favorecimento” e “tratamento diferenciado” são ligeiramente diferentes:

[...] a ideia de favorecimento contém sentido material, relativo a vantagens econômicas, tributárias, competitivas ou de mercado que possam ser concedidas, enquanto o tratamento diferenciado dirige-se literalmente a incentivos formais, relativos à simplificação ou eliminação de barreiras burocráticas, administrativas, previdenciárias ou creditícias. (2007, p. 77).

À guisa de exemplificação, a concessão de empréstimos a juros subsidiados para as micro e pequenas empresas é uma vantagem material, ou seja, faz parte de tudo aquilo referente a “favorecimento”, ao passo que a diminuição das exigências cadastrais para a concessão dos mesmos é um incentivo formal, sendo, portanto, um elemento do conjunto “tratamento diferenciado” (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 77).

Observa-se que o legislador, ciente das dificuldades enfrentadas pelas pequenas empresas no dia a dia, determinou a criação de um regime mitigador não somente da escassez de capital em comparação com as grandes empresas, mas também da dificuldade de aquelas lidarem com a elevada carga tributária e com os deveres instrumentais do ordenamento jurídico, mais conhecidos como obrigações acessórias, cujo cumprimento gera despesas “com contadores, técnicos, sistemas eletrônicos na elaboração de demonstrativos contábeis, guias de recolhimento, relatórios, prazos, etc”. O mau cumprimento dessas obrigações, não raro, tem provocado o aumento de gastos com pagamento de multas e com contenciosos administrativo e judicial (GARCIA, 2015).

Por conseguinte, Alfredo Portinari Maranca e Mauro Hidalgo explanam que a tão desejada simplificação nada mais é do que a “redução de obrigações acessórias” (2013, p. 46).

Nessa mesma vertente, Sérgio Renato Tejada Garcia complementa que o Simples sempre será vantajoso no tocante à redução dos deveres instrumentais, em razão do recolhimento das exações em uma única guia, cujo montante é calculado facilmente, prescindindo de certas exigências contábeis, a ponto de algumas empresas preferirem-no em detrimento de outros regimes, mesmo submetidas a uma carga fiscal maior.

Todavia, não há consenso quanto à efetiva simplificação trazida pelo microssistema, como aponta Hugo de Brito Machado: “do ponto de vista das formalidades, da burocracia, das obrigações ditas acessórias, a Lei Complementar 123/2006 na verdade não simplificou” (2007).

2.3 A LEI COMPLEMENTAR N° 123/2006

2.3.1 Exposição de motivos

Na interpretação das normas jurídicas, deve-se estar atento à finalidade para a qual a lei foi criada. Por isso, vamos tecer breves considerações sobre o teor da exposição de motivos da LC 123/2006, trazida a lume pelo deputado Jutahy Junior.

A lei regulamenta o parágrafo único do art. 146 e o inc. IX do art. 170, da Carta Magna, que tratam do regime único de arrecadação de tributos dos três entes federativos. Embora o Simples Federal tenha sido um sucesso - ensejando a criação de 21 sistemas simplificados estaduais -, suas alíquotas de recolhimento e condições de enquadramento eram discrepantes entre os entes subnacionais.

Basicamente, a justificativa da lei complementar n.º 123/2006 traz alguns dados que demonstram o alto nível de empreendedorismo do povo brasileiro (13,5% da população de 18 a 64 anos de idade, segundo pesquisa coordenada pela Global Entrepreneurship Monitor) e a grande quantidade de micro e pequenas empresas existentes (98% do total, segundo dados do BNDES). Percebe-se, assim, a importância dessas na geração de empregos, na distribuição de renda e no desenvolvimento da economia nacional.

Nesse diapasão, por intermédio do Simples Nacional, buscam-se a desburocratização e a simplificação, inclusive de exigências trabalhistas e referentes à abertura e baixa de empresas, fatores imperativos para trazer à formalidade um contingente de micro e pequenos empreendedores.

2.3.2 Características gerais

A Lei Complementar n.º 123/2006, ao estabelecer o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, veio atender aos anseios dessa classe empresarial, estabelecendo as regras gerais relacionadas ao tratamento diferenciado e favorecido ao qual elas estão submetidos. Esse plexo normativo engloba um regime único de arrecadação de impostos e

contribuições, simplificação de obrigações trabalhistas e previdenciárias, o acesso ao crédito, preferência de contratação, no caso de empate em licitações públicas, estímulo à inovação, regras específicas sobre protesto de títulos, normas especiais de acesso à justiça, dentre outros.

Os professores James Marins e Marcelo Bertoldi consideram o estatuto bastante minucioso, assemelhado mais a um regulamento do que a uma lei complementar, o que, se por um lado, traz uma sensação de completude, por outro, dificulta seu entendimento pelo destinatário da norma e da base conceitual trazida pela lei (2007, p. 6). Ainda sobre o diploma normativo, os mestres destacam:

De fato, entre as medidas contidas no Estatuto sobressaem-se as de natureza tributária, não apenas pela sua extensão quantitativa, mas particularmente pelo profundo e radical corte que operam no sistema jurídico de impostos e contribuições e, sobretudo, pelo inegável impacto socioeconômico que decorrerá de sua vigência. (2007, p. 23).

Para os fins deste trabalho, importa apenas a parte pertencente à tributação do estatuto, cujas normas formam um microssistema opcional para o contribuinte. Um dos méritos da LC 123/2006 teria sido o de trazer benefícios extrafiscais para todos, independentemente de haver adesão ao mesmo (GARCIA, 2015). Desse modo, as empresas consideradas de pequeno porte podem rejeitar o regime especial, sem prejuízo de se beneficiarem das regras favorecidas nos âmbitos não tributários.

O conjunto das regras tributárias presentes na lei é conhecido como Simples Nacional, ou “Supersimples”, um regime especial de tributação que “implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação” (SANTOS, 2016, p. 58-59) dos tributos abrangidos pelo subssistema. Constará do Documento de Arrecadação do Simples (DAS) o resultado da multiplicação de uma alíquota variável pela receita bruta auferida em cada mês, substituindo a cobrança individualizada de oito tributos, a saber:

i – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); ii – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), exceto incidente sobre a importação de bens e serviços; iii – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); iv – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) (...); v – contribuição para o PIS/Pasep, observado exceto incidente sobre a importação de bens e serviços; vi – Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) (...); vii – Imposto sobre Operações Relativas Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); viii – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). (SANTOS, 2016, p. 58 e 59).

Com o exemplo do professor Guilherme Adolfo Mendes, entende-se claramente como funciona a cobrança do crédito tributário no regime especial. Em seus dizeres, a:

[...] lei complementar define a alíquota do Simples Nacional a partir da soma de alíquotas-parcelas relativas a cada um dos tributos abarcados pelo regime (por exemplo, a alíquota de 7,34% sobre receitas da venda de produtos industrializados pelo próprio optante é composta por 0,31% de IRPJ, 0,31% de CSLL, 0,95% de COFINS, 0,23% de PIS, 2,71% de contribuição previdenciária, 2,33% de ICMS e 0,50% de IPI [...]. (2008, p. 169).

Para melhor entendimento, podemos individualizar cada um desses tributos. À guisa de exemplificação, “no regime especial de tributação unificada, a participação do ICMS na alíquota condensada do Simples variará de 1,25% a 3,95% para empresas comerciais e industriais.” (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 95). Salvo o IPI, cuja alíquota será sempre de 0,5%, as outras exações do subssistema comportam-se de maneira semelhante.

Portanto, a “alíquota” do Simples Nacional é, na verdade, o somatório das alíquotas de cada um desses tributos, cujo recolhimento se dá de forma unificada e simplificada.

2.3.3 Status da lei complementar n.º 123/2006

O dispositivo constitucional autoriza a lei complementar a instituir “normas gerais” referentes a tratamento diferenciado e favorecido. Marins e Bertoldi, então, ensinam que o *status* da lei 123/2006 “na ordem jurídica é o de norma geral em matéria de legislação tributária” (2007, p. 79). Contudo, os mesmos ressaltam que para sabermos se realmente estamos diante de uma norma geral, devemos olhar para o conteúdo dessa norma, uma vez que somente sua classificação formal – “decorrente do veículo legislativo de sua introdução no sistema” por meio de lei complementar (2007, p. 81), a única incumbida de inserir “normas gerais em matéria tributária” no sistema (2007, p. 80) – não é suficiente para a correta identificação da natureza jurídica.

Não obstante, os mesmos vislumbram “feições de lei-regulamento” no diploma em tela, cuja “má técnica legislativa” levou à inclusão “de minúcias, especificidades e didatismos frequentemente desnecessários”, apropriados somente quando presentes em diplomas infralegais, concluindo que a lei é incompatível com “a noção corrente de normas gerais” (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 80). Pensa de maneira semelhante o jurista cearense Hugo

de Brito Machado, o qual aponta o casuísmo e má redação de seus oitenta e oito artigos, quase todos desdobrados em vários parágrafos, alíneas e incisos, como um dos “pontos negativos” da lei (2007).

2.3.4 Conceito do Simples Nacional

Antes de conhecermos a natureza jurídica do Simples Nacional, façamos uma ressalva. Alguns doutrinadores, como Caroline Said Dias, levantaram a hipótese de que o subssistema seria um novo tributo (CUNHA, 2011, p. 281). No entanto, mesmo que o regime em tela fosse uma nova exação, tal conjectura não o eximiria de problemas, em virtude de duas normas constitucionais, a saber: a União não pode isentar tributo de competência dos Estados (art. 151, inc. III, CFRB/1988) – na aventada hipótese, o ente central teria exonerado o ICMS –; a União tem competência residual para criar tributos, desde que não cumulativos (art. 154, inc. I, CRFB/1988) – como o Simples é cumulativo, como veremos adiante, a União também teria infligido essa regra. Oportunas as palavras de Carrazza:

[...] uma ideia, porém, precisa ficar clara: a Lei Complementar 123/2006 não instituiu nenhum novo tributo, mas apenas abriu espaço, em favor das microempresas e das empresas de pequeno porte que voluntariamente aderirem ao Simples Nacional, à unificação da fiscalização, do lançamento e da arrecadação de determinados impostos e contribuições. (2012, p. 346).

Não sendo o Simples Nacional uma exação, ainda há outra tendência, tanto doutrinária quanto jurisprudencial, de atribuírem ao microssistema as categorias jurídicas normalmente utilizadas no âmbito do Direito Tributário, tais como “renúncia fiscal”, “benefício fiscal”, “favor fiscal”, “isenção tributária parcial”, dentre outros. Marins e Bertoldi consideram essas rubricas insuficientes para estabelecer a natureza jurídica do instituto, crendo vã, inclusive, qualquer tentativa de estabelecê-la, já que o regime especial é uma novidade no ordenamento jurídico brasileiro (2007, p. 65-66).

Ainda, o jurista gaúcho Paulo Caliendo rejeita a ideia de que a redução das obrigações tributárias é um benefício fiscal, favor fiscal ou incentivo fiscal. Para o autor, a diminuição das mesmas é uma obrigação constitucional, o que, no nosso entendimento, é uma leitura mais condizente com o Texto Maior, porquanto este nos leva a crer que o desejo do constituinte

originário era a criação de um regime favorecido que fosse além do que corriqueiramente existia no âmbito tributário - mesmo que este contivesse alguns aspectos favoráveis, dever-se-ia ir além, sem nenhum condicionamento -, impondo a criação do tratamento protetor da microempresa em todos os aspectos (2016, p. 167).

Ademais, podem ser criados benefícios fiscais especialmente para o Simples Nacional, como veremos adiante. Logo, o regime especial criado para concretizar o princípio do tratamento diferenciado e favorecido não se confunde com favor fiscal.

Assim, Marins e Bertoldi, apesar de seu alerta à “baixa nitidez conceitual” do instituto (2007, p. 66), arriscam descrevê-lo da seguinte forma:

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

Ou seja, para substituir e simplificar a cobrança individualizada dos oito tributos, há a necessidade de adotar um parâmetro - no caso, a receita bruta - que forneça uma estimativa do que seria recolhido a título dos mesmos se não existisse o microssistema. Essa forma de tributação insere-se na chamada praticabilidade tributária (CUNHA, 2011, p. 284), a qual busca evitar o movimento do aparelho estatal para recolher uma quantia de tributos nem sempre significativa; por vezes o custo de cobrar uma quantia muito pequena pode ser maior do que o montante arrecadado.

A tributação presumida muda a fisionomia constitucional dos tributos, alterando suas hipóteses de incidência, sendo admitida apenas quando trazida por lei e desde que seja uma opção do contribuinte. Quanto à escolha dos tributos que compõem o Simples Nacional, Portinari Maranca e Hidalgo elucidam:

A reunião de tributos, porém, apesar de toda a sua diversidade, não é arbitrária. São cobrados tributos que envolvem a medida da atividade comercial de uma empresa. Todos eles são tributos sobre a atividade econômica, nenhum tributo sobre a propriedade, que teria dificuldade de se incluir e nenhum tributo sobre atividades alheias ao comércio de mercadorias e serviços, tal como o imposto estadual sobre doações. (2013, p. 56).

O subssistema elege a receita bruta como um parâmetro que representa os fatos geradores originais de cada exação, na medida em que fornece uma boa estimativa, um bom indício, do volume da atividade comercial da micro e pequena empresa. Aquela é “definida em lei complementar como a soma de todos os faturamentos com vendas de bens e serviços da empresa” (MARANCA; HIDALGO, 2013, p. 53).

Sendo a venda de mercadorias “um fato contábil correlacionado com o fato gerador de ICMS, IR, PIS, Cofins, CSLL e CPP”, o montante a ser pago a título de tributos (receita bruta multiplicada pela alíquota) é uma estimativa do que seria obtido por meio do somatório da cobrança individual de cada exação devida no regime comum, no qual opera-se “a multiplicação da verdadeira alíquota com a verdadeira base de cálculo do tributo” (MARANCA; HIDALGO, 2013, p. 54).

2.3.5 Apuração do montante devido a título dos tributos abrangidos pelo regime

Marins e Bertoldi afirmam que “o regime jurídico criado para a apuração da base de cálculo e da alíquota aplicável ganhou disciplina complexa, repleta de particularidades e, além disso, marcada por numerosas exceções” (2007, p. 132). Inicialmente, é necessário saber que a receita bruta “trata-se tão somente das receitas decorrentes das vendas de produtos, vendas de produtos, vendas de serviços ou decorrentes da locação de bens móveis” (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 41).

Em um dado mês, a receita bruta acumulada “nos 12 meses anteriores ao do período de apuração, independentemente do ano-calendário” (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 132), terá uma correspondente alíquota prefixada pela Lei Complementar 123/2006, onde existem quatro tabelas para cada atividade - comércio, indústria, serviços e locação de bens móveis e serviços -, dentro de cada qual “encontram-se 20 diferentes alíquotas, que correspondem a 20 faixas de faturamento alcançadas pelo regime tributário especial” (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 133). Essa complexidade é decorrente da progressividade das alíquotas, as quais se tornam maiores conforme o aumento da receita auferida.

Mensalmente, apura-se o montante devido a título de tributos, mediante a multiplicação da alíquota – fixada por meio do procedimento do parágrafo anterior – pela receita auferida no mês (base de cálculo do Simples Nacional).

Cumpre notar que as receitas oriundas da revenda de mercadorias submetidas à substituição tributária devem ser separadas da receita bruta, no momento da apuração do montante a recolher (AZEVEDO, 2008, p. 110). Nesse caso, as receitas não submetidas à substituição tributária seguirão o procedimento exposto neste subitem, ao passo que, sobre as receitas decorrentes da cobrança antecipada no início da cadeia de circulação da mercadoria, dos percentuais fixados, serão deduzidas as alíquotas dos impostos já recolhidos.

2.3.6 Enquadramento

O professor Cleônimo dos Santos aponta quais empresas podem se enquadrar no regime diferenciado e favorecido:

De acordo com o Novo Estatuto, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário (...), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, e a sociedade de advogados (...), desde que:
a) no caso da microempresa, auí figura, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e
b) no caso da empresa de pequeno porte, auí figura, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). (2016, p. 55).

Além disso, mesmo que auífigram essa receita, as micro e pequenas empresas de setores “como o automobilístico, o de transporte de passageiros, o de energia e o de fabricação de armas, bebidas e produtos de tabaco”, não podem aderir ao Simples Nacional; o que é de duvidosa constitucionalidade, por reservarem “para o grande capital, em detrimento das iniciativas de menor porte, setores econômicos de elevada lucratividade” (MENDES, 2015).

2.3.7 O Simples Nacional e o pacto federativo

O Brasil adota a forma federal de Estado, como depreendemos do seguinte parágrafo:

O Brasil é uma federação, mas com uma formação muito peculiar. A República Federativa do Brasil é composta pela União, pelo Distrito Federal, pelos Estados (atualmente 26) e pelos Municípios (atualmente 5.563). Portanto, temos uma federação com 5.591 membros. (SANTIAGO, 2013, p. 23).

A federação brasileira se reflete na autonomia política, financeira, legislativa e tributária:

Não se trata de mera descentralização administrativa. Cada um dos entes federados tem poder político, administrativo, tributário, orçamentário e fiscal. Não há subordinação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios à União. Os entes têm competências distintas, inclusive na área tributária, previstas constitucionalmente. (SANTIAGO, 2013, p. 23).

Referida autonomia se reflete na repartição de competências tributárias, ou seja, o poder de criar tributos por meio de lei. Os Estados e Municípios têm competência para criar e arrecadar o ICMS e o ISS, respectivamente. Neste trabalho, não nos preocuparemos com os Municípios e o ISS, embora a argumentação que será feita sobre os Estados e o ICMS também se aplique a eles. Outrossim, não discutiremos se o Brasil é uma verdadeira federação ou não, tampouco se as municipalidades são verdadeiros entes federativos.

O Simples Nacional suscita controvérsias acerca de uma possível invasão de competência, pela União, da competência estadual de instituir e arrecadar ICMS. Aqueles que advogam a invasão defendem que o Simples Nacional, ao incorporar o tributo estadual, viola o pacto federativo, sendo, portanto, inconstitucional. À guisa de exemplificação, são adeptos dessa linha Arthur César Cavalcante Loureiro, Robinson Sakiyama e Carlos Renato Cunha.

Para essa corrente, o sistema tributário nacional e sua repartição de competências tributárias é rígido e não admite nenhuma modificação, com fulcro no art. 60, § 4º, I, da Carta Magna, o qual veda qualquer emenda constitucional tendente a abolir a forma federal de Estado. Nesse contexto, dentre “[...] os princípios constitucionais destaca-se o federativo, consagrado já no art. 1º de nossa Lei Maior, que, de tão importante, não poderá ser derrogado, por mínimo que seja [...]” (CARRAZZA, 2012, p. 104). Assim, “qualquer modificação no padrão original de instituição de tributos repartidos constitucionalmente” significaria “autêntica abolição da federação brasileira em sua fórmula original” (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 26).

Entrementes, a segunda corrente advoga a não violação do federalismo, com a qual concorda Marins e Bertoldi; uma terceira vertente chega a afirmar que o regime, inclusive,

fortaleceu o pacto federativo, como o faz Silas Santiago, em virtude de sua fiscalização ser compartilhada entre a União, os Estados e Municípios.

De fato, é um desafio compatibilizar um regime único de arrecadação com o modelo de Estado Federal como o brasileiro, uma vez que os entes estaduais têm competência tributária sobre o ICMS, o qual deve ser criado por meio de lei ordinária estadual. Ainda, sendo o imposto sobre o consumo de alto potencial arrecadatório, os Estados temem a perda de arrecadação, dado que a alíquota da exação na forma do Simples é reduzida, e, consequentemente, há o enfraquecimento de sua autonomia financeira.

Discorreremos sobre federalismo e competência tributária no próximo capítulo; para, no terceiro capítulo, demonstrarmos nosso posicionamento. Por ora, devemos saber que a Lei Complementar 123/2006 permite aos Estados diminuir a alíquota do ICMS, conceder isenção ou exigir-lo em valores fixos mensais, “para empresas com receita bruta anual de até R\$ 120 mil”. Ou seja, há “preservação da autonomia legislativa, ainda que não de forma plena” (SANTIAGO, 2013, p. 28):

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem dispor sobre as alíquotas do ICMS ou do ISS que terão vigência em seus territórios, devendo apenas considerar como teto os percentuais constantes da Lei Complementar n.º 123/2006. Podem, portanto, estabelecer benefícios tributários maiores do que os previstos no Simples Nacional, por meio de isenção ou redução de alíquotas. Os benefícios podem ser determinados de forma global ou por setor de atividade econômica. (SANTIAGO, 2013, p. 28).

Destarte, como as isenções do imposto indireto concedidas no regime comum não se aplicam ao Supersimples, os Estados, se quiserem exonerar a exação exigida na forma do microssistema, devem fazê-lo “especialmente [...] para o Simples” (MARANCA; HIDALGO, 2013, p. 277).

Maranca e Hidalgo apontam que “Seis Estados estabeleceram faixas de faturamento nas quais os optantes são isentos de ICMS”: Alagoas, Amazonas, Bahia, Paraná, Sergipe, Rio Grande do Sul; ao passo que “Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Paraíba reduziram os percentuais de ICMS previstos para o regime.” (2013, p. 278-279).

Por fim, cumpre destacar que alguns Estados podem, para efeito de recolhimento de ICMS relativo aos estabelecimentos localizados em seus respectivos territórios, estabelecer um sublimite, dentre três pré-fixados pela lei, a saber: sublimite I, de R\$ 1.260.000,00; sublimite II, de R\$ 1.800.000,00 e o sublimite III, de R\$ 2.520.000,00. Tais sublimites são possíveis para Estados cuja participação no PIB nacional seja menor do que 5%. Caso a

participação seja maior do que 5%, não é possível a adoção de sublimite (MARANCA; HIDALGO, 2013, p. 130).

No ano de 2013, Alagoas, Acre, Rondônia, Roraima e Amapá adotaram o sublimite I; Pará, Tocantins e Mato Grosso do Sul adotaram o II; Mato Grosso, Maranhão, Piauí, Ceará, Paraíba e Sergipe adotaram o III. Os outros Estados não adotaram ou não podem adotar nenhum dos sublimites (MARANCA; HIDALGO, 2013, p. 132).

Nesses Estados, caso a receita bruta anual da empresa ultrapasse os respectivos sublimites, tanto o ICMS quanto o ISS serão devidos fora do Simples Nacional, ou seja, serão devidos em seu regime comum, sem prejuízo da permanência da empresa no regime diferenciado e favorecido no tocante aos tributos federais.

2.3.8 A vedação ao aproveitamento de créditos

De acordo com o art. 23 da Lei Complementar nº 123/2006, 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 (SANTOS, 2016, p. 155).

Tais créditos são o instrumento que garante a não cumulação dos tributos ICMS, IPI e PIS/Cofins, incluídos no regime especial em tela. Como “o IPI [...] foi preferido como forma de arrecadação” e, para o PIS/Cofins sua “cobrança cumulativa” é possível a depender do setor da empresa (MARANCA; HIDALGO, 2013, p. 44); neste trabalho, interessa-nos o imposto estadual, para a qual o princípio da não cumulatividade assegura que, em cada operação, a empresa tem o direito de deduzir o valor pago na operação anterior.

À guisa de exemplificação, se uma fabricante de cadeiras as vende para uma loja de móveis, esta apropria-se do crédito fiscal transferido pela fabricante; tal crédito fiscal corresponde ao débito de ICMS devido pela fabricante, em virtude da operação que causa a circulação da cadeira (MARANCA; HIDALGO, 2013, p. 359). Ou seja, apropriar-se faz referência à operação anterior, ao passo que transferir remete à posterior. A apropriação garante para a loja de móveis a dedução acima exposta.

A transferência de créditos implica que o adquirente de mercadoria de optante pelo Simples Nacional não pode creditar-se dessa operação mercantil. Logo, a vedação afeta também quem não adota o regime especial. Esta última tem um incentivo para não comerciar

com optantes, já que a transação não dá o direito à dedução, o que aumenta sua carga tributária.

Como forma de apaziguar essa distorção no comportamento dos agentes econômicos, existe a concessão de créditos presumidos para as empresas que adquirem mercadoria de optantes, os quais correspondem ao resultado da multiplicação do valor total da operação pela alíquota do ICMS cobrado das optantes, conforme o parágrafo primeiro, do artigo 23 (MARANCA; HIDALGO; 2013, p. 358).

As não optantes só têm direito de “creditar-se” – é importante ressaltar – se as mercadorias adquiridas forem destinadas à comercialização ou industrialização. Ainda, tudo isso tem um alcance limitado, uma vez que já não há esse direito em várias hipóteses, dentre as quais, por exemplo, cabe destacar a seguinte: na aquisição de mercadoria de empresa “sujeita à tributação do ICMS no Simples Nacional por valores fixos mensais” (SANTOS, 2016, p. 224-225).

Todavia, tal concessão não resolve inteiramente o problema, já que: “O crédito que acompanhava as mercadorias que foram adquiridas pelo optante, porém, foi perdido.” (MARANCA; HIDALGO, 2013, p. 361). Crédito perdido implica, para quem compra mercadoria de optante, aumento do montante devido a título de tributo, uma situação que tenderá a ser evitada.

Marins e Bertoldi não repudiam a vedação de créditos, por ser o ingresso no regime diferenciado uma faculdade do contribuinte, o qual, ao optar por esse, passa a se submeter a “alterações na fisionomia constitucional dos tributos [...], modificando, inclusive, a aplicação de princípios constitucionais [...]” (2007, p. 153), sendo que um deles é a não cumulatividade. Porém, eles estão cientes de que tais alterações não são inofensivas.

Por ser facultativa ao contribuinte, esta substitutividade parcial é permitida. Sem embargo, do ponto de vista teórico, deve ser avaliado o risco da criação, em nosso sistema tributário, de diversos microssistemas substitutivos do geral, que ainda que possam aparecer como menos onerosos aos contribuintes, acabam por promover a marginalização de garantias constitucionais. É o que ocorre, por exemplo, com o IPI e ICMS, que, quando incluídos no presente regime, pretendem implicar a renúncia ao princípio da não-cumulatividade. (2007, p. 78, grifo nosso).

Não obstante, os juristas reconhecem a garantia constitucional do princípio da não cumulatividade para o ICMS, o qual não pode ser mitigado por nenhuma lei complementar. Ainda, a vedação imposta pela LC nº 123/2006 teria natureza jurídica de suspensão temporária do direito de compensação, quando o contribuinte usufrui do regime especial.

Nesse diapasão, um desligamento do regime implicaria a imediata interrupção da suspensão (BERTOLDI; MARINS, 2007, p. 154).

Alfredo Portinari Maranca e Mauro Hidalgo mostram a dificuldade de compatibilizar a “tributação presumida” com os tributos não cumulativos, em especial o ICMS, em virtude dos “modelos de arrecadação atuais que são fundados na substituição tributária” (2013, p. 44). Marins e Bertoldi também vislumbram a difícil conciliação do “efeito cumulativo do Simples Nacional para tributos como o ICMS [...], tema de expressivas implicações, não apenas jurídicas, mas também no âmbito da política fiscal” (2007, p. 27).

Por ora, é suficiente sabermos que o ICMS na forma do Simples é cumulativo, ao passo que o ICMS, no regime comum, é não cumulativo. No próximo capítulo, estudaremos com mais afinco a não cumulatividade do imposto indireto.

2.3.9 Não abrangência

O Simples Nacional engloba o ICMS. À primeira vista, tem-se a impressão de que o regime comum do ICMS é inteiramente suspenso pela cobrança unificada naquele instituto, para quem o escolheu. Porém, a Lei Complementar 123/2006 excepciona algumas situações em que o ICMS será cobrado à parte da cobrança realizada na forma do subssistema, ou seja, o imposto será devido no regime comum, a saber:

- a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;
- b) havendo ICMS devido por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;
- [...]
- g) nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de antecipação de recolhimento do imposto, bem como do valor relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal, nos termos da legislação estadual ou distrital. (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 95-96).

Para a melhor eficiência da fiscalização de tributos plurifásicos – como o ICMS –, existe o instituto jurídico da substituição tributária, que atribui a responsabilidade pelo pagamento do tributo a pessoa diversa daquela que deu causa ao fato gerador da exação. Assim, o fato gerador pode se dar antes ou depois do recolhimento do respectivo tributo.

Caso ocorra antes, estamos diante de substituição tributária para trás, pela qual a empresa da cadeia de circulação da mercadoria recolhe o ICMS da operação anterior. Por

exemplo, em vez de realizar a cobrança, referente à venda de leite, diretamente de seu produtor, opta-se por cobrar o imposto dessa operação de quem compra o leite.

Caso o fato gerador ocorra depois, estamos diante de substituição tributária para frente, conceituada como a antecipação da “ocorrência do fato gerador do ICMS”, cabendo ao substituto tributário apurar e pagar o ICMS que incidiria sobre toda a cadeia de circulação da mercadoria (MELO, 2014, p. 250). Em outros termos, as indústrias recolhem tributos referentes a sua operação de venda de mercadoria e também das operações que posteriormente serão realizadas por atacadistas e/ou varejistas (substituídos tributários), desobrigando esses últimos da responsabilidade tributária.

Destarte, de acordo com Paulo Caliendo, a legislação referente à substituição tributária no Simples Nacional é a mesma aplicável aos outros regimes, de forma que não há nenhum tratamento diferenciado nesse aspecto, apesar de não haver incompatibilidade entre a substituição tributária e a obrigação constitucional da redução das obrigações tributárias (2016, p.163).

Em vez de haver proteção aos pequenos negócios, “o regime da substituição tributária [...] aprofundou a carga tributária somente para as empresas vinculadas ao Regime de [...]. Apuração do Simples Nacional [...]” (CALIENDO, 2016, p. 166), contrariamente à imposição constitucional de criar um tratamento protetor da microempresa em todos os assuntos. O microssistema não poderia comportar aspectos de não proteção, como ocorre no da substituição.

Embora não exista, na lei complementar 123/2006, “uma vedação absoluta a apropriação de créditos de ICMS pelas empresas vinculadas ao Simples Nacional” (CALIENDO, 2016, p. 163) para as mercadorias sujeitas à substituição tributária, alguns Estados têm anulado, com base na regra segundo a qual os optantes do Simples Nacional não podem apropriar-se de créditos aos impostos e contribuições abrangidos pelo regime especial (art. 23), os créditos referentes às operações de circulação de mercadorias que a própria lei diz não estarem abarcadas pelo regime diferenciado e favorecido.

A imposição da cobrança do ICMS no regime da substituição tributária, com o impedimento legal (e inconstitucional) da legislação estadual em permitir o aproveitamento de crédito de ICMS, deveria ser considerado vedado pela Constituição Federal de 1988. (CALIENDO, 2016, p. 163).

Segundo o jurista gaúcho, essa antecipação do pagamento do tributo prevista pela substituição tributária, sem possibilidade de creditamento posterior, não condiz com o

tratamento favorecido previsto constitucionalmente, uma vez que desfavorece os pequenos empreendedores.

[...] a manutenção da “substituição tributária” na forma como vem sendo indevidamente praticado, fere o princípio constitucional da reserva legal que atribuiu à lei complementar estabelecer regras gerais de tributação das pequenas empresas, o princípio da segurança jurídica, o princípio da pequena empresa na ordem econômica nacional e todos aqueles que com eles se relacionam, especialmente os princípios sociais. (CALIENDÔ, 2016, p. 168).

Portanto, a substituição tributária, cujas regras remontam ao regime comum, dificulta a concretização dos fins perseguidos pela Carta Constitucional.

2.3.10 O Comitê Gestor do Simples Nacional

Previsto no art. 2º, inc. I, da lei em comento, o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) é um órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, encarregado de disciplinar os dispositivos referentes à tributação que demandam regulamentação (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 27).

O inciso determina a composição do órgão, a saber: quatro representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, dois representantes dos Estados e do Distrito Federal - indicados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) - e dois representantes dos Municípios. Em outras palavras, terão assento no órgão todos os entes federativos “cujas receitas fiscais serão arrecadadas em regime unificado e centralizado” (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 29-30).

As resoluções emitidas pelo órgão são normas infralegais de caráter administrativo do Poder Executivo, tendo seu fundamento de validade na Lei 123/2006. Destarte, não cabe a essas estender, restringir ou alterar o campo aberto pelos dispositivos da lei editada pelo Parlamento - Câmara dos Deputados e Senado Federal (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 30).

Por fim, o ICMS cobrado na forma do microssistema se submete ao crivo do CONFAZ, um órgão do Poder Executivo Federal encarregado de deliberar sobre qualquer exoneração referente à exação sobre o consumo, independentemente do regime de tributação. Para evitar a guerra fiscal entre os Estados Federados, os quais têm assento no órgão, qualquer

benefício fiscal precisa da anuência unânime dos mesmos. Logo, o ICMS tem um nítido caráter nacional, a despeito de sua competência estadual. (ELALI, 2005, p. 82).

3 O ICMS

Antes de tecer considerações sobre este tributo, cumpre conhecer que o Brasil adotou a forma federal de Estado, e uma de suas consequências é a repartição de competências tributárias outorgadas pela Carta Política, a partir das quais os Estados podem criar o ICMS, por meio de leis ordinárias estaduais.

3.1 O PACTO FEDERATIVO

De maneira sintética, os professores de ciência política John Ferguson e Dean McHenry definem o federalismo como a “divisão geográfica do poder”, sendo que cada entidade autogovernável tem sua esfera de atuação definida na constituição de cada país (1959, p. 58, tradução nossa). Nos países em que não há essa atribuição constitucional, tratar-se de mera descentralização do poder unitário, e não de federalismo.

No mesmo sentido, para Dalmo de Abreu Dallari, o Estado Federal é uma forma de Estado na qual se “conjugam vários centros de poder político autônomo” (2009, p. 255). Sendo o Estado Federal – soberano e reconhecido pelo Direito Internacional Público – composto por várias unidades federativas autônomas, o poder político está distribuído entre esferas de poder, dotadas da capacidade de dizer juridicamente, por intermédio de regras gerais e abstratas (PIZOLIO JUNIOR, 2014, p. 751).

Desta forma, os Estados-membros da Federação são entidades governamentais autônomas (ordens parciais de governo), independentes e harmônicas entre si bem como em relação à União Federal, possuindo órgãos Executivo, Legislativo e Judiciário próprios, e ainda a possibilidade de se autorregularem por meio de constituições próprias. (PIZOLIO JUNIOR, 2014, p. 752).

Para que seja considerado federal, os entes subnacionais de um Estado soberano devem ser autônomos. Todavia, a dificuldade da temática reside na incerteza quanto ao grau dessa autonomia, que pode ser maior ou menor, comparada com a dos congêneres daqueles em outros países. Assim, o conceito de federalismo não é uníssono, tanto assim que deve ser construído com base nas peculiaridades quanto à formação e à organização de cada Estado.

Ou seja, não há Estados idênticos, sendo a categorização dos Estados soberanos em unitários ou federados insuficiente para uma compreensão adequada da estrutura de divisão do poder, já que cada país tem suas peculiaridades históricas, geográficas, culturais, políticas e sociais diferentes (CONTI, 2010, p. 16).

José Mauricio Conti aponta os requisitos fundamentais de uma federação:

- a) existência de ao menos duas esferas de governo;
- b) autonomia das entidades descentralizadas, compreendendo a autonomia política, administrativa e a financeira;
- c) organização do Estado expressa em uma Constituição;
- d) repartição de competências entre as unidades descentralizadas;
- e) participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional; e
- f) indissolubilidade. (2010, p. 17).

A autonomia financeira pressupõe uma fonte de receitas para os cofres públicos, de modo que seja possível fazer frente às despesas oriundas do cumprimento dos encargos conferidos aos entes autônomos. A autonomia política não pode ser concebida sem a correspondente autonomia financeira. “O exercício da competência tributária conferida a cada esfera parcial de poder por força de disposição constitucional” promoverá “a arrecadação de recursos financeiros provenientes da cobrança de tributos” (PIZOLIO JUNIOR, 2014, p. 753). Tal competência deve ser própria e exclusiva de cada ente federativo.

A forma de Estado vigente no Brasil é a federativa (PIZOLIO JUNIOR, 2014, p. 750); dessa forma, o país é um Estado Federal, composto por três ordens parciais de governo: a União Federal, os Estados e os Municípios. Os entes subnacionais são politicamente autônomos, porém não são dotados de soberania, dado que este atributo é apenas do ente central.

Como cada Estado demanda um modelo próprio de federalismo, podemos admitir que o pacto federativo brasileiro só pode ser entendido conforme a Carta Política de 1988. Antes de adentrá-la, convém saber que o Brasil, ao longo de sua história, tem alternado momentos mais politicamente centralizadores na União - como o período do regime militar - com momentos de menor centralização, sendo que aqueles ainda ressoam, dificultando a descentralização apregoada pelo atual Código dos Códigos.

A Carta Constitucional não define expressamente o federalismo brasileiro nem o grau de autonomia dos entes estaduais. Limita-se a dizer que a República Federativa do Brasil será formada pela união indissolúvel da União, Estados e Municípios, além de dispor quais matérias são de competência exclusiva do ente central, como legislar sobre direito penal, civil,

comercial, trabalhista, comércio exterior e interestadual, enquanto elege algumas matérias para as quais há previsão de competência concorrente, ou seja, todos os entes federativos estão incumbidos de legislar, a saber: direito tributário, financeiro e econômico, dentre outros.

Nas palavras de Pizolio Junior:

[...] a instituição do sistema federativo na Constituição Federal e o reconhecimento da existência de três ordens parciais de governo **implicam na imediata e consequente atribuição de direitos e deveres a estas três esferas de poder, ou seja, implicam a atribuição de competências às referidas ordens parciais de governo.** (2014, p. 752, grifo nosso).

De todo o exposto, como decorrência da autonomia financeira, política e legislativa dos entes subnacionais outorgadas pela Carta da República, inferimos o princípio federativo que a permeia, devendo ser observado na produção e interpretação das normas jurídicas.

3.2 A LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A produção de normas de direito tributário é de competência concorrente da União, Estados e Municípios. Nesse tipo de competência, as leis complementares editadas pelo Congresso Nacional são o veículo legislativo adequado para trazer normas gerais ao ordenamento jurídico brasileiro. A aprovação desse diploma normativo exige um processo legislativo especial; o voto da maioria absoluta da Câmara dos Deputados e do Senado Federal (JUNIOR, 2014, p. 755 e 758).

[...] a lei complementar [...] é uma lei que não se vocaciona a ter manifestação legislativa de uma ordem parcial de governo (qual seja a União Federal) e, precisamente por esta razão, é aplicável simultaneamente às três ordens de governo, se esta lei complementar versar sobre matéria de lei ordinária e, mais ainda, matéria própria de lei ordinária dos Estados ou dos Municípios, parece-nos que ela se encontrará padecendo de irremediável vício de constitucionalidade, por invasão de competência. (PIZOLIO JUNIOR, 2014, p. 764, grifo nosso).

Deste excerto, depreende-se que, a depender do conteúdo da norma, o Congresso Nacional pode ser porta-voz ora dos interesses da União, ora da vontade nacional, isto é, a

vontade da federação como um todo. Quando o órgão edita uma lei complementar, age em nome da vontade nacional, irradiando seus efeitos na produção legislativa dos Estados.

[...] a vantagem de ter sido cometida à União a competência para legislar sobre normas gerais de Direito Financeiro, unificando-o no país, **com o que se estabelecerão as regras tendentes à harmonia da aplicação de certos impostos** que, fatalmente, apresentarão contatos e fricções, como o de renda e o ISS ou o ICM. Um legislador único, o federal, podendo firmar a norma suprema, que caracterize o fato gerador do imposto, atenta à capacidade econômica do contribuinte, de certo restringirá ao mínimo inevitável a probabilidade de dúvidas sobre a constitucionalidade dos tributos. (BALEIRO, 2006, p. 103, grifo nosso).

Nesse contexto, a lei complementar exerce o importante papel de garantir a convivência pacífica dessas entidades. Ou seja, ser lei nacional é a vocação desse diploma normativo. Como as normas gerais federais direcionam a produção legislativa dos entes subnacionais, tornando-a compatível com as normas constitucionais, o veículo normativo não as alarga, tampouco as restringe. Portanto, a Carta Política, quando expressamente incumbe ao diploma infraconstitucional o regramento de certas matérias, ordena que esse explice, desenvolva e dê executoriedade ao texto soberano, tanto o implícito quanto o explícito. (PIZOLIO JUNIOR, 2014, p. 755-758).

Art. 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; [...].** (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Embora o art. 146 do Diploma Súpero reze caber à lei complementar o estabelecimento de normas gerais, o artigo deve ser interpretado com cautela, como alerta Hugo de Brito Machado:

O exame dessas normas do art. 146 da CF/1988 já nos demonstra que se o intérprete da Constituição atribuir a algumas das palavras e expressões nelas contidas um significado amplo, inteiramente possível em face da Teoria do Direito de todos conhecida, chegaremos à conclusão de que praticamente todo o Direito Tributário deve ser composto por leis complementares. (2014c, p. 684).

Entretanto, não cremos que foi essa a vontade do legislador constituinte. Se interpretarmos literalmente a expressão “especialmente sobre”, estaríamos diante de um rol exemplificativo. Porém essa interpretação não condiz com o princípio federativo, tampouco com o papel atribuído às leis complementares - o de trazer normas gerais. Como decidimos pela interpretação sistemática da Constituição, interpretaremos restritivamente esse dispositivo.

A alínea “a” traz alguns elementos da regra matriz de incidência tributária, mas não todos. Então, como a lei complementar não pode prefigurar um imposto inteiramente, para não usurpar a competência estadual de criar a exação, esse veículo normativo se atém apenas a esses elementos. Desse modo, a LC excederia seu limite se tratasse, também, da alíquota e do momento da ocorrência do fato gerador. (PIZOLIO JUNIOR, 2014, p. 770).

Compactua com esse entendimento Aliomar Baleeiro, o qual aduz que “a norma geral [...] não decreta tributo, nem lhe fixa a alíquota, isso cabe exclusivamente à lei ordinária da pessoa de Direito Público competente para instituí-lo” (2006, p. 102). Derzi concorda com esse ponto, ao lembrar que “[...] não cabe à lei complementar federal estabelecer alíquotas do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços [...]” (DERZI apud BALEIRO, 2006, p. 499).

Todavia, é juridicamente possível que a União institua tributo de sua competência - não de competência estadual - por meio de lei complementar. Dessa forma, “o dispositivo será materialmente de lei ordinária federal, enxertado formalmente em lei complementar” (BALEIRO, 2006, p. 103). Ademais, a instituição de impostos residuais e empréstimos compulsórios são feitas por meio de lei complementar (ICHIHARA, 2014, p. 557). Logo, a lei nacional, nesses casos, não trará normas gerais dirigidas aos Estados.

3.3 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Atentos ao conteúdo das normas gerais trazidas pelas leis complementares federais, os Estados editam suas leis ordinárias criadoras de tributos, o que se conhece como exercício de competência tributária, essencial para conhecermos como se dá o pacto federativo no Brasil, conforme os apontamentos de Sergio Martins:

[...] as normas de competência tributária são normas de estrutura da federação. São uma garantia do contribuinte. É uma prerrogativa em que o ente pode criar e cobrar o tributo que lhe é pertinente. Representa um limite constitucional ao poder de tributar, pois o ente não pode exigir tributo não previsto na Constituição. (2015, p. 127).

O federalismo pressupõe “autonomia político-financeira-administrativa” e competência legislativa sobre assuntos de interesse regional (SABBAG, 2014, p. 368). O conceito de competência é explicado por Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

Competência é uma forma de poder jurídico, isto é, de exercício impositivo de comportamentos e relação de autoridade regulado por normas. Enquanto poder jurídico, competência pode ser entendida, especificamente, como capacidade juridicamente estabelecida de criar normas jurídicas (ou efeitos jurídicos) por meio e de acordo com certos enunciados. (JUNIOR, T.S. apud SABBAG, 2014, p. 369).

Por sua vez, Carrazza aduz que:

[...] competência tributária é a aptidão jurídica para criar, *in abstracto* [sic], tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos devem ser criados, *in abstracto* [sic], por meio de lei, que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. São elementos essenciais da norma jurídica tributária, os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de cálculo* e sua *alíquota*. (2012, p. 32, grifo do autor).

Em outras palavras, “a competência tributária consiste no poder atribuído pela Constituição ao ente público para exigir o tributo a ele pertinente” (MARTINS, S., 2015, p. 127), sendo indelegável, irrenunciável e praticamente impassível de modificação. Todavia, é admitido seu não exercício ou exercício parcial. Porém a “competência para criar o ICMS [...] é de exercício obrigatório” (CARRAZZA, 2012, p. 33).

Nesse diapasão, os poderes legislativos dos Estados recebem do Diploma Máximo suas competências tributárias, as quais são competências legislativas “no sentido único de editar normas instituidoras de tributos, de validade nos seus respectivos territórios” (SABBAG, 2014, p. 370).

No mesmo sentido, Carrazza assevera que o legislador constituinte originário delimitou, de modo exaustivo, o âmbito do exercício da tributação pelas pessoas políticas, de maneira que estas detêm suas próprias competências, não podendo atuar fora do prescrito pela Carta Magna (2012, p. 31).

Em síntese, o ilustre professor aduz que “criar tributos é legislar”, estando o ente federativo dotado do poder de aumentar ou diminuir a carga tributária, por intermédio da majoração ou diminuição da alíquota, do estabelecimento de isenções, hipóteses de não incidência (não tributação pura e simples), dentre outros. Essas são decisões políticas que podem ser feitas, desde que observadas as diretrizes constitucionais (CARRAZZA, 2012, p. 33).

Em outras palavras, “[...] a Constituição reduz todo e qualquer tributo a um arquétipo normativo ou regra-matriz, que o legislador ordinário é obrigado a levar em conta, quando cria *in abstracto* [sic] a exação.” (CARRAZZA, 2012, p. 35).

O poder de legislar, isto é, de criar tributos, implica a definição dos elementos essenciais do tributo, “quais sejam, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e os sujeitos ativo e passivo, no mínimo” (SABBAG, 2014, p. 369), e também a regulação de “todas as matérias administrativas correlatas ao próprio tributo criado” (SABBAG, 2014, p. 371).

Assim, a competência tributária ‘plena’ é a que engloba não só o *an* e o *quantum* do tributo, mas também regula a época e forma de pagamento, a competência administrativa dos órgãos e repartições que o devem lançar, as formas e limites de cobrança, os sistemas de fiscalização, a fixação das impropriamente denominadas ‘obrigações acessórias’, as penalidades por descumprimento da obrigação de tributária, ... enfim, todos os pormenores administrativos adjacentes ao tributo. (SABBAG, 2014, p. 371).

Em suma, “o exercício da competência consiste na produção de lei que preveja uma entrega de dinheiro do Poder Público, conectada a um fato lícito colhido da esfera das relações particulares” (SABBAG, 2014, p. 372).

Não obstante, a competência tributária não é ilimitada, uma vez que, embora “rígida e exaustiva”, encontra seus limites no próprio Texto Maior, cujos objetivos são resguardar o “relacionamento harmônico entre as próprias pessoas políticas tributantes” e o interesse dos contribuintes e da comunidade. Em outras palavras, toda atribuição de competências implica necessariamente em limitação da mesma (SABBAG, 2014, p. 373).

Nesse sentido, Sergio Martins dispõe que: “A atribuição constitucional compreende a competência legislativa plena, ressalvadas limitações contidas na Constituição da República, nas Constituições estaduais e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios (art. 6º do CTN).” (2015, p. 127).

De fato, dispõe a Carta Maior, no art. 25, que os princípios da Constituição devem ser observados no exercício da competência legislativa, ao passo que “são reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição” (art. 25, § 1º).

Vejamos quais são as limitações à autonomia dos entes federativos e, consequentemente, suas competências tributárias:

Assim, pode-se entender a ‘limitação ao poder de tributar’ [...] como o conjunto de todas e quaisquer restrições impostas pelo ordenamento jurídico ao exercício da competência tributária, precipuamente aquelas contidas no próprio texto constitucional (arts. 150 a 152), veiculadoras de princípios fundamentais do direito constitucional tributário [...].

Além destes limites específicos à tributação, contidos especialmente no art. 150, a Constituição Federal também traz as restrições genéricas, prestigiadas pelo legislador e endereçadas a todo o texto e não só à matéria tributária. É o caso próprio dos direitos e garantias individuais. (SABBAG, 2014, p. 373, grifo nosso).

Sabbag aponta os seguintes “princípios constitucionais limitadores da competência tributária”: o republicano, pelo qual “a competência tributária só pode ser exercida em favor do povo, em respeito a seus sagrados interesses [...]”, e o federativo, pelo qual “as diversas pessoas políticas tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) são isonômicas entre si, exaurindo suas competências legislativas de um mesmo texto constitucional e, portanto, não poderá haver qualquer tipo de supremacia de uns sobre outros” (2014, p. 374).

Além disso, o princípio da isonomia não é somente “dirigido ao intérprete, que deve aplicar a lei igualmente a todos os que a ela se submetam”, mas também ao “legislador, que [...] deverá tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais (Aristóteles)” (SABBAG, 2014, p. 376). A ideia de igualdade relaciona-se com a proporcionalidade, tanto assim que “o princípio da isonomia parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva” (MACHADO apud SABBAG, 2014, p. 376), segundo o qual o imposto deve ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, isto é, quem tem maior disponibilidade econômica, arca com um montante de tributo maior.

Cumpre destacar também os princípios da irretroatividade - a lei tributária deve produzir “efeitos tão somente para os fatos jurídicos futuros, nunca para trás” - e da anterioridade, o qual determina que “a lei tributária, para ser validamente incidente sobre os fatos jurídicos ocorridos num determinado período (geralmente no período fiscal, que coincide com o ano civil) deve estar publicada no exercício financeiro anterior” (SABBAG, 2014, p. 376).

Por fim, o exercício da competência tributária, correspondente à competência legislativa, é a concretização do princípio da legalidade que teria “supremacia sobre os demais princípios”, por aparecer em duas ocasiões, a saber: “a primeira [...] no art. 5, inc. II” e “a segunda [...] no art. 150, inc. II”, ambos da Carta da República. Basicamente, o princípio assegura que “só mediante lei é possível a criação ou a majoração de tributo [...], formalmente editada” (SABBAG, 2014, p. 375).

Sobre a legalidade, Carrazza dispõe:

Exemplificando, o tributo só será válido, se for criado por meio de lei; se esta lei tiver sido editada de acordo com o processo legislativo (constitucionalmente traçado); **se esta lei atender ao princípio da igualdade;** se esta lei for irretroativa; se esta lei estiver dentro do campo tributário da pessoa política que a editou; se esta lei observar o princípio da anterioridade; e assim avante”. (CARRAZZA apud SABBAG, 2014, p. 379, grifo nosso).

Em suma, o princípio somente estará atendido se, dentre outros aspectos, a lei tiver considerado, em sua edição, as diferenças referentes à capacidade econômica dos sujeitos passivos.

3.3.1 Invasão de competências

Já vimos que os “[...] tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos (parágrafo único, do art. 6º, do CTN)” (MARTINS, S., 2015, p. 127).

Porém, na ensinança de Sergio Martins “em relação aos impostos”, ocorre “invasão de competência”, se pessoa política diversa da constitucionalmente prevista “instituir e cobrar imposto” pertencente a outro ente federativo (2015, p. 128). No caso do ICMS, de competência estadual, haveria invasão de competência se a União ou os Municípios o instituíssem.

Embora a criação de tributo seja indelegável, tanto a arrecadação como a fiscalização do tributo podem ser realizadas por pessoa política diversa da competente para instituí-lo:

A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por pessoas jurídica de direito público a outra (art. 7º do CTN). Nada impede que a lei atribua a uma autarquia da

União a possibilidade de arrecadar e fiscalizar determinada contribuição. É o que se chamada de competência tributária delegada. Esta não inclui a competência legislativa, mas apenas a de fiscalizar e arrecadar os tributos. (MARTINS, S., 2015, p. 127, grifo nosso).

Portanto, a competência legislativa é marcada pela indelegabilidade, ao passo que a capacidade tributária pode ser delegada.

3.4 AR CABOUÇO CONSTITUCIONAL DO ICMS

Sendo pressuposto da forma federativa de Estado uma fonte de rendas própria para cada ente federativo, e ainda valendo-se da prerrogativa oriunda da competência tributária delimitada pela Carta Maior, os Estados e o Distrito Federal têm o dever de instituir o Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Telecomunicações, de Transportes Estaduais e Intermunicipais, ainda que as operações se iniciem no exterior (ICMS), positivado no art. 155, caput e inc. II, do Código dos Códigos (CARRAZZA, 2012, p. 33). Os Estados têm o dever de instituir, ou seja, criar o ICMS e o fazem por intermédio de lei ordinária estadual.

Conforme pontifica Carrazza, o legislador ordinário estadual tem de estar adstrito à fisionomia constitucional do tributo:

[...] a Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu - ainda que, por vezes, de modo implícito e dando uma certa margem de liberdade para o legislador - a norma-padrão de incidência (a regra-matriz, o arquétipo) de cada exação. Noutro falar, apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e, num certo sentido, até mesmo a alíquota possível das várias espécies e subespécies de tributos. (2012, p. 36, grifo nosso).

Em outras palavras, “Ser fiel à norma padrão de incidência do tributo, pré-traçada na Constituição” (CARRAZZA, 2012, p. 36) implica que toda lei criadora de ICMS deve respeitar ao que implícito está na Constituição: todo aquele que realiza operação mercantil de venda (sujeito passivo), geradora da circulação da mercadoria, estará sujeito à incidência da exação sobre o consumo, ensejando a entrega à unidade federativa estadual (sujeito ativo) um montante a título de tributo, calculado mediante a multiplicação do valor da operação (base de

cálculo) por uma alíquota, a qual deve respeitar os princípios constitucionais e as resoluções do Senado Federal.

3.4.1 Hipótese de incidência e base de cálculo do ICMS

O ICMS tem várias hipóteses de incidência, das quais selecionamos as mais relevantes:

- a) operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- b) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- c) prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; [...]. (BITTAR FILHO, 2014, p. 303-304, grifo nosso).

Nosso foco será a realização de “operações relativas à circulação de mercadorias”, as quais serão tributadas, independentemente de a referida operação ter dado lucro ou prejuízo (CARRAZZA, 2012, p. 426). Ou seja, mesmo que a operação resulte em prejuízo contábil, sem agregação de valor, o contribuinte tem de “debitar-se sobre o valor da saída”, isto é, deve computar o montante devido a título de tributo (CARRAZZA, 2012, p. 427).

Disto, infere-se que considerar o ICMS um tributo de valor agregado não é correto juridicamente, em virtude da incidência do tributo em todas as operações, sendo irrelevante o resultado contábil da operação. Assim, a não cumulatividade seria apenas uma técnica de apuração do montante devido aos cofres públicos, não fazendo parte de sua hipótese de incidência. Contudo, as normas referentes à substituição tributária da exação mencionam o termo “margem de valor agregado”, uma vez que o imposto indireto comporta-se, economicamente, como um tributo de valor agregado, quando existe lucro.

Assim, a base de cálculo da exação estadual é o valor total da operação mercantil, e não apenas o valor agregado por cada etapa da cadeia de circulação do produto (CARRAZZA, 2012, p. 426-427).

3.4.2 Sujeitos ativo e passivo

Toda relação jurídico-tributária envolve duas partes, a saber: o sujeito ativo e o sujeito passivo. Dessa forma, o sujeito ativo terá a capacidade de realizar a cobrança do crédito tributário devido pelo sujeito passivo. Em outras palavras, cada um dos Estados que compõem a federação brasileira terá o poder de exigir um montante de tributo incidente nas operações mercantis praticadas pelo sujeito passivo - o contribuinte.

Nas palavras de Bittar Filho, identificamos quem deverá um montante a título de ICMS; assim, qualquer pessoa jurídica ou física que promova a circulação de mercadorias “com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial” é contribuinte do imposto (2014, p. 306).

3.4.3 Alíquotas do ICMS

Para as operações internas, os Estados têm a prerrogativa de determinar a alíquota, desde que respeite as alíquotas máximas e mínimas estabelecidas por Resolução do Senado Federal. Não havendo essas; plena é a competência dos Estados para fixar a alíquota (DERZI apud BALEIRO, 2006, p. 498). Nesse sentido: “Em seu regime geral para não optantes do Simples, no Estado de São Paulo, por exemplo, a alíquota geralmente aplicável é de 18%, embora possa variar de 7 a 25% [...].” (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 95).

Uma resolução do Senado Federal fixou, para as operações interestaduais, alíquotas próprias (DERZI apud BALEIRO, 2006, p. 498), utilizadas em cotejo com as internas.

3.5 A NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS

O dispositivo constitucional dá a seguinte ordem “aos Estados e ao Distrito Federal” (MEIRA JÚNIOR, 2014, p. 1194):

[...] o ICMS 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. (BRASIL, 1988, art. 155, § 2, I).

O princípio da não cumulatividade garante ao contribuinte “o direito constitucional subjetivo de abater do montante de ICMS a recolher os valores cobrados, [...] a esse título, nas operações ou prestações anteriores” (CARRAZZA, 2012, p. 426). Em outras palavras, de um lado o Estado tem o poder de exigir o tributo, de outro o sujeito passivo, para o cálculo do montante devido, tem o direito de deduzir o imposto pago na operação anterior.

Sendo assim, cumpre reproduzir o conceito de não cumulatividade trazido a lume pelo procurador estadual carioca João Guilherme Sauer:

Consiste ele na compensação do valor do ICMS incidente em cada operação com o do incidente nas operações anteriores, independentemente de ser o sujeito ativo da obrigação tributária exurgente de cada uma dessas incidências o mesmo Estado ou outros. Portanto, a não cumulatividade do ICMS pressupõe a existência de mais de uma fase do ciclo alcançável pelo imposto, ou, em outras palavras, de mais de uma operação tributável no processo de circulação. Devem acontecer operações anteriores a posteriores sujeitas à tributação. (SAUER apud ESTRELLA, 2014, p. 171-172, grifo nosso).

Em outras palavras, a não cumulatividade insere-se no contexto da incidência plurifásica do ICMS, a qual pressupõe a incidência da exação em cada operação mercantil que causa circulação de mercadoria. As operações de compra e venda são realizadas pelas empresas pelas quais o bem passa, desde sua fabricação por uma indústria, passando por atacadistas (revendedores, distribuidores), até chegar ao varejo, onde ocorrerá sua venda ao consumidor final (DERZI apud BALEIRO, 2006, p. 494).

À guisa de exemplificação, imaginemos uma cadeia de circulação de mercadoria com as empresas “A”, “B”, “C” e “D”. “A” venderá à “B” uma mercadoria (saída de mercadoria), cujo preço incorpora o valor do tributo que será cobrado. Ocorrendo uma operação de circulação de mercadorias, há a primeira incidência do ICMS (débito fiscal I). Cada débito corresponde a um crédito (crédito fiscal I) para a empresa subsequente. Por conseguinte, “B” adquire a mercadoria (entrada de mercadoria), em cujo preço está embutido o imposto pago por “A” (crédito fiscal I), a qual será revendida para “C” (saída de mercadoria). O ICMS incide (débito fiscal II) e será devido por “B”, que procederá a compensação do débito fiscal II com o crédito fiscal II. Assim, garante-se que não houve tributo (débito fiscal II) incidindo sobre tributo (débito fiscal I). O mesmo acontecerá sucessivas vezes até a venda da mercadoria ao consumidor por “D”.

3.5.1 Considerações acerca da não cumulatividade

Alguns doutrinadores asseveram que o princípio da não cumulatividade busca atender aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, uma vez que, além de cada empresa contribuir na medida de sua capacidade econômica, todas as pessoas jurídicas da cadeia pagam o tributo. Em outros termos, a tributação atinge igualmente, sem exceção, cabendo a cada uma pagar apenas o montante referente à respectiva operação de circulação de mercadoria. A distribuição da carga tributária por todas as empresas é uma leitura possível, porém insuficiente para a adequada compreensão do instituto.

Inserido em um contexto histórico, o primado da não cumulatividade foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro tendo em vista o fim da cumulação do antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC). A técnica evita a sobreposição de incidências, isto é, a tributação sobre a própria tributação, de modo que, do montante devido a cada operação seja deduzido o valor da exação da etapa anterior.

Para melhor esclarecimento do que é o efeito cascata, vale a leitura da explanação de André Luiz Carvalho Estrella:

O imposto cumulativo aplica-se, em cada fase, ao valor bruto da mercadoria no momento da venda, englobando o valor das matérias adquiridas para a produção, com a inclusão do imposto pago na respectiva aquisição. Este efeito cumulativo e de dupla tributação torna o impacto real do imposto, na fase final, diferente segundo a extensão do ciclo de produção-distribuição, o que origina distorções de concorrência em benefício das empresas que conseguem produzir e comercializar em ciclo mais curto. (2014, p. 171, grifo nosso).

A cumulatividade do IVC tornava vantajosa a redução da quantidade de entes da cadeia, por meio da:

[...] concentração vertical das empresas, processo pelo qual o mesmo agente econômico extraía a matéria-prima, fabricava o produto final e o distribuía ao mercado consumidor atacadista ou varejista. Este **sistema favorecia a formação de grandes monopólios, o aumento arbitrário de preços e a redução dos fornecedores de matéria-prima**. (ESTRELLA, 2014, p. 171, grifo nosso).

Essa distorção no comportamento dos agentes econômicos é repudiada pelo pensamento liberal de mercado. Consoante o magistério de Mendes, o princípio da não cumulatividade tem raízes nessa corrente ideológica (2008, p. 155), a qual prega a não interferência do Estado e de sua tributação nas decisões privadas. A não cumulatividade veio atender a este propósito: o contribuinte terá a garantia de não arcar com o ônus oriundo da tributação anterior. Então, o empresário estaria a salvo do impacto da ação do Estado sobre a transação contratada por ele com empresa anterior da cadeia de circulação. Em suas palavras:

A não-cumulatividade, ao lado da maioria dos princípios constitucionais tributárias, ostenta índole liberal. Por seu intermédio, a Constituição imprime a neutralidade da tributação; valor proclamado pelo liberalismo clássico - doutrina que repudiava a interferência da tributação sobre as atividades econômicas. **O ideário liberal pregava, não sendo possível a supressão total, o estabelecimento de tributos que não conduzissem os agentes econômicos a comportamento diversos daqueles que assumiriam no caso da não tributação. [...] tributo tolerável seria tributo neutro.** (MENDES, 2008, p. 159, grifo nosso).

Cumpre destacar que, no ordenamento jurídico brasileiro, “[...] a neutralidade é garantida em relação a ‘como produzir’ os bens, e não ‘o que produzir’” (MENDES, 2008, p. 160), já que a exação deve ser seletiva “[...] em função da essencialidade das mercadorias [...]” (CARRAZZA, 2012, p. 506), isto é, suas alíquotas são menores para bens essenciais e maiores para bens considerados supérfluos.

Destarte, a não cumulatividade garante a manutenção do processo de produção dos bens (MENDES, 2008, p. 160), o qual se comporta como se não houvesse tributação, já que a exação é repassada ao consumidor. De fato, se o processo fosse onerado, haveria um desestímulo à produção de bens.

Embora seja “o princípio da neutralidade [...] mais de natureza econômica do que propriamente um princípio constitucional tributário” e de difícil definição, “porque é inevitável a influência do imposto sobre a composição dos preços” (TORRES apud CARDOSO, 2014, p. 163), destacamos que:

O princípio da neutralidade econômica do ICMS é importantíssimo. Significa, do ponto de vista da organização empresarial, que não favorece a integração vertical, com criar mecanismos que tornem desaconselhável a união de empresas dedicadas a fases diferentes do processo de circulação e produção. Significa, também, sob a perspectiva do processo de circulação de riqueza, que não distorce a formação de preços, pois, independentemente do número de operações, **o imposto final será igual à multiplicação da alíquota pelo preço da última saída.** (TORRES apud CARDOSO, 2014, p. 163, grifo nosso).

Dessa forma, o ICMS onera o consumo, e não o processo de produção da mercadoria. Todavia, como seria impraticável a fiscalização de todas as mercadorias adquiridas pelo consumidor final, cabe às empresas pelas quais o bem passou recolherem o valor da exação, repassando-o ao preço da mercadoria. Nesse contexto, a compreensão adequada da não cumulatividade parte da perspectiva da venda do objeto de consumo, pelo varejista (contribuinte de direito), ao consumidor final (contribuinte de fato): “[...] o princípio da não cumulatividade [...] deve ser examinado a partir da última operação e não a partir de cada operação, pois o que visou o constituinte foi eliminar o efeito cumulativo de operação em operação até a última.” (MARTINS, I., 2014b, p. 620).

Enfim, o primado da não cumulatividade garante que não exista uma alíquota oculta, maior do que a fixada por lei, que traria, indevidamente, tanto um enriquecimento ao ente tributante quanto um empobrecimento das empresas da cadeia de circulação da mercadoria, ambos sem causa:

O princípio da não cumulatividade [...] visa, portanto e exclusivamente, a tributação final do produto (industrial ou em circulação) entregue ao consumo derradeiro, nos termos que a lei complementar determinar, evitando seja, pelo acúmulo da carga tributária incidente nas operações anteriores, **superada a alíquota real que recaia sobre a última base de cálculo, a partir de uma alíquota nominal.** (MARTINS, I., 2014b, p. 619-620, grifo nosso).

Logo, a não cumulatividade ao longo da cadeia garante a sujeição do consumidor a uma incidência tributária que esteja de acordo com a lei: ele entregará aos cofres públicos exatamente o resultado da multiplicação da alíquota pelo valor da sua compra.

Assim, devem ser rigorosamente iguais o montante de tributo recolhido pelo Estado, o montante pago pelo consumidor, o somatório de cada incidência ao longo da cadeia, bem como o *quantum* de aumento de preço da mercadoria. Para sabermos se houve cumulação do imposto, Cardoso indica a seguinte forma:

[...] para o controle do atendimento à não cumulatividade, isto é, para se houve violação ao princípio o modo mais simples é aplicar a regra segundo a qual o imposto total (somados os recolhimentos efetuados em todas as etapas do ciclo) não pode ser maior do que a multiplicação da alíquota aplicável pelo valor da última operação do ciclo econômico (ao consumidor final). Se o resultado apurado ultrapassar aquele valor, em alguma etapa do ciclo houve cumulação do imposto, vale dizer, foi recolhido imposto maior do que o devido. (2014, p. 156).

Não obstante, ressaltamos que “um tributo numa estrutura não cumulativa pode redundar numa carga tributária maior que seu congênero cumulativo se forem aumentadas as alíquotas” (MENDES, 2008, p. 285). Yoshiaki Ichihara concorda, ao dizer que as alíquotas dos tributos são elevadas para compensar a perda de arrecadação provocada pela não cumulatividade. Como decorrência dessa constatação, nem sempre há redução da carga tributária e concretização da justiça fiscal somente porque o ICMS não incide em cascata (ICHIHARA, 2004, p. 335). Em um exemplo:

Historicamente, o IVC - Imposto sobre vendas e consignações, que era um tributo cumulativo, em 1939 possuía uma alíquota de 1,8% e em 1965, quando foi instituído o ICM, a alíquota do IVC era de 6%, hoje a maioria das alíquotas do ICMS atinge 25%, o que comprova o que estamos afirmado. (ICHIHARA, 2004, p. 336).

Além disso, por um lado, o princípio da não cumulatividade possibilita a exclusão do ônus tributário anterior, por outro, é importante não olvidar que, para o efetivo cumprimento da técnica, o contribuinte tem de arcar com uma carga de deveres instrumentais elevada, tais como a escrituração de livros contábeis. Outrossim, o fisco precisa fiscalizar de maneira mais intensa, para evitar fraudes, como a “invenção” de créditos que não existem. Portanto, a “[...] operacionalidade da não cumulatividade é complexa, extremamente burocratizada, enseja exacerbado autoritarismo, produzindo, em consequência, **elevado custo administrativo e empresarial.**” (PINTO, 2009, p. 13, grifo nosso).

Ademais, a não cumulatividade não é aplicável apenas à circulação de mercadorias, mas também à “[...] aquisição de bens ou mercadorias para uso, consumo ou ativo permanente [...]” bem como à “bens ou mercadorias destinados ao ativo imobilizado do contribuinte” (CARRAZZA, 2012, p. 464-465). Ou seja, o sujeito passivo pode valer-se do “[...] pleno aproveitamento de créditos de ICMS [...]” (CARRAZZA, 2012, p. 400).

Quanto à disciplina do regime de compensação do imposto (art. 155, § 2º, inc. XII, al. *c*, do Código dos Códigos), a lei complementar “[...] não pode interferir no conteúdo e no alcance do princípio da não cumulatividade [...]”, já que este direito foi “[...] exaustivamente disciplinado pelo próprio Texto Magno [...].” Então, a lei nacional deve apenas “[...] operacionalizar um sistema de escrituração em que [...] é registrado, de um lado, o imposto devido e, de outro, a expressão financeira do abatimento correspondente.” (CARRAZZA, 2012, p. 456).

No entanto, tanto a lei complementar federal – a qual “[...] objetiva explicitar a norma constitucional [...]”, sem inová-la (CARRAZZA, 2012, p. 459) - quanto os fiscos estaduais

têm esvaziado o princípio da não cumulatividade, de modo que, ao arrepio da Carta Constitucional, disciplinam o gozo do direito à compensação, restringindo-o, em vez de regularem um método de escrituração contábil (CARRAZZA, 2012, p. 462).

Como exemplos do cerceamento, citamos o condicionamento do direito de abatimento à idoneidade da documentação fiscal, prova do repasse do ônus da exação ao preço da mercadoria, apropriação do crédito referente a bem destinado ao ativo permanente limitado a um quarenta e oito avos por mês, dentre outros.

Em resumo, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 tem forte apreço pelo princípio da não cumulatividade. Mesmo tendo alguns defeitos, porquanto não necessariamente reduz a carga tributária e por demandar uma fiscalização mais intensa, esse valor não pode ser ignorado pelo legislador infraconstitucional.

3.5.2 As exceções à não cumulatividade

Para Barreto, “se a regra [da não cumulatividade] é constitucional, a exceção só pode estar no próprio Texto Magno” (2014, p. 56), uma vez que: “A Constituição dá; só a Constituição pode tirar créditos” (BARRETO apud ATALIBA, 2014, p. 54). De fato, a Carta Constitucional, taxativamente, estabelece hipóteses, e somente nessas, em que o crédito pode ser vedado. São as exceções ao primado da não cumulatividade. Não olvidemos que somente o ente competente pode desobrigar uma determinada classe empresarial de pagar o ICMS.

De maneira expressa, a Lei Suprema prevê duas exceções ao princípio da não cumulatividade: em casos de não incidência e de isenção, nos quais estará anulado o crédito relativo às operações anteriores. De acordo com o art. 155, § 2º:

- II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
 - a) Não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguinte;
 - b) Acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. (BRASIL, 1988).

Misabel Derzi mostra a consequência das referidas exceções:

[...] a exata compreensão do princípio da não cumulatividade, o qual supõe uma série de etapas ininterruptamente sujeitas ao imposto, de modo que o débito nascido pela operação de saída da mercadoria (ou do produto) seja compensado com o crédito relativo à operação na etapa anterior. Ora, quando ocorre uma não incidência em uma dessas fases (por imunidade ou isenção), interrompe-se a cadeia e o crédito gerado pelo imposto anteriormente pago fica sem possibilidade de abatimento se a lei determina o estorno. Igualmente o adquirente de mercadoria isenta arcará com o débito do transmitente sem possibilidades de compensação [...]. (DERZI apud BALEIRO, 2006, p. 469).

Antes de prosseguir, vejamos o que são isenção e hipótese de não incidência. Isenção é, simplesmente, uma exceção à cobrança da exação trazida pela própria lei, de modo que, se o ente tributante não o tivesse feito, o tributo incidiria normalmente (MACHADO, 2014b, p. 551). Esse tipo de desoneração é uma modificação da hipótese de incidência tributária, podendo ocorrer em qualquer um dos critérios da regra matriz, tais como o critério material, pessoal, espacial, etc. Compete à pessoa política criadora do tributo conceder ou não isenções, desde que estejam de acordo com as normas gerais e que passem pelo crivo dos entes federativos. Por exemplo, se uma lei estadual disser que carros à álcool estão desobrigados de pagar IPVA, estaríamos diante de uma isenção (MENDES, 2008, p. 161). Ou ainda, tratar-se-ia de isenção caso uma lei desobrigasse os microempresários individuais de recolher o ICMS.

Já as hipóteses de não incidência tratam de situações nas quais o tributo não é devido, porém, não por terem sido excepcionadas, e sim por serem casos não acobertados pelas normas jurídicas instituidoras de tributos. Desse modo, aquelas são praticamente incontáveis e englobam tudo aquilo que não está previsto em lei, podendo ser identificadas por exclusão. Ocasionalmente, a lei descreve algumas hipóteses de não incidência qualificadas, apenas a título de esclarecimento, dado que a delimitação exaustiva de todas as hipóteses de não incidência é impossível (MACHADO, 2014b, p. 551). Por exemplo, algumas dessas são as “operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” (BITTAR FILHO, 2014, p. 304-305).

Não obstante a regra hermenêutica segundo a qual exceções constitucionalmente expressas devem ser interpretadas restritivamente, há quem divirja da ideia de que existem apenas a isenção e a não incidência como exceções à não cumulatividade. O professor Carlos de Oliveira Vianna é um dos expoentes dessa corrente de pensamento:

Realmente, a Constituição Federal não definiu que somente nas hipóteses de não incidência e isenção o crédito não seria aceito. É que da afirmação de que nos casos de não incidência e de isenção, salvo legislação em contrário, não haveria direito ao crédito decorrente de etapas anteriores (art. 155, parágrafo 2, II, CF/1988) não se

pode afirmar que não haveria outras hipóteses em que o crédito seria vedado. (2014, p. 80, grifo nosso).

Corroboraria seu entendimento o fato de a Constituição não ter disciplinado detalhadamente o regime de compensação do ICMS, cuja disciplina teria sido remetida à lei complementar, conforme o art. 155, § 2º, inc. XII, al. c. Ainda, a Constituição não teria enumerado as “hipóteses de direito ou de vedação ao direito”. Então, poderia o legislador infraconstitucional regrar o direito ao crédito. (VIANNA, 2014, p. 80).

Com o devido respeito ao professor Vianna, discordamos desse posicionamento. Parece-nos claro que a não cumulatividade é uma das vigas-mestras do ordenamento jurídico, aplicável sempre que possível, salvo nas exceções já expostas. Embora não faça parte da hipótese de incidência tributária, a técnica da não cumulatividade é necessária para a apuração do montante devido a título de tributo. Ademais, o docente defende que as hipóteses de direito de crédito não estão expressas. Ou seja, nesse ponto de vista, a não cumulatividade seria uma norma sem eficácia, caso inexistissem essas hipóteses.

Entretanto, a referida norma é de eficácia plena e aplicabilidade imediata (SILVA apud MEIRA JUNIOR, 2014, p. 1194). Nesse sentido, não poderia a lei complementar, tampouco a legislação estadual, sob qualquer pretexto, criar situações que ferem a não cumulatividade (MEIRA JUNIOR, 2014, p. 1194).

Dito isso, vamos estudar as distorções que as exceções à não cumulatividade provocam na cadeia de circulação da mercadoria. Na situação normal, “em que todas as operações são tributadas” (BARRETO, 2004, p. 195), supondo uma alíquota de 18%:

Tabela 1 – Ausência de exonerações ao longo da cadeia.

	Operação A	Operação B	Operação C	Operação D
Valor da operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 400,00	R\$ 800,00
Débito de ICMS	R\$ 18,00	R\$ 36,00	R\$ 72,00	R\$ 144,00
Crédito de ICMS	R\$ 0,00	R\$ 18,00	R\$ 36,00	R\$ 72,00
ICMS devido	R\$ 18,00	R\$ 18,00	R\$ 36,00	R\$ 72,00

Fonte: BARRETO, 2004, p. 195, grifo nosso.

O somatório do ICMS ($R\$ 18,00 + R\$ 18,00 + R\$ 36,00 + R\$ 72,00 = R\$ 144,00$) devido em cada operação é igual ao débito de ICMS da operação D (R\$ 144,00); então, não

houve sobreposição de incidências. Logo, o “total de ICMS devido (ao longo do ciclo) é de R\$ 144,00” (BARRETO, 2004, p. 195).

Agora vejamos a situação em que há isenção ou não incidência no começo da cadeia:

Tabela 2 – Exoneração no início da cadeia.

	Operação A	Operação B	Operação C	Operação D
Valor da Operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 400,00	R\$ 800,00
Débito de ICMS	R\$ 0,00	R\$ 36,00	R\$ 72,00	R\$ 144,00
Crédito de ICMS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 36,00	R\$ 72,00
ICMS devido	R\$ 0,00	R\$ 36,00	R\$ 36,00	R\$ 72,00

Fonte: BARRETO, 2004, p. 196, grifo nosso.

Neste caso, “o total de ICMS devido (ao longo do ciclo) é de R\$ 144,00, vale dizer, é igual ao total do imposto devido no caso em que não há isenção!” (BARRETO, 2014, p. 196). De fato, somando-se os valores devidos do imposto das operações B, C e D, tem-se o total de R\$ 144,00.

Por fim, a situação em que há isenção ou não incidência no meio da cadeia:

Tabela 3 – Exoneração intermediária.

	Operação A	Operação B	Operação C	Operação D
Valor da Operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 400,00	R\$ 800,00
Débito de ICMS	R\$ 18,00	R\$ 0,00	R\$ 72,00	R\$ 144,00
Crédito de ICMS	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 72,00
ICMS devido	R\$18,00	R\$ 0,00	R\$ 72,00	R\$ 72,00

Fonte: BARRETO, 2004, p. 195, grifo nosso.

A isenção (ou não incidência) no meio da cadeia “implicará atribuir ao Estado um total de ICMS devido (ao longo do ciclo) de R\$ 162,00 [...] mais ICMS do que seria devido se isenção não houvesse!” (BARRETO, 2004, p.195). De fato, somando-se os valores devidos do tributo das operações A, C e D, tem-se o total de R\$ 162,00, valor superior aos R\$ 144,00 devidos ao longo da cadeia “situação normal de tributação”. Claramente, as isenções no meio da cadeia provocam a cumulação do imposto. No caso em tela, houve cumulação do montante

da exação devida na operação A (R\$ 18,00), pois não se tornou um crédito para as operações subsequentes.

Derzi, com base nos estudos de Klaus Tipke, aponta a disfunção das “isenções intermediárias”, isto é, concedidas no meio da cadeia: aumento de preço para o consumidor final da mercadoria. Ademais, esse tipo de isenção onera o empresário, contrariamente ao objetivo de repassar o ônus ao consumidor final.

Se ele não consegue transferir essa quantia ao varejista, então ele continuará onerado, embora ele, como empresário, de acordo com o objetivo da lei, não deva ser onerado. Se ele consegue transferi-la, então o varejista adicionará a quantia a mais no preço de venda ao consumidor, elevando a base de cálculo correspondente [...]. O imposto suportado pelo consumidor eleva-se [...]. Existe então uma cumulação contrária ao princípio. O Fisco obtém, no lugar da isenção (não menos, ao contrário) mais imposto. (STEUERRECHT apud DERZI, 2014, p. 495).

Vamos verificar a situação em que a isenção ou não incidência é no final da cadeia:

Tabela 4 – Exoneração no final da cadeia.

	Operação A	Operação B	Operação C	Operação D
Valor da Operação	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 400,00	R\$ 800,00
Débito de ICMS	R\$ 18,00	R\$ 36,00	R\$ 72,00	R\$ 0,00
Crédito de ICMS	R\$ 0,00	R\$ 18,00	R\$ 36,00	R\$ 0,00
ICMS devido	R\$ 18,00	R\$ 18,00	R\$ 36,00	R\$ 0,00

Fonte: BARRETO, 2004, p. 196.

Neste caso, “não há afronta à não cumulatividade”, sendo que “justifica-se a vedação ao aproveitamento de créditos” (BARRETO, 2004, p. 197).

3.5.3 Apuração do montante devido a título de tributo

A não cumulatividade não faz parte da hipótese de incidência do tributo, pois, como visto anteriormente, a base de cálculo do ICMS é o valor total da operação mercantil. Então, a exação não é um tributo sobre valor agregado.

A Carta da República adotou, no intuito de afastar a cumulatividade do ICMS, dentre vários métodos existentes, o método indireto subtrativo, o qual funciona por intermédio da “aplicação da diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e a alíquota correspondente às entradas” (CARRAZZA, 2012, p. 400). Em outras palavras, ao determinar a compensação, o mesmo diploma normativo quis que o *quantum* a ser pago pelo sujeito passivo fosse “o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente cobrado” (CARRAZZA, 2012, p. 426), independentemente da unidade federativa de origem da mercadoria.

A Lei Complementar nº 87/1996 aduz que as leis estaduais podem instituir três regimes de apuração do imposto, a saber: por período, por operação e por estimativa (art. 26). As duas primeiras são regimes normais do tributo e correspondem ao que estudamos até o momento. O montante da exação a ser pago será calculado mediante o cotejo de créditos e débitos, em atenção ao primado da não cumulatividade.

A apuração por período é a mais comum: calcula-se o *quantum* devido de ICMS “por meio da diferença entre o imposto relativo às saídas e o correspondente às entradas de mercadorias, bens ou serviços” (CARRAZZA, 2012, p. 427) ocorridas em um mês, lembrando que cada entrada implica crédito fiscal; cada saída, débito fiscal.

Por fim, há a apuração por estimativa, regime no qual, “em função do porte ou da atividade do estabelecimento”, o imposto é “pago em parcelas periódicas e calculado por estimativa, para um determinado período” (BRASIL, 1996, art. 26).

Sua existência decorre do fato de que, entre a previsão geral e abstrata das leis e sua aplicação concreta, há uma grande distância. Algumas leis não são passíveis de execução, ao passo que outras têm uma execução extremamente custosa. Neste caso, a tributação não pode ser mais onerosa do que o montante de tributo arrecadado. Por isso, em algumas situações, os legisladores estaduais preveem regimes especiais que mudam a forma de cobrança do ICMS que acabamos de estudar, em atendimento ao princípio da praticabilidade tributária, implícito na Carta da República.

Deixa-se de fiscalizar cada operação em si, na qual incidiria o ICMS de forma não cumulativa, passando-se a cobrar, simplificada e mensalmente, o crédito tributário mediante a aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida. Em geral, a doutrina não repudia essa possibilidade de adoção de um regime especial, desde que facultativo ao contribuinte. Dessa forma, atende-se o princípio da praticidade sem violação à Carta Maior.

Nossos tribunais têm dado pela legitimidade do lançamento do imposto por estimativa, ou do diferimento, uma vez instituídos em lei. Esses mecanismos destinados a simplificar a execução e a fiscalização, assim como a evitar a evasão ilícita do tributo, **sem dúvida alteram norma constitucional, que diz incidir o imposto sobre operação de circulação**, devendo ser deduzido do tributo a pagar o valor do montante cobrado na operação anterior. (DERZI apud BALEIRO, 2006, p. 794, grifo nosso).

Nas leis estaduais, podemos encontrar casos como esse. À guisa de exemplificação, a lei ordinária 11.580/1996 instituidora do ICMS no Estado do Paraná, prevê os três métodos de apuração já ditos (art. 23). A tributação presumida é direcionada ao contribuinte do ramo de fornecimento de alimentação. Se quiser, ele pode optar pela cobrança do tributo mediante a aplicação mensal do percentual de 3,2% mediante a receita bruta auferida (§ 9º, art. 25). Neste caso, está vedada a apropriação de créditos “relativos a mercadoria ou bem entrados no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita” (PARANÁ, 1996, art. 27, inc. IV).

Portanto, aceita-se a vedação ao aproveitamento de créditos por não ter sido imposta e sim escolhida pelo contribuinte, além de a alíquota ser mais baixa, o que “compensa” o aumento de tributo, ocorrido em virtude do estorno dos créditos.

4 DA ANÁLISE AO CASO CONCRETO

Já expostos, nos dois capítulos anteriores, tanto o regime do Simples Nacional quanto o ICMS para os não optantes por tal regime, vamos, neste capítulo, buscar os pontos conflitantes entre ambos e analisá-los.

A partir dessas premissas, vamos responder as perguntas: o Simples Nacional viola o pacto federativo e a não cumulatividade do ICMS?

4.1 DA NÃO VIOLAÇÃO AO PACTO FEDERATIVO

4.1.1 Do estabelecimento de uma nova forma de arrecadação

A incorporação do ICMS ao Simples Nacional (pela União) teria sido uma invasão da competência estadual de instituir o tributo e, consequentemente, teria violado a forma federal de Estado, por suposto ferimento à autonomia dos Estados politicamente autônomos. O art. 146 da Carta Magna autoriza a unificação da arrecadação de exações federais, estaduais e municipais, porém “arrecadar” não se confunde com “criar exação”.

A doutrina considera que quando uma lei discorre sobre fato gerador, momento da ocorrência desse fato, alíquota, base de cálculo e contribuintes, essa lei está efetivamente a criar tributo. Todavia, o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes já estão traçados na Lei Maior: o sujeito passivo que realiza uma operação de circulação de mercadorias pagará, sobre o valor total da operação, um montante devido a título de ICMS. Logo, nem as leis complementares federais nem as leis estaduais criadoras da exação podem dispor de modo diferente.

Dessa forma, não merece repúdio o fato de a LC 123/2006 discorrer sobre aquilo que já está constitucionalmente prefigurado. Todavia, como a Carta Magna não fixa alíquotas explicitamente; os entes subnacionais têm a prerrogativa de estabelecer-las, o que conflita com a alíquota estabelecida pela lei complementar, como veremos adiante em subitem específico.

O ICMS cobrado na forma do Simples Nacional causa perplexidade ao estabelecer um fato gerador (auferir receita), uma base de cálculo (receita bruta auferida), alíquota e contribuintes (todos aqueles que auferem receita), dado que seria semelhante à criação da exação sobre o consumo, a qual teria usurpado a competência estadual e, ainda, teria modificado o regime comum de incidência.

Todavia, as alterações na regra-matriz de incidência tributária não merecem repúdio, como veremos no item dedicado à não cumulatividade, porquanto são admitidas para a criação de regimes especiais, os quais estão constitucionalmente previstos, desde que facultativos ao contribuinte.

Em resumo, o microssistema não instituiu nenhuma exação, apenas estabeleceu uma forma unificada de recolhimento de oito tributos. Desse modo, a União não criou ICMS, apenas englobou os vários regimes especiais estaduais existentes anteriormente ao advento do Simples Nacional em um único diploma normativo.

4.1.2 Da necessidade da centralização na União

Segundo Paulo de Barros Carvalho,

Federação, de acordo com o clássico ensinamento de Sampaio Dória, é a autonomia recíproca da União e dos Estados sob a égide da Constituição. O Brasil é uma República Federativa (art. 1º da Lei Suprema), forma peculiar do Estado politicamente descentralizado. Convivem, harmonicamente, os Estados-membros e a União, como pessoas políticas distintas e autônomas, que encontram no Diploma Básico a fonte superior de suas prerrogativas e de suas limitações. Não há superioridade entre as unidades federadas, assim como entre elas e a pessoa União. (2017, p. 177).

Para os fins deste trabalho, nossa preocupação serão o princípio federativo insculpido pela Carta Magna e seu reflexo na repartição de competências tributárias estaduais, tendo como foco possíveis conflitos com a União, para responder se houve violação ao pacto federativo.

Por meio de lei ordinária estadual, as unidades federativas exercem sua competência legislativa de instituir o ICMS, com base nas normas gerais trazidas pelas leis complementares federais - o Código Tributário Nacional, a LC 24/1975 e a Lei Kandir (LC 87/1996) - e na fisionomia constitucional do tributo, a qual apenas excepcionalmente pode ser

alterada. Destarte, detêm uma fonte de receitas própria, mantendo suas autonomias política, financeira e tributária consoante o preconizado pela Lei das Leis, desde que não instiguem a chamada “guerra fiscal”, nome dado à prática de toda sorte de exonerações que impliquem perda de arrecadação para incentivar a vinda de indústrias ao território dos entes subnacionais.

No entanto, as empresas optantes pelo Simples Nacional estão sujeitas às simplificações tributárias do Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - a LC 123/2006, um plexo normativo que reduz também as obrigações trabalhistas, administrativas, dentre outras. A redução de todas as obrigações empresariais, em atendimento ao art. 179 da Carta Política, propicia o nascimento e o desenvolvimento de micro e pequenas empresas.

É caso de mandamento constitucional a ser observado por todas as pessoas jurídicas de Direito Público. Dada a necessidade de disciplina nacional para tema que envolve diversos poderes tributantes, parece certo que a definição a que se refere o dispositivo acima se faça por lei complementar. (SCHOUERI, 2017, p. 399).

Conforme os ditames do Diploma Súpero, cabe privativamente à União legislar sobre direito do trabalho, mas o mesmo não se aplica ao direito tributário, cuja competência legislativa é concorrente, tanto assim que a União regula a produção legislativa dos Estados ao enunciar a vontade nacional, e não seu interesse como um ente federativo específico.

É controvertida a inclusão compulsória de tributo estadual em um diploma normativo, cujo *status* é de “normas gerais”. Numa análise formal, concluiríamos que o Simples violou o princípio federativo ao ter modificado o rígido sistema de repartição de competências tributárias, centralizando na União todas as regras tributárias referentes a tratamento diferenciado e favorecido, inclusive as regras simplificadoras do ICMS, que costumavam ser emanadas pelos Estados.

Entretanto, antes de se defender tal posicionamento, devemos responder a outra pergunta, com base na premissa de que o tratamento diferenciado e favorecido é uma obrigação constitucional, e não mero benefício fiscal: A centralização na União é uma necessidade ou poderia ter sido de outra maneira? Vamos, brevemente, relembrar a situação anterior ao Simples Nacional, quando não se cogitava violação à repartição de competência tributária.

Sem dúvida, a repartição de competência tributária estaria plenamente atendida se cada ente federativo produzisse seu tratamento diferenciado para seu respectivo tributo, em consonância com o art. 179 do Texto Maior.

Antes da vigência do Simples Nacional havia regimes especiais de ICMS em “todos os Estados, principalmente no concernente às empresas de pequeno porte [...]” (MARTINS, I., 2014d, p. 667). Ou seja, embora a totalidade dos Estados tenha criado regimes especiais, nem todo regime especial era destinado aos pequenos negócios.

Como vimos no primeiro capítulo, 21 Estados criaram regimes para essa classe empresarial, enquanto os outros a deixaram desamparada, ainda que pudesse se valer da redução das obrigações acessórias e da carga tributária das exações federais trazida pelo Simples Federal. Contudo, a Carta Maior assegura que a classe tem o direito à mitigação dos deveres para com os fiscos em todas as esferas federativas.

Entretanto, como não há instrumento que faça as pessoas políticas produzirem nas suas próprias normas a redução de obrigações tributárias principais e acessórias, é necessário que a União a produza e obrigue os entes subnacionais a segui-la. Os pequenos empresários não podem ficar à mercê de Estados que não produzem normas mais favoráveis ao pequeno negócio.

Outrossim, ainda que houvesse tal instrumento, essa classe empresarial estaria submetida a várias legislações diferentes que acarretariam um aumento de complexidade tributária, não atendendo ao escopo de simplificação.

Desta forma, a federação brasileira - sempre mais formal que real - constitui ônus excessivo para o cidadão, visto que o custo maior pelo aumento da estrutura política não lhe oferta as vantagens que as Federações bem sucedidas apresentam, tais como economia de mercado e descentralização real. (MARTINS, I., 2014d, p. 671, grifo nosso).

Nesse diapasão, o respeito à literalidade da Carta da República, tendo em vista a criação de um regime unificado de arrecadação, exigiria o seguinte procedimento: primeiro, a edição, pela União, de normas gerais sobre tratamento diferenciado e favorecido; segundo, criação, pelas unidades federativas, de seus regimes; finalmente, a União reuniria esses últimos para instaurar um regime único de arrecadação.

Porém acreditamos ser impraticável a criação de tal regime. De que forma a União criaria um regime único de arrecadação englobando cada uma das leis ordinárias dos entes subnacionais? Evidentemente, sua operacionalização teria como consequência um regime bastante complexo, frustrando os objetivos constitucionais.

Por fim, no entender de Carlos Renato Cunha, se o regime não fosse de adesão obrigatória pelos entes federativos (2011, p. 341), não haveria desconformidade com a forma

federal de Estado. Entretanto, a aventada facultatividade traria, como consequência, o retorno à situação anterior ao microssistema em estudo: o pequeno empresário de um estado teria o direito a um tratamento mais benéfico, enquanto um empresário na mesma condição em outro estado não teria direito ao regime, o que feriria a isonomia (contribuintes na mesma condição devem ser tratados igualmente). Cremos que abdicar da proteção às empresas de pequeno porte em função de uma federação formal não é uma postura sensata, pois, certamente, a ausência de um plexo normativo simplificado pode, até mesmo, inviabilizá-las.

Portanto, concluímos que a inclusão do ICMS no microssistema foi uma necessidade, justificada em face do exposto a seguir.

4.1.3 Da limitação da competência tributária

A competência tributária reside na aptidão jurídica de criar, instituir um tributo por meio de lei ordinária estadual. Porém, não olvidemos que atribuição de competência implica sua limitação, tanto assim que seu exercício deve obedecer a todos os princípios constitucionais, dentre os quais, para os fins deste trabalho, destacamos a isonomia, a capacidade contributiva e o tratamento diferenciado e favorecido. Estes últimos valores caminham juntos, uma vez que:

Não se encontra princípio isolado, em ciência alguma; acha-se um conglomerado caótico de preceitos; constitui vasta unidade, organismo regular, sistema, conjunto harmônico de normas coordenadas, em interdependência metódica, embora fixada cada uma no seu lugar próprio. (MAXIMILIANO apud MARTINS, I., 2014f, p. 721).

Desse modo, à margem do princípio da isonomia, os Estados que não contemplaram as pequenas empresas não atenderam, inclusive, ao princípio da legalidade, porquanto a produção legislativa tem de levar em consideração todas as vigas-mestras do ordenamento jurídico. Cremos que essa lacuna precisa ser resolvida, mesmo que haja prejuízo à formalidade da repartição de competências tributárias. Admitimos sua modificação, desde que apenas no estritamente necessário para o atendimento do valor da igualdade.

De fato, a chegada do Simples Nacional modificou a repartição de competências (CUNHA, 2011, p. 342), porquanto fixou uma alíquota para o ICMS. Não repudiamos essa

alteração, a qual veio apenas preencher uma lacuna do sistema jurídico brasileiro, mantendo a prerrogativa dos Estados quanto à legislação da exação para as empresas não optantes. Ademais, mesmo para as optantes, a União não centralizou as regras referentes à substituição tributária e ao diferencial de alíquota do imposto indireto. Portanto, como a modificação foi ínfima, consideramos insuficiente o apego à formalidade para defender a suposta invasão de competência pela União da exação estadual.

Por fim, poderíamos pensar que há um conflito entre dois valores constitucionais: o federativo e o tratamento diferenciado e favorecido, derivado da isonomia e da capacidade contributiva. A noção de princípio está relacionada a um mandado de otimização: o pilar do ordenamento jurídico tem de ser concretizado em sua máxima possibilidade. No confronto entre princípios, a teoria constitucional ensina que devem ser harmonizados, ou seja, ambos tem de ser calibrados, na justa medida em que cada um irradie seus efeitos. Em outros termos, não se abdica de um para dar cumprimento total a outro. Na abalizada voz de Shoueri:

Daí exigir o raciocínio principiológico que se admite a aplicação simultânea de princípios aparentemente contraditórios: **na ponderação entre os princípios, se descobrirá aquele(s) de maior peso para o caso; isso não implica afastar os demais, mas apenas aplicá-los segundo seu peso relativo.** (2017, p. 298, grifo nosso).

Acreditamos que a isonomia do contribuinte tem um peso maior, uma vez que os pequenos negócios fazem jus a uma menor oneração. O tratamento desigual, na medida da desigualdade das empresas (consoante a máxima aristotélica), trazido pelo microssistema, não necessariamente afastou o federalismo por ter preservado a autonomia dos Estados sobre o ICMS, ainda que em menor grau.

4.1.4 Da autonomia dos Estados

Uma das características fundamentais da forma federal de Estado é a atribuição de uma fonte de rendas própria para cada um dos entes subnacionais. Dentre elas, destaca-se o ICMS, um imposto estadual de alto potencial arrecadatório.

Embora a União repasse imediatamente a renda pertencente aos Estados, esses temem o Simples Nacional e sua alíquota diminuta para o imposto indireto, em razão de uma possível perda de arrecadação que o advento do microssistema teria provocado.

Porém acreditamos que a redução do montante arrecadado, justificada como forma de oferecer um tratamento vantajoso a um grupo de empresas incapazes de competir em condições de igualdade, isoladamente considerada, não viola o pacto federativo. Ademais, a alíquota é reduzida para todas as exações do regime especial, de modo que todas as pessoas políticas são igualmente afetadas, e não apenas os Estados.

As normas emanadas da vontade nacional são dirigidas a todos os entes federativos. Entendemos que norma dirigida a algumas ordens parciais de governo, mas não a todas, também não condiz com o princípio federativo, uma vez que “A isonomia das pessoas constitucionais - União, Estados e Municípios - é uma realidade viva da conjuntura normativa brasileira, muito embora aflore de maneira implícita.” (CARVALHO, 2017, p. 176).

Sendo hierarquicamente iguais, ou seja, não sendo as leis estaduais inferiores às federais, consideramos mais adequada a aplicação do tratamento diferenciado e favorecido a todas as pessoas políticas, e não apenas a uma delas. Tal desigualdade de tratamento seria incompatível com o princípio federativo, com os valores da capacidade contributiva e da isonomia, no tocante aos contribuintes desamparados.

Nesse sentido, rejeitamos as alternativas ao Simples Nacional que supostamente não ofenderiam o federalismo: um regime que simplifique apenas as exações da União; a vinculação facultativa, por parte dos entes subnacionais, a um regime que reúna tributos federais, estaduais e municipais.

Outrossim, os idealizadores do Simples Nacional, cientes da rígida repartição de competências tributárias, procuraram mantê-la na medida do possível; tanto assim que os Estados podem adotar sublimites de receita bruta, os quais quando ultrapassados, tornam o ICMS devido no regime comum. Além disso, os Estados podem reduzir a alíquota ou conceder isenção do ICMS cobrado na forma do Simples.

Dessa forma, preserva-se, em alguma medida, a autonomia dos Estados, ainda que não na mesma intensidade encontrada no regime comum do ICMS.

4.1.5 Da alíquota do Simples Nacional

No regime comum do ICMS, as normas gerais federais não determinam as alíquotas a serem utilizadas para o cálculo do montante devido de tributo, uma vez que deve fazê-lo os Estados federados, os quais podem fixar uma alíquota desde que obedeçam as alíquotas máximas e mínimas previstas nas resoluções do Senado Federal. Desse modo, os entes subnacionais não têm autonomia ilimitada para determiná-la.

No microssistema “Simples Nacional”, para a viabilidade da cobrança unificada, a LC/123 fixou as alíquotas aplicáveis ao ICMS e aos outros tributos componentes do regime especial. Porém essa lei nacional se prestou a um papel não tradicionalmente atribuído às leis complementares, as quais não descem a minúcias (tais como a fixação de alíquotas), porquanto estas últimas competem à lei ordinária estadual criadora da exação.

De fato, da Lei Maior, infere-se que as alíquotas devem atender aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, do tratamento diferenciado e favorecido e do não confisco. Cremos que toda alíquota que inviabiliza um pequeno negócio gera uma tributação confiscatória. Ademais, o valor da legalidade só está plenamente atendido se houver respeito à igualdade, como vimos anteriormente.

Em face da complexidade dos instrumentos de controle da arrecadação, o ICMS tornou-se um tributo de elevado custo burocrático. Tanto para a Fazenda como e especialmente para os contribuintes, **chegando mesmo a inviabilizar as pequenas empresas.** (MACHADO, 2004, p. 97, grifo nosso).

A fixação de alíquotas da exação pelo Simples Nacional, por meio de lei complementar editada pelo Congresso Nacional, deve ser entendida como uma explicitação daquilo que está implícito na Carta Política, ou seja, uma norma de estrutura que obriga os Estados a tributarem as empresas em conformidade com seu pequeno porte.

Outrossim, antes do advento do microssistema, os Estados tinham regimes especiais fundados na receita bruta que diferiam entre si apenas no tocante à alíquota. O Simples Nacional agiu acertadamente ao permitir que as unidades federativas diminuam a alíquota do ICMS, unificando os regimes especiais dos Estados já existentes, e mantendo a possibilidade de modificá-la. Nesse aspecto, há compatibilidade com a natureza jurídica de normas gerais atribuída à Lei Complementar 123/2006.

Quanto à impossibilidade de os entes aumentarem a alíquota do ICMS cobrado na forma do microssistema, consideramos uma proteção aos pequenos negócios, na medida em que o ICMS pode até mesmo inviabilizá-los.

Com base no exposto em toda subseção 4.1, não compactuamos com a tese de que o Simples violou o federalismo. Apesar de, realmente, ter ocorrido uma pequena redução da autonomia dos Estados, a centralização na União foi uma necessidade, pois as outras alternativas se mostraram ineficazes. Dessa forma, justificada por ter sido um meio de atendimento a valores constitucionais (a capacidade contributiva, a isonomia e o tratamento diferenciado e favorecido), de interesse de toda a nação, e não de um ente federativo específico.

4.2 DA VIOLAÇÃO À NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS

A Carta Política de 1988 determina, não só para o ICMS, como também para outros tributos, inclusive para aqueles que venham a ser criados pela União, que sejam não cumulativos. Realmente, a não cumulatividade é um valor de suma importância na Carta Maior. Como é mencionada em várias ocasiões, pode-se inferir que a não cumulatividade é um princípio constitucional.

No regime comum do ICMS, cada operação de circulação de mercadoria dá ensejo à incidência do tributo. Nesse caso, o princípio da não cumulatividade se traduz numa técnica de apuração do imposto devido, calculado mediante o confronto entre créditos fiscais e débitos fiscais, resultando num saldo devedor, o qual, quando pago, quita a obrigação tributária.

Inserida em um contexto mais amplo, a aplicação da não cumulatividade do ICMS vem sendo restringida pouco a pouco após a Constituição de 1988. Primeiro, por meio das exceções expressas à não cumulatividade, que violam o princípio quando no meio da cadeia, por provocar o estorno do crédito relativo às operações anteriores. Segundo, a interpretação consoante a qual podem-se criar mais exceções com base no “cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto”.

Nesse ponto de vista, o art. 23 da LC 123/2006, o qual veda o aproveitamento de créditos para optantes do Simples Nacional, não macularia o ordenamento jurídico, e seria mais uma situação inserida em um contexto de restrição à não cumulatividade.

Silva e Limiro refutam a tese de que essa disciplina possibilita a eliminação do princípio da não cumulatividade para optantes do Simples Nacional. Segundo eles, cabe à lei

nacional apenas operacionalizar um sistema de escrituração, no qual haja de um lado o imposto devido e, de outro, o abatimento correspondente (2007, p. 134).

Portanto, os mesmos asseveraram que a Constituição Federal não conferiu ao legislador complementar “qualquer autorização para que fosse suprimido, sequer abolido, qualquer garantia ou direitos tributários garantidos constitucionalmente ao contribuinte” (SILVA; LIMIRO, 2007, p. 135). Ives Gandra da Silva Martins concorda com essa avaliação:

Se se admitisse que o ‘ato de disciplinar’ pudesse significar a anulação de um princípio constitucional, à evidência, cairia por terra o princípio da supremacia constitucional, pois a Constituição é que estaria subordinada à lei e não a lei à Constituição. Teríamos a inversão da pirâmide normativa, restando a lei ordinária ou complementar no topo da pirâmide legislativa e a Constituição subordinada às duas. (2014f, p. 721).

Em outros termos, o primado da não cumulatividade deve ser aplicado sempre que possível, de modo que não cabe interpretação ampliada de exceções constitucionais. Ademais, no tocante ao Simples Nacional, deve-se dar aplicabilidade ao princípio do tratamento diferenciado e favorecido, o qual não se coaduna trazida pela cumulação do ICMS: “Ora, a cumulatividade contraria qualquer ideia de favorecimento a tais empresas.” (SHOUERI, 2017, p. 400).

A Constituição prevê duas exceções à não cumulatividade do ICMS: a isenção e a não incidência, porém, nada diz quanto ao ICMS cobrado no Simples Nacional, cuja não cumulatividade foi suspensa. Cumpre ver se a exação se encaixa em alguma dessas duas exceções constitucionalmente previstas.

Seguramente, não é hipótese de não incidência, pois basta haver circulação de mercadorias, não importando o porte da empresa que realiza as operações mercantis. Tampouco seria uma isenção, pois o ICMS é efetivamente cobrado, não havendo alguma regra estadual excepcionando todas as microempresas e empresas de pequeno porte do recolhimento da exação. Logo, as exceções à não cumulatividade não corroboram a vedação ao aproveitamento de créditos.

Todavia, a Constituição autoriza a criação de regimes especiais ou simplificados para a exação, por meio de lei complementar. Para a consecução da simplificação proposta, a suspensão da não cumulatividade do tributo é necessária, em virtude da dificuldade de sua operacionalização e da grande quantidade de deveres instrumentais. Em contrapartida à cumulação, a alíquota do imposto sobre o consumo nos regimes especiais é menor.

A doutrina tem admitido a criação desses regimes, desde que não sejam imposições ao contribuinte. Destarte, qualquer alteração na fisionomia constitucional imposta ao contribuinte mereceria repúdio. Leis estaduais oferecem, em nome da praticabilidade, regimes especiais do ICMS em detrimento do comum.

Editado pela União, o Simples Nacional é um regime especial concebido para dar concretude ao princípio do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte. No microssistema, o ICMS é cobrado de maneira simplificada, mediante a multiplicação de um percentual sobre a receita bruta, com prejuízo do direito de creditar-se do ICMS incidente na etapa anterior.

Além de não apropriar-se de créditos, a empresa tributada por meio do Simples Nacional também não os transfere. Mesmo havendo concessão de créditos presumidos a quem adquire mercadoria daquela, a moeda escritural que acompanhava a mercadoria adquirida pelo optante é anulada. Tal estorno não ocorre no regime comum, salvo na isenção ou não incidência. Existindo incentivo a comerciar com quem está no regime ordinário, não há igualdade de condições para o optante competir no mercado.

Se a tributação distorce o comportamento dos agentes econômicos, há ferimento à neutralidade da tributação. Isso é o contrário a um tratamento realmente favorecido, o qual, para fazer jus ao nome, deveria se traduzir em um regime que incentivasse o comércio com as micro e pequenas empresas. Logo, o optante do Simples submete-se a um tratamento mais gravoso, em desatendimento ao mandamento constitucional.

Isoladamente considerada, a criação de regime especial de ICMS sem a não cumulatividade não é uma lesão à ordem jurídica, desde que essa forma extraordinária de tributação não seja uma imposição ao contribuinte. Porém, o regime especial incorporado ao microssistema lesiona a não cumulatividade, porquanto impõe a cumulatividade da tributação, e, consequentemente, sua não neutralidade, além de, a nosso ver, não ser efetivamente uma opção.

O fato de o Supersimples ser opcional não implica a facultatividade de cada um dos regimes especiais que o compõem. Do mesmo modo, a comunhão compulsória entre esses últimos não necessariamente decorre da previsão constitucional de criação de regime unificado de arrecadação, dado que a União poderia ter instituído um microssistema com maior flexibilidade, como veremos adiante.

Ademais, cumpre sabermos se realmente há facultatividade quando direitos estão em discussão. Apesar de o constituinte originário ter eleito tanto o tratamento diferenciado e favorecido quanto à não cumulatividade como dois princípios e, portanto, valores a serem

atingidos ao mesmo tempo, o Simples Nacional, a pretexto de efetivar o primeiro, condicionou-o à renúncia ao segundo. Em outras palavras, o contribuinte tem de abdicar do direito à não sobreposição de incidências para poder exercer o direito ao tratamento diferenciado, nascido em função de seu pequeno porte, o que não consideramos condizente com o texto constitucional. Na abalizada voz de Carlos Maximiliano:

O todo deve ser examinado com o intuito de obter o verdadeiro sentido de cada uma das partes. A ‘Constituição não destrói a si própria. Em outros termos, o poder que ela confere com a mão direita, não retira, em seguida, com a esquerda.’ Conclui-se deste postulado não poder a garantia individual, a competência, a faculdade ou a proibição, encerrada num dispositivo, ser anulada praticamente por outro; não procede a exegese incompatível com a índole do regime. (MAXIMILIANO apud CARRAZZA, 1997, p. 185).

Embora seja uma contradição um tratamento “favorecido” vedar o direito de “creditar-se”, mais uma vez, lembramos que, se houvesse um regime especial não cumulativo, ocorreria um aumento da complexidade, frustrando seu objetivo de simplificação, porquanto a tributação presumida e a não cumulatividade são de difícil conciliação. Por isso, admitir-se-ia a cumulatividade do ICMS cobrado na forma do Simples, se fosse uma escolha do contribuinte:

Assim, em verdade, não mereceria repúdio o dispositivo em si que veda o aproveitamento e a transferência de créditos, caso o regime fosse facultativo por tributo. Evidentemente, nenhuma pessoa optaria por um determinado regime se, no seu caso particular, redundasse num ônus maior. A violação está na comunhão entre a regra proibitiva e a vinculação entre os regimes simplificados dos vários tributos. (MENDES, 2008, p. 169).

De fato, ao optar pelo Simples, o contribuinte adota um regime que contém vários tributos, dentre os quais alguns são não cumulativos e outros não o são. O sujeito passivo não opta, isoladamente, por um regime especial do ICMS, cumulativo, e sim por um abrangente regime que contém redução e simplificação de oito exações, um direito seu, constitucionalmente consagrado.

Mendes sugere que o contribuinte tenha o direito de escolher quais tributos farão parte da sistemática simplificada (2008, p. 168). Seria uma forma de deixar os tributos não cumulativos fora do regime, caso assim desejasse, podendo exercer seu direito ao tratamento diferenciado e favorecido sem renúncia ao direito à não cumulatividade. Isso tornaria a

vedação ao aproveitamento de créditos compatível com o ordenamento jurídico vigente e com os dois princípios já mencionados. Em suas palavras:

Por tudo isso, consideramos também inconstitucional o formado tudo-ou-nada do Simples Nacional. Aos contribuintes deve ser conferida a faculdade, não só de optarem pelo regime, mas também pelos tributos isoladamente consideramos (ou, ao menos, por grupos de tributos; federais, estaduais e municipais). Unificação de regime, em face de todo o exposto, não pode ser interpretada como vinculação em prejuízo dos contribuintes. (MENDES, 2008, p. 168-169).

Em suma, modificações na fisionomia constitucional são possíveis, desde que facultativas ao contribuinte. Todavia, acreditamos que o regime especial do ICMS inserido no Simples Nacional é uma imposição, uma vez que o microssistema, embora opcional, corresponde ao direito à redução das obrigações tributárias, a qual é condicionada à renúncia à não cumulatividade. Dessa forma, não há efetiva escolha nem reflexão sobre o regime especial do ICMS para o optante do Simples Nacional, cumulativo. Portanto, concluímos que há violação à não cumulatividade da exação.

4.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Sendo o Brasil um país cuja carga tributária é elevada, o planejamento tributário torna-se uma necessidade. Trata-se de um estudo interdisciplinar, envolvendo advogados, contabilistas, administradores e até mesmo engenheiros, todos em busca de reduzir a carga incidente sobre um empreendimento. Para os micro e pequenos empresários é essencial essa redução; do contrário, restariam inviabilizadas suas atividades empresariais.

De fato, há uma série de fatores que deveriam ser considerados antes da opção pelo regime especial, uma vez que esse será vantajoso ou não dependendo do setor da empresa, da quantidade de funcionários que possui, da margem de lucro, dentre outros. Acreditamos que, se o regime não é sempre vantajoso, já falhou quanto ao cumprimento do tratamento diferenciado e favorecido.

De todo modo, esse exame deverá, necessariamente, considerar os principais fatores determinantes para o enquadramento do contribuinte no regime especial, quais sejam: (a) o setor de atividades, b) a receita bruta, (c) a receita bruta projetada, (d) a

composição da receita bruta e (e) a existência de outros regimes especiais fiscais. (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 105).

Não nos preocuparemos com os outros tributos componentes do regime, tampouco com esses fatores acima transcritos. Agora, apontaremos algumas diretrizes indicadoras do provável agravamento da tributação, tendo como foco o ICMS cobrado na forma do Simples e no regime comum, as quais demandam cautela antes da adesão ao regime especial.

Porém nada impede que no caso concreto o microssistema se mostre vantajoso, mesmo com as considerações aqui realizadas. O planejamento tributário deve ser individualizado e acompanhado de simulações contábeis, as quais fogem do escopo deste trabalho, a fim de verificar se há mesmo vantagem ou não na adoção de tal regime em comparação com os outros existentes. Sendo incerto que o Simples Nacional tenha reduzido a carga tributária (MACHADO, 2007), podem ser vantajosos os regimes do lucro presumido ou o do lucro real.

No capítulo anterior, estudamos o efeito das isenções de ICMS, as quais somente são uma vantagem no final da cadeia de circulação da mercadoria por não violarem a não cumulatividade da exação e, dessa forma, a mercadoria chega ao consumidor final com menor acúmulo de imposto, reduzindo seu custo. O Simples Nacional, por ser cumulativo, tem o mesmo efeito da isenção, embora com essa não se confunda. Então a princípio, o regime especial é vantajoso apenas para o varejista, pois, como vimos, apenas neste caso não há violação à não cumulatividade. Porém como há recolhimento à parte do “[...] ICMS nos casos de substituição tributária e de cobrança antecipada do imposto” (MACHADO, 2007), a vantagem do regime não é garantida nem ao varejista:

No caso de empresas comerciais sediadas no Ceará, como em outros **Estados que também adotem a cobrança antecipada do ICMS na maioria das mercadorias que entram em seu território, a opção pelo regime dito simplificado deve ser precedida de cuidadosa avaliação, pois poderá ser desvantajosa**. É que além do ICMS integrante do valor unificado, terá de pagar esse imposto em relação às mercadorias compradas, seja no regime de substituição tributária, seja nos casos de cobrança antecipada. (MACHADO, 2007, grifo nosso).

No mesmo sentido, dispõe Tejada Garcia:

Em todos os casos de substituição tributária, incidência monofásica ou alíquota concentrada, cujos efeitos econômicos são idênticos, em que pese a nomenclatura diversa, ocorre dupla incidência do tributo, pois as alíquotas do ICMS [...] estão

incorporadas (no caso repetidas) na alíquota única do Simples Nacional. (2015, grifo nosso).

À guisa de exemplificação, Tejada Garcia mostra “a situação [...] do comércio varejista de combustíveis, que não pode aproveitar [...] a cobrança concentrada do ICMS na origem” (2015). Isso significa que, no regime comum, o varejista de combustíveis está desobrigado de recolher ICMS, uma vez que já foi recolhido na refinaria o montante correspondente a toda a cadeia. O Simples, nesse caso, seria desvantajoso, pois o empresário pagaria o tributo duplicado.

Quanto aos não varejistas - que terão como clientes outras empresas – a opção pelo Simples Nacional deve ser evitada, porquanto o ente subsequente da cadeia de circulação tenderá a comerciar com não optante, para apropriar-se de crédito fiscal, em detrimento do optante.

Por fim, para Marins e Bertoldi é fundamental verificar a existência de exonerações ao longo da cadeia. A possibilidade de gozo de outros benefícios fiscais – como isenções, imunidades ou regimes especiais locais – pode fazer com que o Simples Nacional seja desvantajoso (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 106). Tejada Garcia não discorda, ao sugerir o regime ordinário:

[...] a tributação pelo lucro presumido (e não pelo Regime do Simples Nacional) [...] nas atividades em que há **imunidade, isenção ou alíquota zero de tributos** ou cobrança concentrada em operação anterior [...] **de ICMS.** (2015, grifo nosso).

Pensemos, como exemplo, na “empresa dedicada à venda de livros, que tem imunidade de ICMS” (GARCIA, 2015); que de fato está desobrigada da tributação. Logo, a adesão ao microssistema, a qual implicaria a cobrança de ICMS, não seria um bom planejamento tributário para essa categoria empresarial.

5 DA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA

5.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

Em linhas gerais, a doutrina aponta que o Poder Judiciário não tem resguardado as garantias constitucionais do contribuinte, em virtude da aplicação de artigos isolados da Carta Maior, sem levar em consideração a Constituição como um todo. Nas palavras de Derzi:

O [...] equívoco resulta de um vício de interpretação na prática constitucional brasileira, segundo a qual a norma constitucional é interpretada de forma isolada através de compartimentos estanques, de modo que aquilo que aquilo que se insere no Capítulo do Sistema Constitucional Tributário não guarde relação alguma com outros títulos e outros capítulos inseridos na Carta Constitucional. (apud BALEIRO, 2006, p. 593).

Quanto à norma que determina a vedação ao aproveitamento de créditos no Simples Nacional, dificilmente será retirada do ordenamento jurídico, pois “a jurisprudência, desde o Supremo Tribunal Federal, embora reconhecendo [...] distorções, tem entendido que o Poder Judiciário não pode funcionar como legislador positivo” (GARCIA, 2015). Nesse diapasão, Derzi aponta:

Ora a tese de que o Supremo Tribunal Federal não pode atuar como **legislador positivo, isolar parte da norma a fim de viabilizá-la frente à Constituição**, devendo recusar validade e aplicação integral à norma que contraria preceitos constitucionais (RE 102.553-1, RJ), se choca com a CF/88. (apud BALEIRO, 2006, p. 36, grifo nosso).

Além disso, o estorno dos créditos no Simples Nacional, na visão dos tribunais, nada mais é do que um novo critério de compensação do ICMS, porquanto as hipóteses de crédito da exação sobre o consumo não teriam sido estabelecidas. Isso é um equívoco, na medida em que a não cumulatividade e o tratamento diferenciado e favorecido são direitos:

[...] o Estado Democrático de Direito em vigor [...], na construção de uma sociedade justa, repudia direitos meramente retóricos e abstratos, para só se harmonizar com a efetividade e a concreção. Por isso, a Constituição dota os direitos e garantias fundamentais de aplicação imediata, sem intervenção do Poder Legislativo, e

concede poder regulamentador, normatizador - supletivo ao Poder Judiciário (art. 5º, LXXI). (DERZI apud BALEIRO, 2006, p. 36).

Ainda sobre o microssistema, a grande quantidade de decisões envolvendo a substituição tributária e o diferencial de alíquota indica que esses são fontes de conflitos. Não obstante, a própria Lei Complementar 123/2006 determina serem devidos no regime comum do ICMS; não raro os fiscos estaduais têm estendido o âmbito da regra de vedação de créditos também para a cobrança antecipada do imposto, em flagrante violação à não cumulatividade.

Outrossim, os tribunais consideram a existência de dois sistemas, a saber: o sistema tributário comum e o Simples Nacional. A jurisprudência aduz que a adesão ao regime diferenciado é uma opção do contribuinte e que não se deve analisar cada tributo integrante do regime separadamente.

Sobre o ICMS, selecionamos algumas decisões que demonstram suas características, bem como o tratamento dado a sua não cumulatividade. Basicamente os tribunais consideram que a exação tem caráter nacional, porquanto estão inteiramente disciplinadas na Constituição. Logo, a atribuição de competência tributária aos entes subnacionais é limitada pelas normas do Texto Maior (ELALI, 2005, p. 83).

Ainda, os regimes especiais de ICMS não têm sido rechaçados pelo Colendo Sodalício, o qual tem admitido a modificação na fisionomia constitucional dos tributos:

O STF reconhece a legitimidade da instituição de regime de apuração por estimativa (mediante a aplicação de alíquotas sobre a receita bruta mensal), autorizada pelo art. 26, III, da LC 87/96, a fim de substituir o regime de créditos e débitos que caracteriza a sistemática constitucional da não-cumulatividade. (VELLOSO, 2016, p. 421).

No entanto, apesar de concordamos com esse posicionamento, acreditamos que o regime especial da exação na forma do Supersimples merece repúdio, por ser uma imposição, como já vimos.

Por fim: “Pode ser dito que a grande maioria dos processos administrativos e judiciais envolvem questionamentos quanto à não cumulatividade.” (PINTO, 2009, p. 14).

5.1.1 Recurso extraordinário 447.470

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. NÃO CUMULATIVIDADE. DIFERENÇA ENTRE O CRÉDITO FÍSICO E CRÉDITO FINANCEIRO. DISCUSSÃO SOBRE O MODELO ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

1. Esta Corte tem sistematicamente entendido que a Constituição de 1988 não assegurou direito à adoção do modelo de crédito financeiro para fazer valer a não cumulatividade do ICMS, em toda e qualquer hipótese. Precedentes.

2. Assim, a adoção de modelo semelhante ao do crédito financeiro depende de expressa previsão constitucional ou legal, existente para algumas hipóteses e com limitações na legislação brasileira.

3. A pretensão do contribuinte, de assemelhar o ICMS a modelo ideal de Imposto sobre Valor Agregado - IVA, sem prejuízo dos inerentes méritos econômicos e de justiça fiscal, não ressoa na Constituição de 1988.

Plenário. RE 447.470. Relator: Ministro JOAQUIM BARBOSA. SEGUNDA TURMA. 08.10.2010, grifo nosso.

Essa decisão mostra duas características importantes da exação sobre o consumo: o ICMS não é um tributo sobre o valor agregado e que, para fazer valer a não cumulatividade, há predomínio “do regime do crédito físico” sobre o crédito financeiro, embora a legislação adote “um regime misto” (MACHADO, 2004, p. 73). A propósito, Hugo de Brito Machado alerta que: “A questão de saber o que enseja e o que não enseja crédito do imposto, aliás, é na verdade um ponto de intermináveis atritos na relação tributária dos impostos ditos não cumulativos.” (2004, p. 73). Se houvesse pleno atendimento, pelos fiscos estaduais, à não cumulatividade consagrada constitucionalmente, a discussão sobre as hipóteses de crédito seria prescindível, uma vez que a neutralidade do processo de produção implica o aproveitamento de todos os créditos, não importando se são referentes à operação anterior de circulação da mercadoria ou a bens destinados a uso, consumo, etc.

5.1.2 Recurso extraordinário 161.031

ICMS - PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - MERCADORIA USADA - BASE DE INCIDÊNCIA MENOR - PROIBIÇÃO DE CRÉDITO - INCONSTITUCIONALIDADE. Conflita com o princípio da não cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas “a” e “b” do inciso II do parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão.

Plenário. RE 161031-0. Relator: MINISTRO MARCO AURÉLIO. 24.03.1997, grifo nosso.

Ao longo do tempo, o Pretório Excelso costumava garantir a aplicabilidade do primado da não cumulatividade, salvo nos casos de isenção ou não incidência, conforme aduz expressamente a Carta Magna.

Todavia como veremos nas decisões mais recentes, o Colendo Sodalício tem interpretado, com base em juízo pessoal, os fins pretendidos pela Constituição. De fato, o Texto Magno incumbiu à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto. Entretanto, supostamente, ao fazê-lo, o legislador constituinte tinha em mente a restrição dos créditos de ICMS. Esse tipo de hermenêutica, no passado, era rechaçado pelo próprio Supremo Tribunal Federal, o qual afirmava que a adequada interpretação da Constituição deve se ater a seu teor expresso, sem diminuir nem aumentar seu texto (BARRETO, 2014, p. 47).

5.1.3 Recurso extraordinário 595. 921

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. IPI. Creditamento. **Insumos adquiridos de empresas optantes pelo SIMPLES nacional. Impossibilidade. Ausência de ofensa ao postulado da não cumulatividade. Inadmissibilidade de atuação do judiciário como legislador positivo.**

1. O Simples Nacional é um regime favorecido que reduz o encargo fiscal das microempresas e das empresas de pequeno porte. A redução foi concebida prevendo-se a vedação a apropriação ou a transferência de créditos de IPI.

2. Ao retirar tal óbice, o Poder Judiciário estará concedendo um regime híbrido ao contribuinte, no qual passariam a conviver o tratamento favorecido e o aproveitamento de créditos. Tal favor poderia aviltar a proporcionalidade e o equilíbrio sob os quais o legislador baseou-se originalmente.

Plenário. RE 595.921. Relator: MINISTRO DIAS TOFOLI. 13.05.2014, grifo nosso.

No agravo regimental acima, o STF afirma a prevalência do que determina a lei do Simples Nacional. Nesse sentido, não haveria afronta à não cumulatividade na vedação ao aproveitamento de créditos.

O relator da decisão afirma que a proibição ocorre para “calibrar a brusca redução de encargos que o regime diferenciado contempla” (BRASIL, 2014, RE. 595.921). Assim, o mesmo não repudia a suspensão à não cumulatividade, porquanto seria um ônus a ser suportado pelo optante para contrabalançar a redução das obrigações tributárias principais e

acessórias. Consideramos que essa decisão peca em sua motivação, pois se há tal proibição, não é para contrabalançar a redução de encargos, mas, justamente, para que esta redução seja possível.

Segundo o ministro, o judiciário não pode construir um Simples “híbrido”, o qual contemplaria todas as regras benéficas existentes. Dessa forma, não se admite que o contribuinte tenha “vantagem” duas vezes: no Simples Nacional e fora dele. Deve-se optar pelo Simples – e aceitar sem questionamento todas as suas regras – ou voltar ao regime ordinário de tributação. Não concordamos, uma vez que tanto o microssistema quanto a não cumulatividade não são vantagens, e sim obrigações constitucionais.

Embora esteja expresso na Carta Magna, o magistrado assevera que “o emprego da técnica da não cumulatividade não é um direito absoluto e nem irrenunciável”. Por fim, o ministro defende que admitir o aproveitamento de crédito seria “uma concessão judicial de um direito não previsto pela Constituição” (BRASIL, 2014, RE. 595.921). Não concordamos com esse posicionamento, uma vez que não há exceção à não cumulatividade, para o Simples Nacional, prevista nos artigos referentes ao ICMS. Além disso, o microssistema se submete à Constituição, uma vez que essa é soberana.

5.1.4 Recurso ordinário em mandado de segurança 29568

EMENTA: RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES DEVIDOS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTO SIMPLES NACIONAL. MICROEMPRESA ME E EMPRESA DE PEQUENO PORTO EPP. ICMS. DOCUMENTO ÚNICO DE ARRECADAÇÃO E RECOLHIMENTO ANTECIPADO.

1. Mandado de segurança impetrado contra ato do **Secretário de Estado da Fazenda do Amazonas praticado com base na Lei Complementar Federal nº123/2006 (que disciplinou, também, o Simples Nacional)**, o qual exige, além do pagamento do Simples Nacional em documento único de arrecadação em que já está inserido o ICMS (art. 13, VII, da LC nº 126/2006), o recolhimento antecipado do ICMS no regime comum, sem nem mesmo abater o valor já recolhido no referido sistema especial (Simples Nacional). Requerimento para que seja garantido à impetrante, ora recorrente, o direito de se recolher, quanto ao ICMS, apenas "aquele inserido no bojo do "Simples Nacional""", objeto de um único documento de arrecadação (art. 13, VII, da LC nº 126/2006), excluindo-se a antecipação.

2. Os arts. 146, III, d e parágrafo único, e 170, IX, da Constituição Federal **revelam que o Simples Nacional não se define como novo tributo, mas como um sistema considerado em seu todo mais benéfico de cobrança de impostos já existentes, favoravelmente às microempresas e às empresas de pequeno porte**. Tem-se,

assim, o sistema comum, nele inseridos os não optantes, e o sistema especial denominado Simples Nacional, integrado pelas empresas optantes.

3. Importa, no caso em debate, o sistema como um todo, não a forma pela qual cada tipo de imposto é cobrado isoladamente, sendo inviável acolher a pretensão da recorrente de cindir o Simples Nacional para afastar a antecipação do ICMS prevista no 1º, inciso XIII, alínea g, do art. 13 da Lei Complementar Federal nº123/2006. **Em outras palavras, aplicam-se todas as normas do Simples Nacional ou nenhuma, não se admitindo a criação de um sistema híbrido, um tertium genus para efeito da cobrança de tributos das MEs e das EPPs, formado, apenas, pelas normas mais benéficas, extraídas do sistema comum e do sistema especial.**

4. Ausência de contrariedade aos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, salientando-se que a optante pelo Simples Nacional é, sempre, beneficiada em relação às empresas médias ou de grande porte.

5. Nos termos do art. art. 13, VII e 1º, g, da Lei nº 123/2006, em determinadas hipóteses, caberá ao contribuinte ou responsável, a título de ICMS, pagar um determinado percentual no documento único de arrecadação e, ainda, antecipá-lo "nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento". Com efeito, não se cuida de um bis in idem, mas, sim, da **obrigação de recolher um único imposto (ICMS) calculado parte de uma forma e parte de outra, somando-se as importâncias alcançadas**, inexistindo dupla tributação.

6. Princípio da não cumulatividade não violado, sendo absolutamente desnecessário abater da antecipação o valor do ICMS incluído no "documento único" previsto no caput do art. 13.

7. Inaplicável o art. **152 da Constituição Federal**, o qual busca, tão somente, impedir a chamada "guerra fiscal", não tratada neste feito. Discute-se nos presentes autos a simples opção de enquadramento no Simples Nacional e a **consequente obrigação de se submeter às suas regras, integralmente**.

Plenário. RMS 29568 AM 2009/0096410-0. Relator: MINISTRO CASTRO MEIRA. SEGUNDA TURMA. 20.08.2013, grifo nosso.

Essa decisão é representativa de como a jurisprudência é desfavorável ao contribuinte. Primeiro, ela afirma que a LC 123/2006 deixou de fora o ICMS antecipado, mas o optante do Simples, além de recolhê-lo, paga também o ICMS cobrado na forma do Simples, sem poder deduzir o segundo do primeiro.

Não corresponde à realidade a afirmação de que o optante do Simples é sempre beneficiado em relação às empresas de médio e grande porte, como vimos no capítulo anterior. Quanto à impossibilidade de adesão parcial ao Simples ("obrigação de se submeter às suas regras, integralmente"), lamentamos a falta de flexibilidade do Simples Nacional, pois se o regime especial em tela fosse mais flexível, o contribuinte poderia escolher apenas o que realmente lhe favoreça, e não optar por um regime especial que lhe dá benefícios à custa de outros direitos; o que lhe facilitaria, inclusive, o planejamento tributário.

5.1.5 Ação direta de constitucionalidade 3910-DF

Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pela Federação Brasileira de Associações de Fiscais de Tributos Estaduais (FEBRAFITE) no Supremo Tribunal Federal. A autora da demanda sustenta a inconstitucionalidade de vários dispositivos da Lei Complementar 123/2006, ao alegar a usurpação de competência pela União de tributos de competência estadual e municipal (LOUREIRO, 2009, p. 101). Outrossim, a autora questiona o art. 23 da Lei que veda o aproveitamento dos créditos relativos aos impostos abrangidos pelo Simples Nacional.

Referida ação encontra-se pendente de julgamento pelo Plenário do STF até o presente momento, sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

5.1.6 Ação direta de inconstitucionalidade 429-CE

Nesta ação, podemos observar a visão do STF acerca do pacto federativo brasileiro:

1. O Federalismo brasileiro exterioriza-se, dentre outros campos, no segmento tributário pela previsão de competências legislativo-fiscais privativas dos entes políticos, reservada à Lei Complementar estabelecer normas gerais. [...] 3. O poder de exonerar corresponde a uma derivação do poder de tributar, assim, presente este, não há impedimentos para que as entidades investidas de competência tributária, como o são os Estados-membros, definam hipóteses de isenção ou de não-incidência das espécies tributárias em geral, à luz das regras de competência tributária, o que não interdita a Constituição estadual de dispor sobre o tema [...] 5. Não há a alegada inconstitucionalidade da Constituição estadual, porquanto a competência para legislar sobre direito tributário é concorrente, cabendo à União estabelecer normas gerais, aos Estados-membros e o Distrito Federal suplementar as lacunas da lei federal sobre normas gerais, a fim de afeiçoá-las às particularidades locais, por isso que inexistindo lei federal de normas gerais, acerca das matérias enunciadas no citado artigo constitucional, os Estados podem exercer a competência legislativa plena (§ 3º, do art. 24 da CRFB/88). Plenário. ADI 429. Relator: Ministro LUIZ FUX. 30.10.2014, grifo nosso.

A visão do Pretório Excelso sobre o federalismo e a repartição de competências tributárias condiz com a estudada neste trabalho. O poder de tributar dos Estados tem de obedecer às normas gerais veiculadas pelas leis complementares (por exemplo, a Lei Complementar 123/2006 que criou o Simples Nacional), as quais, por sua vez, explicitam a Carta Maior, permeada de princípios cuja observância é obrigatória por todas as pessoas políticas.

5.1.7 Ação direta de constitucionalidade 2.325

Uma das controvérsias desta ação direta de constitucionalidade foi a limitação ao aproveitamento de créditos de aquisição de bens destinados ao ativo fixo, limitado a um quarenta e oito avos por mês.

Anderson Trautmann Cardoso vislumbra, nesta ação direta de constitucionalidade, que o Pretório Excelso tem entendido que a isenção e a não incidência não são as únicas situações que determinam o estorno de créditos de ICMS, o que não corresponde à interpretação doutrinária clássica sobre a determinação constitucional da não cumulatividade.

i) A Constituição Federal de 1988 não estabeleceu o regime de compensação necessário à implementação da não cumulatividade do ICMS, e ii) dessa forma, havendo previsto que a regulamentação do ‘regime de compensação do imposto’ cabe à lei complementar, ‘nada impede que lei complementar fixe um novo critério’. (CARDOSO, 2014, p. 167).

Na voz do Ministro Ilmar Galvão, referido critério pode ser alterado como forma de “ajuste à realidade”. Esses critérios são:

[...] o dispositivo do inciso I do §2º do art. 155 da CF foi redigido de molde a ensejar várias interpretações, segundo o sentido que se queira emprestar à expressão “cobrado nas anteriores”, cada uma delas correspondendo a critério distinto de aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS. Marco Aurélio Greco [...] apontou três desses critérios: a) compensação do imposto devido pelas saídas, no período de apuração, com o crédito decorrente das entradas de mercadorias adquiridas pelo contribuinte; b) compensação do imposto devido pela saída de cada mercadoria com imposto pago pela sua entrada no estabelecimento; e c) compensação do imposto devido pelas saídas de mercadorias com o volume global do imposto pago pelas entradas, no período, independentemente da natureza da mercadoria adquirida.

A essas três hipóteses poderá ser acrescentada uma quarta, consistente na compensação do imposto devido pelas saídas com o montante do imposto pago pelas entradas das mercadorias inerentes à atividade do contribuinte, acrescido do valor do imposto pago pela entrada de bens de produção, limitado este, no entanto, à parcela correspondente ao desgaste por eles sofrido, no período, considerada a fração como sendo a porção dos ditos bens que entrou na composição das mercadorias vendidas no período.

Plenário. ADI 2.325-0. Relator: MINISTRO MARCO AURÉLIO. 23.09.2004. f. 180, grifo nosso.

Toda essa gama de interpretações só existe porque não há respeito à não cumulatividade propriamente dita, a qual recebe tratamento de regra - simplesmente aplicada

ou não, sem possibilidade de gradação -, e não de princípio, como bem expõe Cardoso, uma vez que, de fato, não há aplicação da não cumulatividade sempre que possível - o que seria esperado de um princípio propriamente dito (2014, p. 167).

Porém reafirmamos que a não cumulatividade é um princípio, por ser um valor imprescindível na Carta da República, visto que aquela aparece em outros dispositivos constitucionais, e não apenas no tocante ao ICMS. A jurisprudência não tem interpretado a Constituição como um todo orgânico; tem interpretado apenas seus artigos isoladamente, desconsiderados de seu contexto.

Chama-nos a atenção o seguinte trecho do voto do Ministro Marco Aurélio, o qual alertava para a crescente restrição à não cumulatividade para atender aos interesses arrecadatórios dos entes subnacionais:

Enfim, em nome do princípio federativo, acabou-se por mitigar outro princípio contido na Carta, olvidando-se estarem eles em idêntico patamar.
Creio que nem mesmo isso ocorreu. Conforme admitido de maneira escancarada, a alteração da Lei Complementar nº 87/96, a envolver o princípio da não cumulatividade, visou ‘a minimizar as dificuldades financeiras a que os Estados brasileiros foram levados’.

Paga-se um preço por se viver em um Estado Democrático de Direito: a observância irrestrita, pouco importando dificuldades financeiras resultantes de danosas gestões administrativas, das normas constitucionais.

Plenário. ADI 2.325-0. Relator: MINISTRO MARCO AURÉLIO. 23.09.2004. fls. 164 e 165, grifo nosso.

Ou seja, a forma federal de Estado e o princípio da não cumulatividade do ICMS são igualmente importantes. Todavia, a União pode modificar o regime de compensação da não cumulatividade do ICMS, inserido por meio de lei complementar, tendo em vista o aumento da arrecadação dos entes subnacionais. Portanto, o suposto fortalecimento da federação brasileira é acompanhado pela restrição à não cumulatividade.

5.1.8 Recurso extraordinário 632.783

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. APLICAÇÃO DE METODOLOGIA DE CÁLCULO CONHECIDA COMO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA À EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL.

ALEGADAS USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA ESTABELECER O TRATAMENTO FAVORECIDO DAS MICRO E DAS

PEQUENAS EMPRESAS (ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO) E DA REGRA DA NÃO-CUMULATIVIDADE (ART. 155, § 2º DA CONSTITUIÇÃO).

ENCAMINHAMENTO DE PROPOSTA PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

RE. 632.783. Relator: Ministro JOAQUIM BARBOSA. Pendente de julgamento.

O Ministro Joaquim Barbosa, em acórdão (RE 632.783) que reconhece a repercussão geral sobre a cobrança do ICMS de empresa optante pelo Simples Nacional na modalidade de cálculo conhecida como diferencial de alíquota, admite que:

Conforme reafirmado por ocasião do julgamento do RE 377.457 (rel. min. Gilmar Mendes, Pleno), o exame de alegada **usurpação de competência da União para dispor sobre normas gerais em matéria tributária pressupõe juízo de constitucionalidade direta, na medida em que a competência tributária é repartida de forma minudente** nos textos da Constituição e do ADCT.

A tensão entre os entes federados transcende interesses meramente localizados de contribuintes e das Fazendas interessadas, pois esse tipo de conflito é capaz de afetar intensamente a harmonia política, bem como de semear a incerteza acerca das obrigações que devem ser uniformemente cumpridas em toda a extensão do território nacional.

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**.

Assim, hipoteticamente e sem me comprometer de pronto com qualquer das teses de fundo alinhavadas, a alegada contrariedade argumentada pelo recorrente causa danos a dois relevantes direitos constitucionais independentes: a capacidade contributiva (não cumulatividade) e a criação de condições para o aumento da oferta do pleno emprego e de mercado fornecedor equilibrado (fomento das pequenas empresas).

Em posição antípoda e igualmente relevante, o tratamento tributário centralizado se faz com prejuízo nominal da capacidade arrecadatória de ente federado e, portanto, o desate do litígio repercutirá na estrutura federativa tanto quanto nos interesses individuais das partes.

RE. 632.783. Relator: Ministro JOAQUIM BARBOSA. Pendente de julgamento, grifo nosso.

Logo, o ministro afirma que a União tem a prerrogativa de editar as normas gerais referentes a tratamento diferenciado e favorecido. No entanto, a não regulação, pelo ente central, de aspectos não incorporados pelo microssistema, gera insegurança para as optantes, que ficam à mercê de regras estaduais extremamente onerosas.

5.1.9 Apelação cível 70065538514 TJ-RS

Neste acórdão do TJ-RS, não houve unanimidade quanto ao assunto tratado e é pertinente sintetizar aqui a argumentação do desembargador discordante, semelhante à defendida por este trabalho. O desembargador Newton Luís Medeiros Fabrício, considerando ilegal a exigência de cobrança antecipada da diferença de alíquota das empresas optantes do Simples Nacional, lembra que existe um tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte e que o princípio da não cumulatividade é uma das bases do sistema constitucional tributário. Em suas palavras:

Primeiro, a Constituição Federal, em seu art.179, determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensem às microempresas e às empresas de pequeno porte 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, confirmando o princípio da igualdade, o qual consiste em dar tratamento desigual aos desiguais, observada a medida de suas desigualdades.

AC 70065538514 TJ-RS. Relator: SERGIO LUIZ GRASSI BECK. 12.08.2015.

O desembargador identifica que, em vários aspectos, a lei do Simples Nacional não protege as pequenas empresas, especialmente em relação ao imposto antecipado. O ministro defende, ainda, que a não cumulatividade é premissa fundamental do ICMS e que leis complementares não podem exigir seu pagamento integral sem garantir o direito de abatimento.

Desse modo, as empresas optantes pelo Simples Nacional não têm direito ao crédito do ICMS, cujo pagamento foi antecipado. Ou seja, as mercadorias adquiridas fora do Estado tornam-se mais onerosas para as micros e pequenas empresas, que, ao invés de terem tratamento favorecido, acabam recebendo tratamento mais gravoso.

A proibição da compensação de créditos, por acarretar um efeito cumulativo, torna o preço dos bens, integrantes de cadeias compostas por empresas optantes pelo Simples Nacional, mais caros que aqueles inclusos em cadeias formadas por empresas integrantes de outros regimes, circunstância que desfavorece o pequeno negócio no Brasil.

AC 70065538514 TJ-RS. Relator: SERGIO LUIZ GRASSI BECK. 12.08.2015.

De acordo com o desembargador, não necessariamente o Simples Nacional é sempre vantajoso ao empresário que por esse opta. No seu ponto de vista, a vedação ao aproveitamento de créditos encarece a mercadoria vinda de outro estado e também o produto que o consumidor comprará.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. O Simples Nacional, um regime especial, compõe-se de oito regimes da mesma natureza, um para cada exação, formando um microssistema tributário. Entretanto, no regime ordinário tais tributos são de natureza diversa, sendo que apenas alguns são plurifásicos, isto é, são não cumulativos.
2. Então, o Simples Nacional não é um novo tributo, é apenas uma nova forma de arrecadar exações já existentes. Assim, rejeitamos a hipótese de que a União tenha instituído, por meio do microssistema, o ICMS pertencente aos Estados, tanto assim que o ente central apenas unificou os regimes especiais estaduais.
3. A fixação pela União de uma alíquota para o ICMS cobrado na forma do Simples é um aspecto de proteção às empresas pertencentes aos estratos mais baixos de faturamento, bem como uma forma de explicitação do desejo constitucional de tributar as empresas em conformidade com seu porte. Tais pessoas jurídicas podem, inclusive, se tornar inviáveis se deixadas à mercê das altas alíquotas do regime comum da exação.
4. A possibilidade de redução dessa alíquota, pelos entes subnacionais, bem como a adoção de sublimites para o imposto indireto, são formas de preservação da autonomia dos mesmos, ainda que em um grau menor do que o encontrado no regime comum.
5. O apego à formalidade da repartição de competências tributárias não deixa à mostra que a União centralizou, no Simples Nacional, uma parcela pequena das legislações estaduais do ICMS, já que a substituição tributária e o diferencial de alíquota da exação são devidos no regime ordinário.
6. Ademais, a rigidez da repartição é limitada por todos os princípios constitucionais, dentre os quais se destacam a isonomia, a capacidade contributiva e o tratamento diferenciado e favorecido. A produção legislativa estadual deve estar adstrita a esses.
7. Como nem todos os Estados criaram regimes simplificados para as micro e pequenas empresas, aqueles que se esquivaram deste mandamento constitucional feriram, inclusive, o princípio da legalidade, além dos já citados no parágrafo anterior. A União, por meio do microssistema, preencheu essa lacuna do ordenamento jurídico brasileiro, complementando a competência tributária em vez de invadi-la.

8. Se, por um lado, a pequena modificação de competência tributária não viola a forma federal de Estado, por outro, torna pouco efetivo o tratamento diferenciado e favorecido. Cremos que a proteção aos pequenos negócios não pode ser afastada em nome de uma federação mais formal do que real. Ademais, faz parte da vontade nacional o amparo dessa classe empresarial, conforme se depreende da Carta Maior.
9. Desse modo, não vislumbramos violação ao pacto federativo. Todavia, quanto ao princípio da não cumulatividade do ICMS, cremos que foi lesionado pelo microssistema.
10. A Carta da República prevê que tanto o tratamento diferenciado e favorecido quanto a não cumulatividade são valores a serem efetivados pelos legisladores infraconstitucionais. Como o contribuinte tem direito a ambos concomitantemente, é inaceitável condicionar a opção pelo Simples Nacional à renúncia ao segundo princípio.
11. A adesão ao microssistema vem acompanhada de um ICMS cumulativo, mais gravoso para o contribuinte. Para evitar a sobreposição de incidências, a complexidade do microssistema teria de ser ainda maior, o que frustraria a simplificação desejada. Entretanto, tal inviabilidade não justifica a imposição de ICMS cumulativo.
12. Regime especial de ICMS, cumulativo, não pode ser compulsório ao contribuinte. Essa forma de apuração do montante devido a título de tributo é possível apenas quando facultada ao sujeito passivo. A nosso ver, o condicionamento acima exposto é uma forma de imposição, uma vez que o exercício de um direito não se dá à custa de outro. Tal problema seria resolvido se o contribuinte pudesse manter, no regime comum, as exações não cumulativas, para se valer do seu direito à redução das obrigações tributárias de exações como o IRPJ, a CSLL e a CPP, sem ter de aceitar como contrapartida o ônus do ICMS cumulativo.
13. No regime ordinário de tributação, a não cumulatividade é uma técnica, por meio da qual o ICMS cumpre sua finalidade de onerar apenas o consumo, e não o processo de produção dos bens. Embora as empresas apurem e recolham o montante devido ao longo da cadeia, o custo da exação é integralmente repassado ao consumidor.
14. Outrossim, a técnica assegura que a multiplicação da alíquota do ICMS sobre o valor total da operação de venda da mercadoria ao consumidor final será igual ao somatório de cada incidência ao longo da cadeia de circulação da mercadoria.
15. A não cumulatividade do ICMS é uma garantia constitucional, não podendo ser mitigada por nenhuma lei complementar, nem mesmo a pretexto de regulamentar o

tratamento jurídico-tributário diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte. O princípio da não cumulatividade só pode ser excepcionado pela própria Constituição.

16. A não cumulatividade do ICMS vem sendo restringida inclusive no regime comum, tanto assim que, com base na disciplina do regime de compensação do imposto inserida pelo legislador complementar, são criadas hipóteses de crédito contrariamente à noção de princípio: um mandado de otimização que deve ser aplicado o máximo possível. Ou seja, não havendo vedação constitucional expressa ao direito de “creditar-se”, o princípio deveria ter plena eficácia.
17. A cumulatividade da exação cobrada na forma do Simples Nacional insere-se nesse contexto de restrição, porquanto a Lei Complementar 123/2006 teria criado uma hipótese de vedação de crédito. A jurisprudência tem entendido que as hipóteses de crédito não ofendem o ordenamento jurídico.
18. No regime comum do ICMS, a União, ao editar a Lei Complementar 87/1996, dificulta o aproveitamento de créditos com o fito de, supostamente, atender ao princípio federativo. A disciplina do regime de compensação do imposto atende aos interesses arrecadatórios dos entes subnacionais.
19. Desse modo, a mera perda de arrecadação que, porventura, o ICMS cobrado na forma do Simples tenha ocasionado aos Estados, por si só, não viola o pacto federativo, porquanto a própria União, não raro, modifica o regime de compensação do imposto para aumentar as receitas dos entes subnacionais.
20. Os Estados alegam que o Simples Nacional viola a forma federal de estado e, consequentemente, a Carta Política. Entretanto, os mesmos não vislumbram lesão ao Texto Maior quando se trata de restringir a não cumulatividade do imposto. Como adotamos a interpretação sistemática da Carta Magna, não concordamos com essa postura dos entes subnacionais.
21. A jurisprudência não tem sido favorável ao contribuinte, o qual, supostamente, deveria arcar com os ônus do Simples Nacional; dentre os quais se destaca a cumulatividade do imposto plurifásico como contrapartida à “vantagem” que o microssistema teria trazido.
22. Entretanto, não necessariamente o regime especial trouxe vantagem; outrossim, ainda que, realmente, seja uma vantagem no plano fático, no ordenamento jurídico, a redução das obrigações tributárias é simplesmente uma obrigação constitucional.

23. No microssistema, somente se fala em vantagem quando há concessão de benefício fiscal especialmente para o Simples Nacional.
24. Cadeias de circulação de mercadoria compostas por optantes e não optantes pelo microssistema são problemáticas, uma vez que empresas tributadas no regime comum são afetadas quando adquirem mercadoria de optante. Ou seja, deveriam ter seu direito de “creditar-se” normalmente, para, inclusive, não deixar de comprar da optante, o que prejudicaria essa enormemente.
25. Para não serem afetadas pelo estorno dos créditos das mercadorias adquiridas pelas optantes, as não optantes tendem a não adquirir tais bens, o que prejudica a classe empresarial que demanda proteção governamental. Ao vender menos, dificilmente as optantes vão se desenvolver, justamente o contrário de um tratamento diferenciado e favorecido.
26. Sob esse ponto de vista, nas relações comerciais, as optantes do Simples não estão em condições de concorrer em igualdade com as outras empresas, porque, embora favorecidas com redução da carga tributária, elas são preteridas no mercado. Empresas fazem escolhas e tendem a eleger a opção mais vantajosa para si mesmas: comprar de onde exista a possibilidade de aproveitar crédito.
27. Evidentemente, o Simples Nacional fere o princípio liberal da neutralidade da tributação, bem como o valor social-intervencionista do tratamento diferenciado e favorecido.
28. Nesse diapasão, o microssistema tende a ser vantajoso apenas no varejo, porquanto este tem, como cliente, o consumidor final, e não outra empresa. Ademais, a vedação de créditos para o varejista não ofende a não cumulatividade do ICMS, reduzindo a carga tributária e, portanto, o preço da mercadoria.
29. Não olvidemos que se o Simples Nacional não é vantajoso a todos os setores econômicos, esse falhou no cumprimento de seu escopo.
30. Em resumo, o presente trabalho atingiu seu objetivo de analisar, sob um prisma constitucional, as implicações do Simples Nacional com o pacto federativo e com a não cumulatividade do ICMS, tendo em vista a vedação ao aproveitamento de créditos, trazida pelo microssistema. Quanto à forma federal de Estado, o regime especial modificou, de maneira mínima, a repartição de competências tributárias. Tal alteração veio apenas preencher uma lacuna no ordenamento jurídico brasileiro, de modo que não há violação ao federalismo. Todavia, cremos que a inoportuna proibição de apropriar-se e transferir créditos, viola a não cumulatividade do imposto

por ser uma imposição. Outrossim, o estorno dos mesmos merece repúdio em razão do risco de os optantes pelo regime afastarem eventuais clientes desejosos de créditos fiscais, prejudicando a viabilidade das micro e pequenas empresas. Além de padecer de imperfeições jurídicas e econômicas, parece-nos que o microssistema não atingiu plenamente seu propósito. O tratamento diferenciado, por vezes, não faz jus ao nome.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AZEVEDO, Osmar. **Manual do Simples Nacional ME – EPP.** São Paulo: MP Editora, 2008.

BALLEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 7. ed. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Inconstitucionalidade do “Supersimples”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo; n. 126: Dialética, 2006. Disponível em: <<http://www.sindafsp.org.br/arquivos/InconstSuperSimples.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2017.

BARRETO, Aires. F. O princípio da não cumulatividade na esfera estadual. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

_____. ICMS – compensação constitucional princípio da não cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais: Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 10.

BITTAR FILHO, Carlos Alberto. Apontamentos teórico-práticos sobre o ICMS e sua cobrança executiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais: Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 4.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Diário**. Proposta de emenda à Constituição n.º 06, de 1995. Altera o inciso IX do art. 170, o art. 171 e o § 1º do art. 176 da Constituição Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/biblioteca/pec/1995/6/ec6.html>>. Acesso em: 31 out. 2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Diário**. Proposta de emenda à Constituição nº 42, de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/biblioteca/pec/EmendasConstitucionais/EC42/Camara/EC042_cam_29052003_prccj_pec41a.pdf>. Acesso em: 10 set. 2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 123, de 2004. Regulamenta o parágrafo único do art. 146 e o inciso IX do art. 170 da Constituição Federal e dá outras providências. Disponível em: <www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=150559>. Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº 123, de 2004. Comissão Especial destinada a proferir parecer sobre o Projeto de Lei Complementar nº 123, de 2004 e apensados. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=355888&filename=Tramitacao-PRL+1+PLP12304+%3D%3E+PLP+123/2004>. Acesso em: 10 set. 2017.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n.º 429 CE. Relator: Ministro Luiz Fux. Tribunal Pleno. Acórdãos, **Diário da Justiça Eletrônico**. 30 outubro 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000251125&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade 1.995 ES. Relator: Ministro Gilmar Mendes. 04 novembro 2005. **Diário da Justiça Eletrônico**. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14786254/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1995-es-stf?ref=topic_feed>. Acesso em: 24 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n.º 2.325 DF. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. 23 setembro 2004. **Diário da Justiça**, 06 out. 2006, n.º 135, p. 229. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14740844/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-2325-df>>. Acesso em 24 out 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 3.910-5 DF. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Pendente de julgamento. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3910&processo=3910>>. Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº 161.031-0 MG. Relator: Marco Aurélio. Tribunal Pleno. **Diário da Justiça Eletrônico**. 24 março 1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=213559>>. Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.º 447.470 PR – Agravo Regimental. Segunda Turma. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. **Diário da Justiça Eletrônico**. 8 outubro 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=615250>>. Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.º 595.921 RS. Relator: Ministro Dias Toffoli. **Diário da Justiça Eletrônico**. 13 maio 2014. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25101128/recurso-extraordinario-re-595921-rs-stf>>. Acesso em 24 out 17.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário n.º 632.783 RO. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Pendente de julgamento. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/311629364/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-rg-re-632783-ro-rondonia/inteiro-teor-311629374?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso ordinário em mandado de segurança n.º 29568 AM 2009/0096410-0. Relator: Ministro Castro Meira. Segunda Turma. 20 agosto 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24134093/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-29568-am-2009-0096410-0-stj/certidao-de-julgamento-24134096>>. Acesso em 24 out 2017.

CALIENDO, Paulo. Substituição tributária nas empresas optantes do Simples Nacional. In: NETO, Arthur M. Ferreira; NICHELE, Rafael (Org.). **Curso avançado de substituição tributária**. 2. ed. revista e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

CARDOSO, Anderson Trautmann. Não-cumulatividade do ICMS: dimensão normativa e eficácia. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 4.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. **ICMS**. 16 ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

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

CASSONE, Vitorio. ICMS - Lei Complementar 87/1996. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 4.

CHIESA, Clélio. ICMS - A denominada substituição tributária "para frente". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais: Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 4.

CONTI, José Mauricio. Considerações sobre o Federalismo Fiscal Brasileiro em uma Perspectiva Comparada. In: CONTI; José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco. **Federalismo fiscal: questões contemporâneas**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

COSTA, Leonardo de Andrade; FÜLÖP, Luciana Azevedo da C. **Os desafios da substituição tributária: A incidência do ICMS sobre o vinho**. Rio de Janeiro: FGV, 2015. 42 v. (Coleção FGV de Bolso. Direito e Sociedade).

CREPALDI, Silvio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CRESPI, Carlos Eduardo Corrêa. Considerações sobre a não cumulatividade do ICMS e o estorno de créditos em virtude da idoneidade da documentação fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais: Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 4.

CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária**. Curitiba: Juruá Editora, 2011.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DERZI, Misabel; CALMON, Sacha. A compensação de créditos no ICMS e princípio da não cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais: Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 10.

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

_____. Algumas considerações sobre neutralidade e não-discriminação em matéria de tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais: Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 1.

ENGISH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 6. ed. Tradução de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. O crédito financeiro do ICMS: art. 20, parágrafo 1º, da LC 87/1996 - bens de uso, consumo e ativo permanente e o seu regime no IVA do Mercado Comum Europeu. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 4.

FERGUSON, John H.; MCHENRY, Dean E. **The American Federal Government**. 5. ed. s.1. New York: McGraw Hill-Book Company, 1959.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

GAMA, Tácio Lacerda. Ordem Econômica e Tributação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros Editores, 2008. v. 103.

GARCIA, Sérgio Renato Tejada. Tributação pelo Simples Nacional – alguns aspectos controversos. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre; n.65, abr. 2015. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Sergio_Garcia.html>. Acesso em: 28 jul. 2017.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 19. ed. revista, atualizada e aumentada por Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

GONÇALEZ, Antônio; RODRIGUES, Marilene. A lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). **Direito Tributário**: Artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. v. 1.

GROFF, Leandro Morais. Isenção, alíquota zero e o princípio da não-cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 1.

ICHIHARA, Yoshiaki. Princípio da não cumulatividade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O princípio da não-cumulatividade**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

_____. Extinção do crédito tributário – dação em pagamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 1.

JESUS, Isabela. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

LOUREIRO, Arthur César Cavalcante. **O pacto federativo e o Simples Nacional.** Maceió: EDUFAL, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não cumulatividade no sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **O princípio da não-cumulatividade.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

_____. **O Simples é complicado.** 2007. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br/>>. Acesso em: 22 out. 2017.

_____. (Org.). **Não-cumulatividade tributária.** São Paulo: Dialética, 2009.

_____. A supremacia constitucional como garantia do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais:** Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014a. v. 1. p. 185 a 214. cap. 9.

_____. Não incidência, imunidades e isenções do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais:** Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014b. v. 2. p. 547 a 584. cap. 26.

_____. Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais:** Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014c. v. 1. p. 679 a 696. cap. 36.

_____. **Curso de Direito Tributário.** 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARANCA, Alfredo Portinari; HIDALGO, Mauro. **Regulamento do Simples Nacional comentado.** 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo. **Simples Nacional.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A função da lei complementar tributária - legalidade do dec. 3.07/1999 e da IN SRF 60/1999 - possibilidade de adoção de imposto fixo no Direito tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais:** Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014a. v. 1. p. 697-726. cap. 37.

_____. O princípio da não-cumulatividade na Constituição Federal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014b. v. 4. p. 615-634. cap. 36.

_____. O princípio da não-cumulatividade do ICMS à luz do artigo 155, parágrafo 2º, I, e da lei complementar 87/96, artigos 19 e 20. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014c. v. 4. p. 635-650. cap. 37.

_____. A hipótese de imposição do ICMS - Constitucionalidade do Acordo Coletivo de Regime Especial 1/98 do Distrito Federal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014d. v. 4. p. 651-674. cap. 38.

_____. O princípio da não-cumulatividade na Constituição - Impossibilidade de seu afastamento por legislação infraconstitucional. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014e. v. 4. p. 675-702. cap. 39.

_____. A hipótese de imposição do ICMS nas operações com energia. Peculiaridades nas operações interestaduais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014f. v. 4. p. 703 a 722. cap. 40.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MAZZA, Alexandre; ALMEIDA, André Luiz Paes de. (Coord.) **Vade Mecum**: Tributário. 11. ed. São Paulo: Rideel, 2014.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. O Simples federal, os regimes de microempresa estaduais e o flagrante desrespeito ao princípio constitucional da não cumulatividade no IPI e no ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 4.

MELO, Augusto Carlos Cavalcante. A Base de Cálculo do ICMS na substituição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MENDES, Guilherme Adolfo. Análise crítica ao aproveitamento de créditos no Simples Nacional. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo; v. 103, Malheiros, 2008. p. 150-169.

_____. Extrafiscalidade: análise semiótica. 2009. 319 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18112009-090938/pt-br.php>> Acesso em: 22 out. 2017.

_____. Simples Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões setoriais. In: III Encontro de Internacionalização do CONPEDI: Participação, Democracia e Cidadania na perspectiva do Direito Iberoamericano, 2015. **Anais...** Madrid:Conpedi&UniversidadComplutense de Madrid, 2015.

MIRANDA, João Damasceno Borges de. A regra-matriz do ICMS e sua incidência sobre os serviços de comunicação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 757-763. v. 4.

NATAL, Eduardo Gonzaga Oliveira de. Da imposição do ICMS por "estimativa": sua ilegitimidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 4.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Receitas públicas tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 1.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, municipais e estaduais**. 10. ed. rev. e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

PINTO, Adriano. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2009.

PIZOLIO JUNIOR, Reinaldo. Considerações acerca da lei complementar em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 1.

REIS, Antonio Carlos Nogueira. Tributação e desenvolvimento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 1.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Ação Cível n.º 70065538514 RS. Relator: Sergio Luiz Grassi Beck. Primeira Câmara Cível. 12 agosto 2015. **Diário da Justiça**, 20 ago. 2015. Disponível em: <<https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/222693907/apelacao-civel-ac-70065538514-rs>>. Acesso em: 24 out. 2017.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Lei complementar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 1.

SABBAG, Maristela Miglioli. Competência Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 1.

SALOMÃO, Rafael da Costa Melo. **Aplicação da Substituição Tributária de ICMS às Micro e Pequenas Empresas**. Brasília: UnB, 2013.

SAMPAIO JUNIOR, Tercio Ferraz. **Conceito de sistema no Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

SANTIAGO, Silas. **Simples Nacional**: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTOS, Cleônimo. **Simples Nacional**. 3.ed. São Paulo: IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda., 2016.

SCAFF, Fernando Facury. O ICMS e a delegação de competência legislativa ao Confaz. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 4.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios de direito administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 1.

SILVA, Ivan Luiz da. Da constitucionalidade dos decretos concessivos de incentivos fiscais em ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais**: Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 4.

SILVA, José Afonso da. **Teoria do Conhecimento Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, Renaldo; LIMIRO, Alexandre. **Manual do Supersimples**. Curitiba: Juruá, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. 4v.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. rev e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

VIANNA, Carlos de Oliveira. Princípio da territorialidade das leis e guerra fiscal entre os Estados. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Org.). **Doutrinas Essenciais: Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 1.

VOGEL, Fábio Guilherme. Empresa brasileira - Emenda Constitucional nº 6/95 - Revogação de leis. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro; v. 204, p. 275-294, jan. 1996. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46781/46431>>. Acesso em: 08 jul. 2017.