

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS

FACULDADE DE DIREITO

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87 E CONVÊNIO CONFAZ Nº 93:

**O reflexo do ICMS dentro do Sistema Simples Nacional sob a ótica da Ação Direta de
Inconstitucionalidade Nº 5.464.**

RAFAEL TOSO DE CARVALHO

Rio de Janeiro

2019/1º SEMESTRE

RAFAEL TOSO DE CARVALHO

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87 E CONVÊNIO CONFAZ Nº 93:

O reflexo do ICMS dentro do Sistema Simples Nacional sob a ótica da Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 5.464.

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Ms. Vanessa Velasco Hernandes Brito Reis**.

Rio de Janeiro
2019/1º SEMESTRE

CIP - Catalogação na Publicação

CC331e Carvalho, Rafael Toso de
EMENDA CONSTITUCIONAL No 87 E CONVÊNIO CONFAZ No
93: O reflexo do ICMS dentro do Sistema Simples
Nacional sob a ótica da Ação Direta de
Inconstitucionalidade No 5.464. / Rafael Toso de
Carvalho. -- Rio de Janeiro, 2019.
86 f.

Orientadora: Vanessa Velasco Hernandez Brito
Reis.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2019.

1. ICMS. 2. Simples Nacional. 3. Emenda
Constitucional 87. 4. Convênio CONFAZ 93. 5.
Supremo Tribunal Federal. I. Reis, Vanessa Velasco
Hernandez Brito, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

RAFAEL TOSO DE CARVALHO

EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87 E CONVÊNIO CONFAZ Nº 93:

O reflexo do ICMS dentro do Sistema Simples Nacional sob a ótica da Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 5.464.

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Ms. Vanessa Velasco Hernandes Brito Reis**.

Data da Aprovação: / / .

Banca Examinadora:

Vanessa Velasco Hernandes Brito Reis - Orientadora.

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro
2019/1º SEMESTRE

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, mesmo não sabendo exatamente o que dizer.

Agradeço aos meus pais, Sebastião e Madalena, porque sempre foram - e ainda são - o ponto de apoio por sobre a qual minha estrutura se ergue. A minha maior sorte foi ser filho deles.

Agradeço aos meus irmãos, Guilherme e Victor, pois sempre me ofereceram o que de melhor tinham a oferecer.

Agradeço aos amigos e amigas com quem tive oportunidade de compartilhar algum tempo, durante esta fase da minha jornada. Cada minuto na presença deles foi um minuto muito bem vivido.

Meus agradecimentos, em especial, aos meus camaradas Breiner e Senra - especialistas na matéria - pelas dicas que facilitaram minha compreensão.

RESUMO

O presente trabalho é o estudo de uma ação proposta junto à Suprema Corte brasileira, e tem o objetivo de, sob a ótica do Supremo Tribunal Federal, fazer a análise do regramento constitucional e infraconstitucional - a dizer: Leis Complementares, Ordinárias e Convênios entre Estados da Federação - no que tange ao Sistema Tributário Nacional e seus regramentos diferenciados na figura do Sistema Simples Nacional, tudo sob um prisma específico, que é o imposto de competência estadual chamado ICMS. Para isso, no capítulo primeiro a pesquisa se socorre de uma análise pormenorizada do sistema tributário brasileiro que é aplicado como regra no que tange ao ICMS, detalhando as características específicas de tal imposto que são levantadas pela lide na Egrégia Corte. Já no capítulo segundo, trabalha-se com o sistema diferenciado e favorecido do simples nacional, de forma a compreender o porquê do Legislativo brasileiro inserir no sistema normativo pátrio regime diferenciado de tributação e, posteriormente, quais são as consequências jurídicas de tal inserção. No capítulo terceiro e derradeiro, discutiremos a análise processual da Ação Direta de Inconstitucionalidade em questão, dessa vez esquadrihando os argumentos jurídicos dos interessados, para podermos fazer uma conclusão de uma eventual sentença à luz do que foi analisado por nosso estudo.

Palavras-chave: ICMS; ADI; Simples Nacional; Emenda Constitucional 87; Convênio CONFAZ 93; Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

The present work is the research of an action proposed to the Brazilian Supreme Court which aims to analyze the constitutional and under constitutional rule on the topics of Complementary and Ordinary Law and Covenant Laws between States of the Federation in relation to the National Tax System and its differentiated rules in the figure of the National Simple System seeing under the specific prism that is the state competence tax called ICMS. For this, in the first chapter the research draws from an analysis of the Brazilian tax system that is applied as a rule with regard to ICMS, detailing the specific characteristics of such a tax that are raised by the court in the Supreme Court. Already in the second chapter, we work with the differentiated and favored National Simple System, in order to understand why the Brazilian Legislature inserts into the normative system the country's distinct taxation regime and subsequently, what are the legal consequences of such insertion. In the third and final chapter, we will discuss the procedural analysis of the Direct Action of Unconstitutionality in question, this time scrutinizing the legal arguments of the interested parties so that we can make a conclusion of a possible sentence in the light of what was analyzed by our study.

Keywords: ICMS; ADI; Simples Nacional System; Constitutional Amendment 87; CONFAZ Agreement 93; Federal Court of Justice.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. ICMS. UMA ANÁLISE DIRIGIDA À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E ÀS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DO IMPOSTO	17
1.1. Considerações iniciais	17
1.1.1. Definição e bens e mercadorias	18
1.2. O ICMS à luz da Constituição da República	19
1.2.1. O princípio da não-cumulatividade	20
1.2.1.1. As diferenças quanto a efetivação do princípio da não cumulatividade quando feita pelo IVA (internacional) ou feita pelo sistema de créditos e débitos brasileiro	21
1.2.2. Competências do Legislativo referentes ao ICMS. O caso da diferenciação de alíquotas, a depender da espécie de circulação de mercadorias	22
1.2.2.1. Alíquotas díspares para Estados díspares: O princípio da Isonomia aplicado ao contexto tributário	25
1.2.2.2. Emenda Constitucional 87 de 2015 à luz do princípio da isonomia	27
1.3. O ICMS na legislação infraconstitucional. Características pertinentes do imposto	27
1.3.1. O ICMS e a Lei Complementar 87 de 1996	28
1.3.2. O ICMS e a guerra fiscal	31
1.3.3. O ICMS e a Lei Complementar 24 de 1975	33
2. SIMPLES NACIONAL	36
2.1. Sistema Simples na Constituição da República Federativa do Brasil	36
2.1.1. Leis Complementares e Leis Ordinárias: Principais diferenças	37
2.1.2. O tratamento diferenciado e favorecido enquanto princípio constitucional e seu respectivo alcance	39
2.1.3. Obrigatoriedade de tratamento Jurídico diferenciado pela simplificação de obrigações	41
2.2. O Simples Nacional e sua instituição pela Lei Complementar 123 de 2006	41
2.2.1. Características de rols taxativos e exemplificativos	48
2.2.2. A cobrança tributária pelo Regime Especial do Simples	51
2.2.3. Sistema de créditos e débitos aos optantes do Simples Nacional	53
2.2.4. Demais observações pertinentes quanto ao Simples Nacional	54
3. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NÚMERO 5.464	56
3.1. Considerações iniciais	56
3.1.1. Exame exemplificativo da questão em debate junto ao Supremo Tribunal Federal	56
3.1.2. Breve análise processual da Ação Direta de Inconstitucionalidade	59
3.2. Análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5464	62

CONCLUSÃO	80
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	84

INTRODUÇÃO

Esta monografia se dignifica a tratar de um assunto de extrema relevância no cenário administrativo e tributário nacional, que é a Ação Direta de Inconstitucionalidade número 5.464, a qual foi proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil em 29 de janeiro de 2016 para suscitar a inconstitucionalidade de uma cláusula - nona - de convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária, conhecido como CONFAZ (convênio este de número 93/2015, com vigência a partir de 01 de janeiro de 2016) por tê-la como inconstitucional.

A cláusula nona em questão determina ser aplicável aos optantes do Simples Nacional - sistema tributário diferenciado e favorecido aos que se enquadrem nos requisitos necessários - as demais disposições do mesmo convênio 93/2015, senão vejamos:

Cláusula nona Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.

Insurgindo-se contra tal determinação, o CFOAB postulou a ADI 5.464 na Suprema Corte.

Este assunto é de tal maneira complexo que se faz necessário uma introdução generosa, para que possamos entender como os acontecimentos no mundo fático se desenvolveram até que uma Ação Direta de Inconstitucionalidade fosse proposta.

O objetivo desta introdução, portanto, será igualar conhecimentos eventualmente díspares e heterogêneos que os leitores possam ter, alinhando-os, para que, concluído este intróito, qualquer eventual leitor tenha um embasamento teórico suficiente para avançar por sobre os capítulos que se seguirão. Iniciemos, portanto, com o assunto que abordaremos no capítulo primeiro.

O Brasil é um país grande. Com mais de 200 milhões de habitantes, segundo o IBGE¹, possui um Produto Interno Bruto de 6,8 trilhões de reais² - dados de 2018 -, o que demonstra uma economia de proporções continentais, figurando sempre entre os 10 maiores PIBs mundiais³, nas listas do FMI, BID e da ONU, quando comparamos esse índice de riqueza.

A máquina pública brasileira é igualmente grande. Com um Ente Federal, 26 Entes Estaduais, um Distrito Federal e mais de cinco mil e quinhentos Municípios, o organismo público brasileiro conta com mais de 11,4 milhões funcionários⁴, excetuando-se funcionários das empresas estatais, e movimenta grande parte da economia, seja por um viés privado, de consumidor de serviços, seja por um viés público, de fornecedor de políticas públicas.

As demandas da população brasileira são gigantescas. Todos os serviços e direitos que a CRFB, a constituição cidadã, baliza para os seus tutelados, são postos à disposição (na reserva do possível) pelo funcionalismo público (seja por iniciativa própria, ou por concessões feitas pelo poder público) ou pela iniciativa privada. Seja por uma ou por outra via, a concretização dos direitos delineados pela Carta Magna consomem recursos.

Se formos analisar de onde esses recursos vêm, chegaremos nas características das receitas públicas. Sobre este assunto, cabe somente nestas linhas uma classificação superficial, onde podemos diferenciar as receitas quanto a procedência em originárias ou de economia privada (onde o Poder Público tem um relacionamento com o contribuinte em igualdade de estatura - como acontece no direito privado - sendo um exemplo doutrinário a Administração Pública locadora de prédio público para inquilino sem personalidade jurídica de direito público, sendo portanto uma relação não impositiva) e derivadas ou de economia

¹BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Projeção da população do Brasil e das Unidades da Federação**, Brasília, DF, 13 jun. 2019. Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao/>>. Acesso em 13 jun. 2019.

²BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **O que é PIB - IBGE Explica**, Brasília, DF, 13 jun. 2019. Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>>. Acesso em 13 jun. 2019.

³LISTA de países por PIB nominal. **WIKIPEDIA**. 19 mar. 2019. Disponível em <https://pt.wikipedia.org/wiki/Lista_de_pa%C3%ADses_por_PIB_nominal#cite_note-worldbank-20>. Acesso em 13 jun. 2019.

⁴NEDER, Vinicius. Total de servidores públicos aumenta 83% no País em 20 anos. **O Estado de São Paulo**, Rio de Janeiro, RJ, 18 dez. 2018. Disponível em <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,total-de-servidores-publicos-aumenta-60-no-pais-em-20-anos-aponta-ipea,70002650407>>. Acesso em 28 mai. 2019.

pública (onde há diferença de estatura entre os contratantes e, conseqüentemente, o Estado se sobrepõe aos demais contratantes, configurando uma relação impositiva).

Os recursos estatais são eminentemente de procedência derivada ou de economia pública e, dentre essas, se sobressaem os tributos. Dentre as espécies de tributos, incontestes são os impostos, ICMS incluso. É sobre tal imposto e seus regramentos que trataremos no capítulo primeiro.

Observada grandeza do Estado brasileiro e suas gigantescas necessidades, passamos à compreensão do outro lado do litígio, introduzindo o ponto de vista do empresário investidor e como ele realiza a sua busca pelo lucro. Essas são as premissas básicas para introduzir o Simples Nacional, tema do nosso capítulo segundo.

O empresário é, muito basicamente, um intermediário entre a matéria prima e o consumidor final, adicionando naquilo que intermedeia um valor agregado, através de um processo de adição de utilidade ao item, gerando uma diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra, resultando em lucros. Isso se dá de inúmeras formas, como a melhoria do produto, a realocação logística do mesmo, entre outros tantos métodos.

Vejamos, por exemplo, um varejista revendedor de sapatos. Ele consegue diferenciar o preço de compra que realiza (mais barato) e o preço de venda efetuada (mais caro), para auferir lucros, por inúmeros métodos.

Um deles é o que se chama em economia de "Economia de Escala" e é definido pela doutrina como "fatores que conduzem à redução do custo médio de produção de um determinado bem à medida que a quantidade produzida aumenta"⁵. É o quanto um comprador consegue economizar por comprar muita quantidade de um mesmo produto em uma única compra.

⁵QUE são economias de escala?. **Portal Gestão**. 09 jul. 2010. Disponível em <<https://www.portal-gestao.com/artigos/6202-o-que-s%C3%A3o-economias-de-escala.html>>. Acesso em 10 mai. 2019.

Por exemplo, se o empreendedor comprar de uma só vez 5000 pares de sapato, conseguirá um valor por par de sapato menor do que na hipótese de comprar 10 lotes de 500 pares de sapatos, que por sua vez sai mais em conta (o valor de cada par de sapato) que comprar 100 lotes de 50 pares de sapato. Veja que, ao final, todos compraram 5000 pares de sapato.

Podemos inferir, do exemplo acima, que o empresário que possui mais dinheiro para investir na compra de seu estoque, consegue preços melhores. E, se no final da linha de compra e venda os preços forem iguais frente ao consumidor final, teremos que a diferença entre compra e venda, por sapato (ou seja, o lucro), *ceteris paribus*, foi maior para aquele empresário que investiu mais, possibilitando maiores reinvestimentos e consequente aumento de distância entre sua própria pujança e a de seus concorrentes.

A partir deste raciocínio, conseguimos segmentar os empresários em quatro classes, onde os primeiros têm muitíssima capacidade econômica; os segundos possuem muita capacidade econômica; os terceiros têm pouca capacidade econômica; e os últimos possuem pouquíssima capacidade econômica. De forma mais técnica, podemos dizer que os primeiros seriam aquilo que chamamos Empresas de Grande Porte, os segundos seriam Empresas de Médio Porte, já os terceiros seriam as Empresas de Pequeno Porte e os últimos seriam denominados de Microempresas.

Atestamos, portanto, que os ME e EPP possuem menor capacidade de investimento, portanto menor envergadura, em comparação às EMP e EGP, o que as tornam pessoas jurídicas diferentes.

Se, para complementarmos tal discernimento, pensarmos nos princípios da equidade e isonomia, podemos compreender que pessoas diferentes devem ser tratadas de forma diferente, na medida de suas diferenças.

É o que absorvemos da doutrina constitucional de Sylvio Motta, no que tange ao tratamento isonômico⁶:

Destarte, o princípio da isonomia pontua todas as cadeiras do Direito, norteando todas as relações Jurídicas. Há que se distinguir a isonomia formal da isonomia material. A isonomia formal⁷ pugna pela igualdade de todos perante a lei, que não pode impedir que ocorram as desigualdades de fato, provenientes da diferença das aptidões e oportunidades que o meio social e econômico permite a cada um. Já a igualdade material, ou seja, aquela que postula um tratamento uniforme de todos os homens perante a vida com dignidade, é quase utópica, visto que nenhum Estado logrou alcançá-la efetivamente. Segundo Montesquieu, "*a verdadeira igualdade consiste em tratar de forma desigual os desiguais*", conferindo àqueles menos favorecidos economicamente um patrimônio jurídico inalienável mais amplo.

Portanto, torna-se lícito pensar que temos de tratar ME e EPP, pessoas jurídicas de menor estatura, diferentemente dos EMP e EGP, pessoas jurídicas mais robustas.

Eis toda a concatenação jurídico-racional que fomentou o desenvolvimento do Sistema Simples Nacional dentro do ordenamento jurídico pátrio.

O Simples Nacional é um sistema que trata de forma diferente pessoas (mesmo que jurídicas) diferentes, privilegiando os que necessitam de privilégios para sobreviver.

E é sobre isso que tratará o capítulo segundo, pois são os optantes do Sistema Simples Nacional aqueles diretamente atingidos pela norma ora impugnada pelo remédio da ADI.

Apresentados os polos da lide, podemos dar introdução ao derradeiro capítulo deste trabalho de conclusão de curso, qual seja, o capítulo que trata propriamente do estudo jurídico da Ação Direta de Inconstitucionalidade número 5.464.

⁶MOTTA, Sylvio. **Direito Constitucional**: Teoria, Jurisprudência e Questões. 27. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Forense; São Paulo. MÉTODO. 2018. p.231

⁷ CRFB, Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

No terceiro capítulo, faremos uma análise sobre o processo em si, uma ADI proposta em defesa da iniciativa privada, e confrontada pelo poder público, na forma de Procuradorias Gerais de Estado e Secretarias de Fazenda e Finanças Públicas.

Essa ação contém mais de 250 peças e conta com algumas movimentações processuais interessantes, além realizar o chamamento de princípios jurídicos relevantes constitucionalmente, administrativamente e, por óbvio, tributariamente.

Eis que teremos, deste modo, uma visão mais processual do caso, com pinceladas de direito processual constitucional, para que tenhamos a exata noção do fundamentos decisórios dos ministros do STF.

Depois do Estudo da ADI 5464, faremos uma breve conclusão com os argumentos que parecem passíveis de prosperarem e os que não parecem serem possuidores de tal capacidade.

Exposta a relevância do estudo da Ação Direta de Inconstitucionalidade número 5464 como tema de monografia, nada mais nos resta senão avançar para o o primeiro capítulo.

1. ICMS. UMA ANÁLISE DIRIGIDA À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E ÀS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DO IMPOSTO

1.1. Considerações iniciais

Quando a Administração Pública se propõe a planejar a satisfação das necessidades estruturais da sociedade brasileira (como educação, saúde, habitação, entre outras), ela o faz com uma primeira preocupação, qual seja, como obter capitais para implementar melhorias nessas áreas. Uma das respostas mais veementes é que tais rendas advêm de tributos.

Tributos são fontes de rendas derivadas, fruto do poder impositivo estatal, poder este que tem por base o desnível de estatura hierárquica entre as partes.

Os tributos podem ser divididos em várias espécies. As teoria tripartite e pentapartite são as mais difundidas e aceitas, mas independente de qual destas se escolha, incontestemente, uma das espécies de tributos são os impostos.

Impostos, portanto, são uma forma de os Entes se capitalizarem para exercerem suas administrações. A competência para instituí-los é dividida entre os Entes Federal, Estaduais, Distrital e Municipais pela CRFB, a qual orienta quem é competente para cobrar qual tributo. Três seções são separadas pela Carta Magna para distribuir as competências entre os Entes da federação⁸.

Os Estados e o DF são competentes para três impostos, quais sejam: o Impostos sobre Transmissão Causa mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCD); o Impostos sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS); e o Impostos sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), conforme Art. 155, CRFB⁹.

⁸SEÇÃO III; DOS IMPOSTOS DA UNIÃO (...), SEÇÃO IV; DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL (...), e SEÇÃO V; DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS.

⁹Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

Vemos, desta forma, que o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (que chamaremos aqui simplesmente de ICMS) é um imposto de competência Estadual e do DF, e será sobre ele que falaremos neste capítulo um.

O ICMS foi a junção de diversos impostos. Nas palavras do professor Cláudio Borba¹⁰:

"O ICMS, que foi uma criação da Constituição de 1988, é fruto da união de seis antigos impostos; ICM; Imposto único sobre Minerais; Imposto único sobre combustíveis líquidos e gasosos; Imposto único sobre energia elétrica; Imposto sobre Transportes; Imposto sobre Comunicações."

Já que este trabalho monográfico trata sobre a suposta inconstitucionalidade de uma cláusula de convênio que regula o ICMS, por óbvio que teremos como interessados as Fazendas Públicas Estaduais, já que são estas quem celebram tais convênios. Os Entes Estaduais serão, deste modo, grandes interessados neste litígio, estando voltados para a manutenção da cláusula nona e conseqüente indeferimento da ADI 5464 proposta.

Para falarmos sobre as características que nos interessam dentro desse imposto, é necessário primeiro saber o que é um bem para, a partir daí, definirmos o que seria mercadoria, e só assim falarmos sobre circulação dessas mercadorias.

1.1.1. Definição e bens e mercadorias

Definimos bem, contabilmente falando, como "tudo o que possui valor econômico e que pode ser convertido em dinheiro, sendo utilizado na realização do objetivo principal de seu proprietário. São as coisas úteis, capazes de satisfazer as necessidades das pessoas e das

a) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
c) propriedade de veículos automotores.

¹⁰BORBA, Cláudio. **EVP - Legislação Federal do ICMS - 2016** - Cláudio Borba - Aula 001. 09 ago. 2016. Disponível em <<https://www.youtube.com/watch?v=NhItSYQVGWU&t=42s>>. Acesso em 22 de mai. 2019.

empresas. Os bens classificam-se em: Bens Móveis, Bens Imóveis, Bens Tangíveis e Bens Intangíveis"¹¹.

Visto o que é bem, entendamos o real significado de mercadoria, que, na lapidar lição de Souto Maior Borges, citado por Ricardo Alexandre¹² é:

"Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde esta característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria".

Vemos que uma mercadoria é razoavelmente diferente de um bem, haja vista ser um tipo de bem: aquele que se caracteriza, sob certos aspectos, por ter destinação de mercancia.

Com esta definição podemos entender a diferença, sob a luz do fato gerador do ICMS, no ato de alguém que queira se desfazer de um livro usado mediante venda para algum eventual interessado (está vendendo um bem), de outra pessoa, empresária do ramo da cultura e que é dona de um sebo (estabelecimento este que vende livros usados) ao se dispor a vender o estoque de seu empreendimento (está vendendo mercadorias).

Agora que sabemos o que é mercadoria, podemos avançar para o Imposto que é lançado toda vez que ocorre a sua circulação, tendo por base, neste momento, a Carta Magna.

1.2. O ICMS à luz da Constituição da República

A competência aos Estados da Federação e ao Distrito Federal está disposta no parágrafo segundo do Art. 155 da Carta Magna, que, pela importância que terá para orientar nosso raciocínio, transcrevemos nos itens relevantes à nossa exposição.

Iniciando pelo inciso I do referido parágrafo segundo, temos que:

¹¹PATRIMÔNIO. **Só Contabilidade**. Virtuoso Tecnologia da Informação. 2007-2019. Disponível em <<http://www.socontabilidade.com.br/conteudo/patrimonio.php>>. Acesso em 29 mai. 2019.

¹²ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 12. ed. rev. atua. e ampl. Rio de Janeiro. Jus Podivm. 2018. p. 705.

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

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

Desposa-se diante dos nossos olhos o princípio da não cumulatividade, sobre o qual nos aprofundaremos agora.

1.2.1. O princípio da não-cumulatividade

Entende a doutrina de Leandro Paulsen que tal princípio, que também orienta o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se explica da seguinte forma¹³:

A não cumulatividade constitui uma técnica de tributação que visa a impedir que as incidências sucessivas nas diversas operações da cadeia econômica de um produto impliquem um ônus tributário muito elevado, decorrente da múltipla tributação da mesma base econômica, ora como insumo, ora como produto intermediário ou material de embalagem integrando o produto final. Em outras palavras, consiste em fazer com que o IPI não onere, em cascata, a produção. Isso ocorreria caso o IPI pudesse ser cobrado, sem qualquer compensação, nas diversas saídas de produtos industrializados ocorridas numa cadeia de industrializações.

Na prática, este princípio nos ensina que aquilo que já foi tributado não mais deve sê-lo, ou seja, à luz deste princípio, não podemos cumular parcelas ao tributar novamente uma parte já tributada.

Exemplo prático seria o de uma concessionária de veículos que compra carros a R\$30.000 reais da fábrica, e os vende a R\$50.000 reais. Supondo um ICMS didático de 10% sobre a circulação da mercadoria, teríamos os seguintes resultados, de acordo com cada característica:

Fosse um imposto cumulativo, na primeira circulação de mercadoria (da fábrica para a concessionária) o ICMS devido seria de R\$3.000 reais (resultado de 10% de R\$30.000 reais). Na segunda circulação de mercadoria, o imposto devido seria de R\$5.000 reais (resultante do

¹³PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2012. p. 377.

cálculo de 10% sobre R\$50.000 reais). O resultado para os cofres públicos seria o de R\$8.000 reais (pois é a soma resultante dos impostos de cada uma das duas circulações de mercadoria).

Como o imposto é não cumulativo, na primeira circulação de mercadoria, ainda sim o ICMS devido seria o de R\$3.000 reais (pois resultado da conta de 10% sobre o valor de venda de R\$30.000 reais). Já na segunda circulação, contudo, o resultado seria um tributo de R\$2.000 reais, fruto de incidência somente sobre o valor ainda não tributado (R\$50.000 reais menos os R\$30.000 reais já tributados, resultando em 10% sobre os R\$20.000 reais ainda não tributados). Entram, desta forma, para os cofres públicos o valor de R\$5.000 reais (soma dos R\$3.000 da primeira circulação com os R\$2.000 fruto da segunda circulação).

Esta é, na prática, a consequência da não cumulatividade tributária, característica constitucionalmente dada ao ICMS pela CRFB.

Este dado é importante pois veremos no capítulo três, quando formos falar sobre a ADI 5464, que tal princípio é supostamente maculado, de acordo com a argumentação na propositura da referida ação.

1.2.1.1. As diferenças quanto a efetivação do princípio da não cumulatividade quando feita pelo IVA (internacional) ou feita pelo sistema de créditos e débitos brasileiro

A não cumulatividade pode ser colocada a termo de duas formas.

Uma delas é utilizada no mundo todo, e caracteriza o Imposto sobre Valor Adicionado - IVA. Consiste basicamente em tributar somente o valor adicionado à mercadoria ou produto, simplesmente. Se, por exemplo, um produto de valor 100 na sua compra é vendido pelo valor de 160, tributa-se tão somente o valor de 60. Em uma alíquota didática de 10%, o valor do tributo seria de 6.

A segunda forma é o sistema brasileiro de tributação, característico dos tributos não cumulativos, chamado de sistema de créditos e débitos. Consiste em tributar todo o valor,

sempre criando créditos ao comprar e débitos ao vender. Estes créditos e débitos são confrontados e caso existam débitos a serem saldados, este será o valor que entrará para os cofres públicos. Utilizando o mesmo exemplo, com a mesma alíquota de 10%, um produto comprado por 100 criaria um crédito de 10. Ao ser vendido por 160 criaria um débito de 16. Confrontados ambos os valores, o resultado seria um imposto a pagar de 6.

Não é o escopo de nosso trabalho de conclusão de curso nos desdobrarmos sobre as diferenças entre o sistema IVA de tributação do valor agregado e o sistema do ICMS de créditos e débitos. Contudo, de forma sintética podemos dizer que o sistema adotado pelo ICMS brasileiro resulta em uma maior liberdade da Administração Pública brasileira para, com isenções, incentivos e diferimentos, controlar o momento que o imposto é devido, sem com isso perder receita ao final da cadeia. São os fins práticos dos comandos instituídos pelo inciso II deste parágrafo, por exemplo, senão vejamos:

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

1.2.2. Competências do Legislativo referentes ao ICMS. O caso da diferenciação de alíquotas, a depender da espécie de circulação de mercadorias

Dando prosseguimento, visto a característica não cumulativa do ICMS, seguimos para o inciso IV do parágrafo segundo do Art. 155 da CRFB, onde observamos o que é o Senado Federal o órgão responsável por estabelecer alíquotas interestaduais, conforme texto legal abaixo exposto:

- IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

Neste momento, muito mais importante que saber sobre a atribuição do Senado Federal, é saber que as mercadorias podem circular por dentro de seus Estados de origem ou para fora deles e que, dependendo de cada movimentação dessas, a alíquota é diferente.

Dentro de um Estado da Federação, sua administração é soberana para instituir o valor de alíquota que bem entender sobre a circulação da mercadoria, desde que respeitadas algumas regras¹⁴.

Como padrão, geralmente os estados escolhem alíquotas que giram entre 17% e 18%.

Mas se a venda do produto for para fora do Estado de origem, quem decide o valor da alíquota não é o Estado de origem, tampouco o Estado de destino da mercadoria, mas sim o Senado Federal. Tal resolução já existe¹⁵ e, para nós, é importante sabermos que existem basicamente duas alíquotas interestaduais: 7% e 12% (Em casos específicos, envolvendo importação, a alíquota pode ser de 4%).

Para mais fácil compreensão, façamos a divisão dos Estados Federativos em dois grupos: os eminentemente produtores, que chamaremos simplesmente de P, e os majoritariamente consumidores, que serão chamados tão somente de C.

Quando o grupo P vende para o grupo C, a alíquota é de 7%. Nos demais casos (P vendendo para P, ou C vendendo tanto para P quanto para C) a alíquota é de 12%.

Temos que o grupo P, produtores, são os estados da Região Sul e Sudeste, exceto o Espírito Santo. O grupo C, consumidores, são os demais Estados da Federação.

Tal sistemática se estabelece por um motivo simples, positivado nos incisos VII e VIII deste parágrafo, a seguir transcritos:

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

¹⁴CRFB, Art.155, parágrafo segundo, VI: salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

¹⁵BRASIL. Resolução Número 22, de 1989 do Senado Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF. 22 mai. 1989. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm>. Acesso em 23 mai. 2019.

- a) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
 - b) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
- VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)
- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
 - b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

Podemos perceber pela letra constitucional que as alíquotas são diferentes em razão da divisão do imposto entre Estados de origem e destino.

Vê-se que, dentro de uma venda interestadual, o Estado de origem da mercadoria fica com a alíquota interestadual e o Estado de destino fica com o diferencial de alíquota.

Se raciocinarmos no sentido de que os Estados do grupo P (produtor) são mais desenvolvidos, e conseqüentemente mais ricos, que os Estados do grupo C (consumidor), tem-se que existe uma melhor distribuição de renda na diferenciação de alíquotas.

Vejamos um exemplo.

Se empresa do RJ vende para BA, o Estado Carioca fica com 7% relativa à alíquota interestadual e o Estado Baiano com o diferencial desta alíquota interestadual - que passaremos a chamar pela sigla DIFAL, como é conhecida no meio tributário - e sua própria alíquota interna. Supondo a alíquota interna baiana em 18%, o resultado da DIFAL ficaria em 11% quanto ao ICMS da transação, devidos aos baianos.

Agora se empresa Baiana vende para o RJ, o Estado da BA fica com 12% referente à alíquota interestadual e o RJ, fica com o diferencial de alíquota (supondo os mesmo 18%, o resultado da DIFAL seria de 6% para o Ente carioca).

Vê-se que sempre o estado da Bahia (no exemplo, mas aconteceria com todos os estados do grupo Consumidor) sairiam com uma quantia significativamente maior do ICMS, restando comprovada a eficiência na distribuição das rendas do tributo para os Estados da Federação menos favorecidos economicamente.

Temos, neste ponto, que entender porque deve-se repartir de forma desigual as receitas provenientes do ICMS, ofertando mais aos Entes Federados de menor poderio econômico.

1.2.2.1. Alíquotas díspares para Estados díspares: O princípio da Isonomia aplicado ao contexto tributário

Isonomia é uma palavra que "vem do termo igual em grego isonomia, composto pelos radicais iso, que significa o mesmo, e nomos, que quer dizer lei. Por sua etimologia, a palavra isonomia significa 'de mesma lei'¹⁶. Igualdade é um sinônimo frequente.

O princípio que aduz dessa palavra, nos ensinamentos Alexandre de Moraes, enquanto doutrinador, significa¹⁷:

A Constituição Federal de 1988 adotou o princípio da igualdade de direitos, prevendo a igualdade de aptidão, uma igualdade de possibilidades virtuais, ou seja, todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico pela lei, em consonância com os critérios albergados pelo ordenamento jurídico.¹⁸ Dessa forma, o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desiguam, é exigência tradicional do próprio conceito de Justiça, pois o que realmente protege são certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional quando o elemento discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida pelo direito, sem que se esqueça, porém, como ressalvado por Fábio Konder Comparato, que as chamadas liberdades materiais têm por objetivo a igualdade de condições sociais, meta a ser alcançada, não só por meio de leis, mas também pela aplicação de políticas ou programas de ação estatal¹⁹.

Ainda Alexandre de Moraes, seguindo em sua lição, nos mostra o alcance deste princípio, consagrado constitucionalmente:

O princípio da igualdade consagrado pela constituição opera em dois planos distintos. De uma parte, frente ao legislador ou ao próprio executivo, na edição, respectivamente, de leis, atos normativos e medidas provisórias, impedindo que possam criar tratamentos abusivamente diferenciados a pessoas que encontram-se

¹⁶SIGNIFICADO de Isonomia. **Significados**. 10 out. 2016. Disponível em <<https://www.significados.com.br/isonomia/>>. Acesso em 29 mai.2019.

¹⁷MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33. ed. rev. e atua. até a EC no 95, de dezembro de 2016. São Paulo. Atlas. 2017. p. 48.

¹⁸Sobre o princípio da igualdade no direito tributário, ver MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito constitucional interpretado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992. p. 154-172.

¹⁹COMPARATO, Fábio Konder. **Direito Público: estudos e pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 59.

em situações idênticas. Em outro plano, na obrigatoriedade ao intérprete, basicamente, a autoridade pública, de aplicar a lei e atos normativos de maneira igualitária, sem estabelecimento de diferenciações em razão de sexo, religião, convicções filosóficas ou políticas, raça, classe social.

A desigualdade na lei se produz quando a norma distingue de forma não razoável ou arbitrária um tratamento específico a pessoas diversas. Para que as diferenciações normativas possam ser consideradas não discriminatórias, torna-se indispensável que exista uma justificativa objetiva e razoável, de acordo com critérios e juízos valorativos genericamente aceitos, cuja exigência deve aplicar-se em relação à finalidade e efeitos da medida considerada, devendo estar presente por isso uma razoável relação de proporcionalidade entre os meios empregados e a finalidade perseguida, sempre em conformidade com os direitos e garantias constitucionalmente protegidos.

Assim, os tratamentos normativos diferenciados são compatíveis com a Constituição Federal quando verificada a existência de uma finalidade razoavelmente proporcional ao fim visado.²⁰

Finalizando os ensinamentos deste professor, cabe seguir sua recomendação, ao citar San Tiago Dantas:

Sobre o princípio da igualdade, indispensável recordarmos a lição de San Tiago Dantas:

“Quanto mais progredem e se organizam as coletividades, maior é o grau de diferenciação a que atinge seu sistema legislativo. A lei raramente colhe no mesmo comando todos os indivíduos, quase sempre atende a diferenças de sexo, de profissão, de atividade, de situação econômica, de posição jurídica, de direito anterior; raramente regula do mesmo modo a situação de todos os bens, quase sempre se distingue conforme a natureza, a utilidade, a raridade, a intensidade de valia que ofereceu a todos; raramente qualifica de um modo único as múltiplas ocorrências de um mesmo fato, quase sempre os distingue conforme as circunstâncias em que se produzem, ou conforme a repercussão que têm no interesse geral. Todas essas situações, inspiradas no agrupamento natural e racional dos indivíduos e dos fatos, são essenciais ao processo legislativo, e não ferem o princípio da igualdade. Servem, porém, para indicar a necessidade de uma construção teórica, que permita distinguir as leis arbitrárias das leis conforme o direito, e eleve até esta alta triagem a tarefa do órgão do Poder Judiciário.”²¹

Dentro do entendimento tributário, o corolário da isonomia tangencia a busca pela igualdade e conseqüentemente por um tratamento diferenciado entre desiguais, no sentido de reduzir tais diferenças.

Feita a ilação pertinente ao Princípio da Isonomia, que confere licitude ao tratamento desigual dado pela Carta Magna aos Entes Federados, avancemos.

²⁰BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Princípio da isonomia**: desequiparações proibidas e permitidas. Revista Trimestral de Direito Público, no 1, p. 79.

²¹DANTAS, F. C. San Tiago. **Igualdade perante a lei e due process of law**: contribuição ao estudo da limitação constitucional do Poder Legislativo. Revista Forense, v. 116, p. 357-367, Rio de Janeiro, 1948.

1.2.2.2. Emenda Constitucional 87 de 2015 à luz do princípio da isonomia

Temos que chamar atenção aqui para um fato de extrema relevância, no que diz respeito a Ação Direta de Inconstitucionalidade número 5464. Podemos notar que o texto destes dois últimos incisos estudados foram alterados pela Emenda Constitucional 87 de 2015.

A presente monografia está se prestando a estudar a Ação Direta de Inconstitucionalidade frente à cláusula nona do Convênio CONFAZ de número 93, que se apoia no novo texto da redação do incisos VII e VIII para supostamente ter validade. No capítulo terceiro, estudaremos o antes e depois de tal texto, para podermos acompanhar o raciocínio da validade ou não do convênio.

Adianta-se, porém, que as modificações trazidas à Carta Magna pelo Poder Constituinte Derivado Reformador são o alicerce argumentativo para a validade material do Convênio CONFAZ número 93, uma vez que essa divisão entre Estados de origem e destino das receitas provenientes do ICMS de circulação interestadual de mercadorias tornaram-se mais isonômicas após a Emenda. O Convênio tenta trazer os optantes do Simples Nacional para dentro deste regramento.

1.3. O ICMS na legislação infraconstitucional. Características pertinentes do imposto

Prosseguindo, observamos que a Carta Magna concede ao legislador infraconstitucional algumas prerrogativas para, mediante Lei Complementar, efetivar a possibilidade de se instituir o ICMS, senão vejamos:

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
 - b) dispor sobre substituição tributária;
 - c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
 - d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- (...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Enquanto as alíneas de "a" a "d" são trabalhadas pela Lei Complementar 87 de 1996, possuindo a alcunha de Lei Kandir, a alínea "g" nos direciona para o normativo legal complementar que dá suporte ao Conselho de política Fazendária - CONFAZ, qual seja, a Lei Complementar 24 de 1975.

1.3.1. O ICMS e a Lei Complementar 87 de 1996

Iniciaremos nossa análise infraconstitucional pela Lei Complementar 87 de 1996 pelo Art. 1º, que atesta a competência dos Estados da Federação e do Distrito Federal para instituir o ICMS, senão vejamos:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O Art. 2º define a hipótese de incidência que, quando observada no mundo fático, torna-se Fato Gerador de direito para Fazenda Pública Estadual realizar o lançamento de tributo respectivo.

Art. 2º O imposto incide sobre:
I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

Este é artigo que trata da circulação de mercadorias, as quais, quando comercializadas interestadualmente pelos optantes do simples aos compradores não contribuintes do ICMS entrarão no ambiente discutido pela ADI 5.464.

Para sabermos quem é contribuinte, vejamos o artigo quarto:

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

Podemos entender agora quem é a pessoa do contribuinte, o empresário comerciante, e como ele está associado ao ICMS. Percebemos que ser contribuinte é realizar com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial operações de circulação de mercadorias. Isso parece óbvio em um primeiro momento, mas percebemos que o contribuinte pode sê-lo mesmo que a mercadoria comprada não seja a que será comercializada.

Por exemplo, um comerciante que vende sapatos, se enquadra na figura do contribuinte, por seu comércio habitual de calçados. Se ele comprar cadeiras para colocar em seu estabelecimento, podemos inferir que ele não irá vendê-las - será consumidor final -, mas ainda assim será contribuinte do imposto - por conta de sua atividade de comércio de calçados.

É desde consumidor final que também trata o inciso VII do parágrafo segundo do artigo 155 da Magna Carta.

Prosseguindo com o estudo da Lei Kandir, vemos a figura de quem pode ser obrigado por lei a adimplir o imposto devido, senão vejamos:

Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Aqui observamos a figura da responsabilidade tributária.

A atribuição de tal substituição é de competência de cada Ente estadual, inclusive relativamente nas diferenciações de alíquota, pois assim determina o regramento de normas gerais da Lei Complementar 87, conforme vemos:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Dando prosseguimento no estudo a Lei Complementar nos mostra, em seu Art.12, o momento em que a hipótese de incidência acontece no mundo fático, configurando o Fato Gerador e fazendo surgir a obrigação tributária.

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:
I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Vê-se, pelo artigo acima exposto, que o momento da ocorrência do Fato Gerador é a saída da mercadoria do estabelecimento que a vende.

Prosseguindo, pelo artigo 13 podemos constatar que a base de cálculo de uma operação de ICMS padrão, seguindo as orientações da Lei Kandir, é o valor total da operação, conforme vemos abaixo:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:
I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

O valor que a lei entende ser a base para o cálculo do tributo do ICMS é o valor da operação. Tal valor é uma regra, que inclui inclusive o próprio valor do ICMS, transformando este imposto naqueles que são conhecidos como "por dentro".

O significado prático disso é que se um produto qualquer é vendido por R\$1.000 reais, com um ICMS didático de 10%, resultando em R\$100 reais de tributo, temos que na verdade o valor do bem é R\$900 reais.

A inteligência para que se considere o imposto por dentro é altamente questionável, uma vez que torna o valor efetivo do imposto maior do que o valor nominal. No exemplo em questão, R\$100 reais equivale a 11.11% de R\$ 900 reais, e não 10%, o que equivale dizer que o contribuinte está sendo tributado com alíquota maior que a legalmente instituída.

Mas tal discussão transcende os propósitos desta monografia, e será deixada para uma próxima oportunidade.

Visto tal detalhe, observemos os artigos 19 e 20:

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

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

Reforçando a característica não cumulativa do ICMS, tais artigos vão ao encontro do que já foi analisado, quando estudamos o princípio da não-cumulatividade.

Após essas breves linhas para compreender as normas gerais relativas ao ICMS, torna-se de bom observarmos a legislação complementar número 24, que capacita os Entes Federados a se reunirem, mediante convênio, para estabelecerem o quê de direito quanto ao ICMS.

1.3.2. O ICMS e a guerra fiscal

Porém, antes de continuarmos, é interessante também uma breve digressão sobre o porquê da CF dedicar tanto espaço ao ICMS, que possui, por isso, uma das legislações constitucionais e complementares mais robustas do ordenamento jurídico.

Percebemos, pelas poucas linhas que já escrevemos neste trabalho de conclusão de curso, que o ICMS é um imposto que interfere diretamente em uma pessoa muito importante para a saúde econômica de uma nação: o empresário do ramo do comércio.

Tal pessoa, ao desenvolver seu trabalho, gera valor à economia de um local, ou porque agrega valor às mercadorias, ou porque emprega funcionários diretamente em sua atividade, ou indiretamente, por meio de serviços, ou ainda porque paga impostos.

Vê-se, portanto, que tal pessoa jurídica possui um valor elevado frente aos anseios sociais pois, em síntese, a vida de muitas pessoas (naturais ou jurídicas) dependem em grande medida do empresariado.

Então, podemos inferir que quanto maior for o número de empresários estabelecidos no território de um Ente da Federação, mais valor agregado a economia daquele Ente terá.

Podemos compreender portanto que todos os Estados da Federação e o Distrito Federal, cientes deste raciocínio, empregam todos os meios que possuem para atrair para seus domínios a maior quantidade possível de empresários.

Quando isso é realizado através de medidas fiscais, como isenções de tributos, por exemplo, está configurada o que convencionou-se chamar Guerra Fiscal.

Portanto, guerra fiscal é configuração de medidas unilaterais dos Entes da Federação em sua concorrência por contribuintes que economicamente possam agregar valor, onde estes estiverem estabelecidos.

Nas palavras do doutrinador José Eduardo Soares de Melo, observa-se o seguinte entendimento²²:

Além da isenção tributária, os referidos convênios também têm concedido demais incentivos de natureza diversificada, especialmente a redução de base de cálculo, o crédito presumido de imposto e a anistia. Entretanto, unilateralmente, as unidades federativas têm expedido leis, decretos, e atos administrativos, outorgando vantagens fiscais financeiras creditícias e operacionais, que afetam a carga impositiva (...). O STF, de longa data, vem mantendo tradicional entendimento no sentido de que são inconstitucionais os benefícios concedidos unilateralmente pelos Estados (sem a celebração de convênios) (...).

Fora dos parâmetros legais, a guerra fiscal pode ser absolutamente danosa, principalmente quando possui uma relação de custo-benefício desvantajosa para o Ente que estabelece as isenções ou benefícios.

Para diminuir ao máximo os danos que Agentes da Administração Pública possam causar aos seus respectivos Entes, a CRFB traz todo o contorno que o imposto necessita ter e capacita Lei Complementar a estabelecer aspectos gerais, que necessariamente são observados

²²MELO, José Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo. Dialética. 2012. p.369-371.

por todos os competentes a instituir o respectivo tributo. O intuito é existir uma ordem geral que proteja os Entes de administrações tributárias temerárias.

Quanto ao ICMS, temos duas Leis Complementares: a de número 87, que acabamos de analisar, e a de número 24, a qual passaremos a tratar, a partir de agora.

1.3.3. O ICMS e a Lei Complementar 24 de 1975

Prosseguimos agora com a LC 24 de 1975, que dá o direcionamento para os convênios entre os Estados da Federação estabelecidos pelo CONFAZ.

A princípio, tais convênios regulamentariam tão somente isenções, incentivos e benefícios fiscais²³, conforme preâmbulo da lei, abaixo exposto:

Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.

Todavia, foi por meio de tal convênio que se regulamentou o ICMS após mudança da Emenda Complementar 87 de 2015, conforme podemos ver na introdução do convênio de número 93, a seguir:

O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 247ª reunião extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 17 de setembro de 2015, tendo em vista o disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e no art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal, bem como nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte:

Tal regulamentação normativa, que aparentemente extrapola a competência de instituir isenções, incentivos e benefícios fiscais, se suporta no Regimento Interno do próprio convênio, modificado pelo convênio 133 de 1997, senão vejamos²⁴:

²³Art.155, § 2º, XII, g) Cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

²⁴BRASIL. **Institucional**. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Brasília, DF, 30 mai. 2019. Disponível em

<<https://www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/CONFAZ>>. Acesso em 30 mai. 2019.

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

Incumbe-lhe, ainda, nos termos do seu regimento interno, aprovado pelo Convênio ICMS 133/97:

- 1) Sugerir medidas com vistas à simplificação e à harmonização de exigências legais;

Podemos observar pela literatura da norma acima esposada que as decisões relativas aos fatos motivadores da ADI 5464 vieram de Secretários de Fazenda (cargo público de confiança do chefe do executivo que, em regra, é de livre nomeação e exoneração deste) respaldada por regimento interno do Conselho CONFAZ, conforme item 1, supracitado.

É de bom tom sopesarmos estas informações com o caráter democrático da força da lei, pois quando esta nos obriga, é uma obrigação da própria sociedade por sobre nós, haja vista que a lei é proposta pelo legislativo, representante da própria sociedade.

Informação que também se necessita observar destas linhas é a força do caráter normativo destas decisões, frente à outras normas legais, de hierarquias diversas, para que, ao fim, possamos atestar - ou não - uma eventual inconstitucionalidade formal das normas exaradas.

Tais observações que aqui incitamos, serão respondidas no capítulo terceiro, eis que também foram levantadas pelos interessados na Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Terminamos aqui o exame de todos os aspectos relevantes atinentes ao ICMS, no que tange à circulação de mercadoria.

É de extrema importância compreender que as normas aqui expostas são a regra, ou seja, aquilo que se aplica quando não estamos amparados por uma exceção.

Eis que o próximo capítulo, segundo desta nossa jornada, será voltado exclusivamente para o Simples Nacional. Sistema tributário diferenciado, ele nos oferece novas regras relativas a oito impostos, ICMS incluso.

Portanto, analisado o sistema do ICMS padrão, passemos ao estudo do Simples Nacional.

2. SIMPLES NACIONAL

Acompanhamos, no capítulo introdutório, a observação das diferentes estaturas das pessoas jurídicas que compõem a economia nacional e que, por tais diferenças, precisam ser acolhidos de diferentes maneiras pelo ordenamento jurídico pátrio.

Neste capítulo, avançamos de forma mais técnica e robusta por sobre a figura dos optantes do sistema diferenciado e favorecido do Simples Nacional. Veremos não só por que ele é diferenciado, mas também como e de que forma ele se diferencia. Será o momento então de focarmos na diferenças e favorecimentos relativos ao ICMS, para entender o enquadramento pertinente aos optantes do Simples.

Faremos também uma varredura por sobre a constituição do sistema em sí, pois é muito importante, para este trabalho monográfico, entender a força desse sistema normativo diferenciado, já que, repete-se, estamos trabalhando uma Ação Direta de Inconstitucionalidade na qual, em sua Petição Inicial, se requer uma declaração de inconstitucionalidade de cláusula do CONFAZ, motivando-se, entre outros fatores, por suposta inconstitucionalidade formal daquela norma, frente à CRFB.

Tudo fará sentido com o decorrer do capítulo. E para fazer jus à organização do capítulo primeiro, também aqui avançaremos por sobre os textos constitucionais, antes de nos debruçarmos sobre a Lei Complementar número 123 de 2006, que regula o sistema Simples Nacional. Todas as necessidades doutrinárias serão satisfeitas à medida em que forem surgindo.

2.1. Sistema Simples na Constituição da República Federativa do Brasil

Iniciando pela Carta Magna, temos as primeiras invocações ao Simples no Art. 146, III, d, e seu respectivo parágrafo único, nas disposições gerais do capítulo sobre o sistema financeiro nacional, senão vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

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: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Vemos que um comando constitucional, inserido pelo Poder Constituinte Derivado Reformador através da Emenda Constitucional 42 de 2003, deu competência ao Legislativo Federal para que, através de Lei Complementar, estabelecesse "*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 (...)*" sendo expresso em sua vontade em incluir o ICMS (CF, Art. 155, II) neste tratamento diferenciado e favorecido.

2.1.1. Leis Complementares e Leis Ordinárias: Principais diferenças

Cabe, então, um pequena perquirição acerca das diferenças da Lei Complementar, relativamente à Lei Ordinária, para que tenhamos dimensão do real significado do mandamento constitucional solicitar que uma espécie legislativa, e não a outra, fosse utilizada para disciplinar o Sistema Simples.

Extraímos do texto da Carta Maior que existe uma diferenciação expressa entre tais normativos jurídicos:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

(...)

- II - leis complementares;
- III - leis ordinárias;

Neste sentido, existem duas características principais que se diferem na elaboração dessas normas, que são o quórum de aprovação e a matéria legislada.

Nas palavras do professor Gabriel Marques²⁵, quanto ao quórum de aprovação, temos:

Quórum de Aprovação: essa expressão é usada para especificar a quantidade de votos necessária para a aprovação de uma lei. Serve como primeiro critério distintivo entre a lei ordinária e a complementar, nos seguintes termos:

1) LEI COMPLEMENTAR: aprovada por maioria absoluta (artigo 69 da CF/88).

2) LEI ORDINÁRIA: aprovada por maioria simples (artigo 47 da CF/88).

Exemplificando, imaginemos que seja necessária a aprovação das espécies normativas no Senado Federal, que possui o total de 81 Senadores. A aprovação de uma lei complementar exigirá o mínimo de 41 votos (primeiro número inteiro superior à metade do total de integrantes, o que representa o conceito de maioria absoluta). Por sua vez, a aprovação de uma lei ordinária dependerá da maioria simples do número de Senadores presentes em alguma Sessão: caso estejam presentes 50 Senadores, por exemplo, a maioria simples para aprovar uma lei ordinária será de 26 Senadores. Caso estejam presentes 60 Senadores, a maioria simples será de 31 Senadores. Caso estejam presentes 75 Senadores, a maioria simples será de 38 Senadores, e assim sucessivamente.

Sendo assim, a maioria simples representa o primeiro número inteiro superior à metade dos presentes, enquanto a maioria absoluta representa o primeiro número inteiro superior à metade dos membros. É importante ter em mente que, enquanto o número correspondente à maioria absoluta é fixo, a maioria simples representa um número variável, a depender da quantidade de pessoas presentes no dia específico.

Ainda nas mesmas lições do referido professor, quanto à matéria legislada, absorve-se que:

Matéria: trata-se do assunto a ser tratado por meio da lei ordinária ou da lei complementar. A diferença é a seguinte:

1) LEI COMPLEMENTAR: exigida em matérias específicas da Constituição.

2) LEI ORDINÁRIA: exigida de modo residual, nos casos em que não houver a expressa exigência de lei complementar.

Exemplificando, nota-se que há artigos da Constituição que expressamente exigem a edição de lei complementar para tratar das matérias neles versadas, como ocorre com o artigo 18, § 2º (criação de Território Federal) e com o artigo 93, *caput* (edição do Estatuto da Magistratura de iniciativa do STF). Nos demais casos, a princípio, torna-se possível a edição de lei ordinária, ressalvadas as hipóteses em que se exigir outro veículo normativo específico.

²⁵MARQUES, Gabriel. **Qual a diferença entre lei ordinária e lei complementar?** Jusbrasil. 2013. Disponível <<https://gabrielmarques.jusbrasil.com.br/artigos/111572050/qual-a-diferenca-entre-lei-ordinaria-e-lei-compleme-ntar>>. Acesso em 30 mai. 2019.

Resultado disso é que, ao vislumbrarmos qualquer necessidade de reforma desses dois tipos de diplomas legislativos, teremos que seguir ritos diferenciados.

No que tange a Lei Complementar, caso da lei instituidora e reguladora do Simples Nacional, é necessário que, para modificá-la, o processo se dê no legislativo, pelo quórum de maioria absoluta e por conta de matéria que especificamente exige tal formalismo mais gravoso.

Portanto, é possível compreender a força que possui uma norma, quando a mesma está positivada em Legislação Complementar à mando expresso da CRFB.

A pertinência destas poucas linhas será revisitada no capítulo terceiro.

2.1.2. O tratamento diferenciado e favorecido enquanto princípio constitucional e seu respectivo alcance

Dando prosseguimento, o texto constitucional assim determina, em seu Art. 170:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

(...)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Reforçando os fundamentos constitucionais capitalistas da valorização do trabalho e livre iniciativa, a CRFB dá uma conotação de princípio ao tratamento favorecido às empresas micro e de pequeno porte, isso desde a Emenda Constitucional de número 6, de 1995.

Princípios são normas, tais como regras, e compará-los é sempre o que demonstra a grandeza de imperatividade que tomam.

De acordo com Robert Alexy, citado por Letícia Balsamão Amorim em seu trabalho intitulado "A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy - Esboço e críticas", podemos entender as características fundamentais dessas duas espécies de normas.

Princípios, para o doutrinador, citado pela autora, assim se descreve²⁶:

Para Alexy, o ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Por isso, os princípios são mandados de otimização²⁷, que estão caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida devida de seu cumprimento não só depende das possibilidades reais como também das jurídicas. O âmbito do juridicamente possível é determinado pelos princípios e regras opostas.

Regras por outro lado, são assim explicadas:

Por outro lado, as regras são normas que só podem ser cumpridas ou não²⁸. Se uma regra é válida, então há de fazer exatamente o que ela exige, sem mais nem menos. Por isso, as regras contêm determinações (definitivas) no âmbito do fático e juridicamente possível. Por essa distinção, alguns autores chegam à conclusão que, enquanto é possível utilizar o método subsuntivo para a aplicação de uma regra, esse método será inadequado para a aplicação de um princípio, daí a necessidade de outros métodos hermenêuticos para aplicação dos princípios²⁹.

E finaliza a comparação de suas definições seguinte forma:

Isso significa que a diferença entre regras e princípios é qualitativa e não de grau. E, por fim, Alexy conclui que toda norma é ou bem uma regra ou um princípio. “Nota-se, pois, que a distinção reside na própria estrutura dos comandos normativos

²⁶AMORIM, Letícia Balsamão. **A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy**. Revista de Informação Legislativa. Brasília, DF. a. 42 n. 165 jan/mar. 2005. p.126. Disponível em <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/42/165/ril_v42_n165_p123.pdf>. Acesso em 31 mai. 2019.

²⁷Alexy foi bastante influenciado pela teoria sobre a distinção entre regras e princípios elaborada por Dworkin, mas o próprio Alexy aponta algumas distinções entre a sua tese e a de Dworkin. Segundo Alexy (1993, p. 87, nota 27), sua distinção, apesar de muito parecida com a de Dworkin, dela se distingue por tratar os princípios como “mandados de otimização”, não fazer a distinção entre princípios e policies (feita por Dworkin) e ainda por atribuir às regras também um certo “caráter prima facie”. Além do mais, a proposta de Alexy será justamente a de completar a teoria de Dworkin formulando uma teoria procedimental para a obtenção da resposta racional.

²⁸Alexy (1993, p. 84) afirma que, mesmo para as regras que prescrevem ações que podem ser realizadas em diferentes graus, também haverá essa propriedade (ex: o comportamento negligente – maior ou menor culpa).

²⁹Vê-se que Alexy não abandona por completo a teoria hermenêutica tradicional, mas a completa por ser insuficiente no caso de interpretação e aplicação dos princípios.

e não somente na sua extensão ou generalidade das proposições de dever-ser” (BUSTAMANTE, 2002, p. 3).

Portanto, voltando ao escopo de nossa própria análise, tornar o tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte um princípio de forma expressa significa ordenar que esse comandamento seja realizado na maior medida possível.

2.1.3. Obrigatoriedade de tratamento Jurídico diferenciado pela simplificação de obrigações

Mais para seguir, temos novo regramento constitucional relevante aos nossos estudos no artigo 179 da Carta Magna:

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.

O verbo dispensar que se observa no referido artigo, usado no imperativo, demonstra não só uma orientação constitucional, mas um comando obrigatório para que todos os Entes Nacionais, caso venham a dispensar tratamento jurídico às empresas de micro e pequeno porte, que o façam de forma diferenciada pela simplificação de suas obrigações.

Todos esses detalhes serão reprisados no capítulo terceiro, dada a relevância na argumentação jurídica da lide pelos interessados de ambas as partes.

2.2. O Simples Nacional e sua instituição pela Lei Complementar 123 de 2006

Avançando em nosso raciocínio, podemos passar agora à Lei Complementar 123 de 2006, que estabelece o Sistema do Simples Nacional.

Por ser lei de grande abrangência e amplitude, (pois dá tratamento diferenciado e favorecido aos seus optantes no que tange a seis tributos federais, além do ICMS e do ISS)

será trabalhada por nós apenas no que nos é pertinente, ou seja, em sua relação com o imposto de competência estadual.

O Art. 1º, reafirmando comando constitucional, estabelece o objetivo da LC 123, qual seja, estabelecer tratamento diferenciado e favorecido às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (*caput*) especialmente no que tange apuração e recolhimento de impostos mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias (inciso I), senão vejamos:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Vê-se positivada em Lei Complementar, portanto, regras de diferenciação e favorecimento às MEs e EPPs, no que tange à apuração e recolhimento de impostos - dentre outros - estaduais mediante regime único de arrecadação, e suas respectivas obrigações acessórias.

Se observarmos os parágrafos deste artigo primeiro, notadamente do terceiro ao sétimo, veremos que a LC 123 dá proteção aos seu *caput* e incisos, ao delimitar que as normas gerais dos procedimentos que devem ser seguidos pelo legisladores no que se refere aos optantes do Simples Nacional, sempre tendo em vista a diferenciação destes dos que tão simplesmente se enquadrem no regulamento geral do sistema tributário:

§ 3º Ressalvado o disposto no Capítulo IV, toda nova obrigação que atinja as microempresas e empresas de pequeno porte deverá apresentar, no instrumento que a

instituiu, especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para cumprimento. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Do parágrafo terceiro extraímos que, se uma empresa que opte pelo Simples Nacional não possui uma obrigação, mas por força de lei passa a possuí-la, esta lei instituidora de nova obrigação deve especificar de que forma diferenciada, simplificada e favorecida o optante do Sistema Simples deve realizar a referida nova obrigação.

§ 4o Na especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido de que trata o § 3o, deverá constar prazo máximo, quando forem necessários procedimentos adicionais, para que os órgãos fiscalizadores cumpram as medidas necessárias à emissão de documentos, realização de vistorias e atendimento das demandas realizadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte com o objetivo de cumprir a nova obrigação. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Se houverem procedimentos adicionais, como novas obrigações acessórias, devem ser estipulados prazos diferenciados para os ME e EPPs optantes do sistema simples dentro das especificações obrigatórias do parágrafo terceiro.

§ 5o Caso o órgão fiscalizador descumpra os prazos estabelecidos na especificação do tratamento diferenciado e favorecido, conforme o disposto no § 4o, a nova obrigação será inexigível até que seja realizada visita para fiscalização orientadora e seja reiniciado o prazo para regularização. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Se as Secretarias de Fazenda e Finanças estaduais (pois estamos focados no ICMS) descumprirem tais prazos (autuando empresas optantes antes do seu término) devem ser realizadas orientações aos optantes e reiniciados seus prazos. Até lá, novas obrigações são inexigíveis.

§ 6o A ausência de especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido ou da determinação de prazos máximos, de acordo com os §§ 3o e 4o, tornará a nova obrigação inexigível para as microempresas e empresas de pequeno porte. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Se a lei que traz novas obrigações não trazer o tratamento diferenciado aos optantes do Simples, entende-se que essas novas obrigações não são exigíveis dos mesmos.

A importância do parágrafo sexto se dá na medida em que ele defende a exata questão em tela, ora analisada pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

§ 7º A inobservância do disposto nos §§ 3º a 6º resultará em atentado aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Se, ainda sim, novas obrigações sem tratamento diferenciado e favorecido forem exigidas dos que optaram pelo Simples Nacional, ao arripio dos parágrafos terceiro a sexto da Lei Complementar 123 de 2006, restará configurado o atentado aos direitos de tais optantes, conforme parágrafo sétimo.

Pudemos observar, já no artigo primeiro da LC 123/06, como a lei é protetiva aos direitos dos optantes do Simples, sendo claramente orientada pelos princípios que protegem esses empresários de menor envergadura econômica.

Dando prosseguimento, o Art.3º da lei nos subsidia com as definições legais para o que significa ser um ME ou um EPP. Tem-se que a Empresa de Pequeno Porte é a que, dentro dos critérios do Art. 966 do Código Civil³⁰, possua faturamento bruto que se estabeleça na ordem de mais de R\$ 360.000 reais até R\$ 4.800.000 reais. No valor mínimo dessa faixa ou abaixo dela, se situam as Microempresas, conforme podemos observar:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)

³⁰Código Civil, Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

A título de curiosidade, se a receita bruta anual for de até R\$ 81.000 reais, a pessoa jurídica também pode ser digna de se enquadrar como Microempreendedor Individual MEI³¹, desde que se enquadre, também, nos demais critérios.

É válida a observação contábil no que diz respeito à definição de Receita, que consta no parágrafo primeiro deste artigo.

Art. 3º, § 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Também é importante atentarmos para o parágrafo quarto, uma vez que este traz critérios que devem ser analisados para que se aceitem ME e EPP como optantes do sistema Simples. Ou seja, mesmo dentro do aspecto objetivo de receita bruta anual, uma ME ou EPP pode não ter sua opção pelo Sistema Simples aceita, caso não cumpra os demais requisitos normativos, que são:

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

³¹LC 123/06, Art. 68. Considera-se pequeno empresário, para efeito de aplicação do disposto nos arts. 970 e 1.179 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), o empresário individual caracterizado como microempresa na forma desta Lei Complementar que aufera receita bruta anual até o limite previsto no § 1º do art. 18-A.

IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

A partir do estudo do artigo 12 da Lei Complementar, conseguimos atestar a obediência ao texto constitucional, mediante criação do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições.

Art. 12. Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

O Art.13 nos mostra quais são os impostos inseridos em tal regime.

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à 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.

Especial atenção deve ser dada por nós ao parágrafo primeiro deste artigo, eis que a LC 123/06, neste ponto, ao estabelecer o que fará ou não parte do Regime Especial Unificado estabelece quais são as situações em que excepciona-se o regramento diferenciado e favorecido, e o que deve ser feito pelo optante do Simples Nacional ao verificar encontrar-se em situação de exceção ao Regime do Simples Nacional.

O inciso XIII refere-se aos casos em que o ICMS não é recolhido pelo Regime Especial Unificado, mas de outra forma, sendo a exceção do Regime Especial de Arrecadação.

Tendo em vista nosso objetivo acadêmico, observemos o que nos diz o inciso XIII, "a" e "h", deste parágrafo em comento:

Art. 13, § 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

(...)

XIII - ICMS devido:

(...)

a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiá; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

(...)

h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

(...)

§ 5º A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam as alíneas g e h do inciso XIII do § 1º deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional.

Vemos que existe uma hipótese, entre as que se excepcionam no Regime Especial estabelecido pela Lei Complementar 123 de 2006 que é clara ao dizer que quando um optante adquire algo de Estado da Federação diverso do seu, tal compra sofrerá a incidência da diferença entre as alíquotas interna de seu estado e a interestadual, dependendo de que estado sua aquisição veio.

É o caso dado no capítulo anterior, quanto a loja de calçados que compra cadeiras para utilizar em seu estabelecimento comercial.

Veja que esta regra é pertinente ao mandamento constitucional relativo ao parágrafo segundo, incisos VII e VIII, "a", do Art 155 da CF³².

2.2.1. Características de rols taxativos e exemplificativos

Prosseguindo, temos uma importantíssima reflexão para fazer. A LC 123/06 traz uma lista de exceções à sua própria regra. Tal lista traduz exceções a um tratamento diferenciado e favorecido ao qual fazem jus os optantes do Sistema Simples Nacional, equivalente a dizer que trazem situações que são mais gravosas aos optantes do referido sistema.

O trabalho cognitivo a que temos de nos dedicar neste momento é o de aferir se esta lista mais gravosa ao contribuinte é taxativa ou exemplificativa. Esta é uma questão levantada

³²Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito) VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

indiretamente entre os interessados dentro da Ação Direta de Inconstitucionalidade e que, de certa forma, é um ponto absolutamente nevrálgico do processo instaurado na Suprema Corte, pois ele pode ser um dos fundamentos de argumentação, por parte dos ministros, para a declaração de inconstitucionalidade sob a ótica formal da cláusula nona do convênio confaz.

Para clarificar tal questão, vejamos tudo com um pouco mais de profundidade.

Primeiramente, um rol exemplificativo é aquele que exemplifica, que traz em sua relação uma amostra de um todo que, por conta de alguma espécie de impossibilidade, a norma não consegue positivar.

Desta maneira, positiva-se o que necessita de ser expresso em norma, mas deixa-se em aberto todas as hipóteses que seriam pelo ordenamento protegidos, para que o intérprete, por meio das técnicas jurídico-interpretativas, ao se deparar com um caso concreto, consiga decidir se o caso é digno ou não de proteção pelas regras expressas.

Exemplo doutrinário de fácil assimilação advém do direito penal, mais especificamente, do art. 7º da lei 11.340 de 2006, conhecida pela alcunha de "Lei Maria da Penha", senão vejamos:

Art. 7º São formas de violência doméstica e familiar contra a mulher, entre outras:

Observamos que a lei demonstrará em seus incisos formas claras de violência doméstica, mas, através da expressão "entre outras", revela que existem outras formas de violências que não constarão no rol, mais ainda sim se configuram como violências domésticas e familiares.

Pelo exemplo acima, vemos que em regra temos uma característica que não podemos deixar passar, ao nos confrontarmos com um rol exemplificativo: uma expressão do legislador para adequá-lo ao rol *numerus apertus*. Vimos o "entre outras", mas podemos dar mais

exemplos, como o "em especial" da lista do Art.25 da Lei 8.666 de 1993 (Lei de Licitação e Contratos)³³, ou "além de outros" do Art.7º da Carta Magna³⁴.

Por outro lado, tem-se um rol taxativo quando, nas palavras de Florence Haret³⁵:

As listas taxativas são muito comuns no direito tributário e naqueles outros domínios jurídicos que prezam pela tipificação estrita de suas materialidades. Diz-se *lista taxativa* o rol discriminador de hipóteses, posto em lei, e que, em regra e como decorrência de sua própria taxatividade, inadmite outras situações não abrigadas àquelas expressamente previstas. A qualidade "taxativa" reforça justamente a condição estrita, ou também chamada de literal, da exegese da lei: os fatos são aqueles positivados no texto legal, sendo vedado ao aplicador a sua ampliação por técnicas *integrativas*: ou lá se está, e a regra se aplica ao caso em concreto; ou lá não se está e inexistente incidência. Na mesma linha, é o que afirma a 14ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo: "Caráter taxativo da lista, somente permitindo interpretação extensiva para enquadramento de hipóteses idênticas àquelas previstas na lista."³⁶

Observando-se tais definições, podemos entender que a diferença basilar entre um rol que seja exemplificativo ou taxativo reside no aspecto de que o intérprete legal tenha possibilidade legítima ou não de se utilizar do ordenamento positivado para situação concreta não positivada.

Analisando o caput do parágrafo primeiro do artigo 12 da LC 123/06, podemos entender da sua leitura que se houver uma aquisição, o DIFAL referente ao ICMS desta será devido, independentemente dos impostos já absorvidos pela sistemática do simples.

O caso em tela que temos na ADI 5.464 é referente a venda por optantes do Simples Nacional (e não aquisição). Não se observa nenhuma expressão que permita o entendimento que a leitura destes artigos, parágrafos, inciso e alíneas devesse ser feita de forma extensiva, ou que tais regramentos são exemplificativos.

³³Art. 25. É inexigível a licitação quando houver inviabilidade de competição, em especial:

³⁴Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

³⁵HARET, Florence. **Listas taxativas e interpretação da lei tributária**: presunção, analogia e interpretação extensiva na determinação dos tipos tributários e seus limites na exegese das listas taxativas. Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo. Noeses. 2010. p.431-462. Disponível em <https://www.institutoidea.net.br/listas-taxativas-e-interpretacao-da-lei-tributaria/#_ftn8>. Acesso em 01 de jun. 2019.

³⁶TJSP, 14ª Câmara de Direito Público, Apelação Sem Revisão: SR 7056925500 SP, Rel. Renato Zanela Pandin e Cruz Gandini, Julg. 26/09/2008, DJ 22/12/2008.

Tampouco podemos ignorar que o entendimento do parágrafo primeiro do artigo 108 do CTN, o qual estabelece normas gerais para todo o sistema tributário, de que o método interpretativo da norma por analogia não pode ser utilizada para exigir-se tributo não previsto.

Observando-se o inciso XIII novamente, em nenhum momento é possível inferir-se que o optante do Simples Nacional está obrigado a pagar DIFAL sobre transações de venda de mercadoria que estabeleça para fora de seu Estado de Origem da Federação.

Ademais o próprio parágrafo sétimo autoriza o Convênio dos Entes Estaduais a tratarem sobre as exceções do ICMS relativamente à alínea "a", que versa basicamente sobre substituição tributária:

Art. 13, § 7º O disposto na alínea a do inciso XIII do § 1º será disciplinado por convênio celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal, ouvidos o CGSN e os representantes dos segmentos econômicos envolvidos. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Podemos entender pela leitura do parágrafo acima que se o legislador complementar foi expresso quanto a autorização que deu ao Convênio CONFAZ, é porque ele entende necessária essa autorização expressa.

Não se observa tal autorização quanto a outras exceções de tributação aos optantes do Regime do Simples Nacional.

2.2.2. A cobrança tributária pelo Regime Especial do Simples

Dando sequência à análise legal do LC 123/06, temos no capítulo 18 como são efetivados os cálculos do Regime Especial do Simples, incluído nestes o ICMS, utilizando-se para isso uma alíquota que se divide em faixas, de acordo com a receita bruta do optante, após alguns cálculos evidenciados pelo capítulo primeiro.

Por ser de entendimento mais complexo, um exemplo prático trará um efeito mais esclarecedor ao nosso trabalho de conclusão de curso. Portanto, vamos a ele, mas sem antes afirmar que a tabela para os cálculos que aqui serão efetuados (denominada Anexo I na referida LC 123/06) estão pensados em anexo a esta monografia.

Vejamos um exemplo prático do cálculo do tributo do simples nacional, usando o anexo I da lei complementar 123 de 2006:

Uma empresa optantes do Simples que tenha Receita Bruta Mensal de R\$10.000 reais terá, como Receita Bruta Anual R\$120.000 reais, se enquadrando na primeira faixa do Anexo I da LC 123/06, resultando em uma alíquota de 4%.

Pagaria, portanto, R\$4.800 reais em tributos anuais (4% de R\$ 120.000 reais) via Simples dos tributos incluídos no Sistema, (dentro do Anexo de comércio, podemos ver que estão sendo adimplidos o IRPJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP e ICMS) o que significa dizer que estes já estarão quitados, frente aos seus respectivos entes.

Se estudarmos o Anexo I em questão mais a fundo, vemos que daquilo que é pago pelo sistema Simples, na faixa em questão (primeira faixa) 34% vai para os cofres estaduais por serem atinentes ao ICMS. Isso significa que o ICMS pago anualmente aos Estados, por esse sistema, é R\$1.632 reais (pois é o resultado de 34% de R\$4.800 reais).

Se esta mesma empresa não fosse optante do Simples, seria devido no mesmo período, por conta de R\$120.000 reais em vendas (supondo uma alíquota de 17%) R\$20.400 reais (17% de R\$120.000 reais). Desse imposto devido, caberia ainda confronto pelo sistema de créditos e débitos, o que diminuiria tal valor. Mas, mesmo assim, tendo em vista que ainda existem todos os outros tributos cobertos pelo Regime do Simples para se adimplir (IRPJ, CSLL, COFINS, PIS/PASEP e CPP), percebe-se o quão favorecido é o Sistema Simples para seus optantes, consoante com os mandamentos da CRFB.

Tal exemplo é tão somente a regra para uma visualização prática de como se realiza o recolhimento de tributos através do Regime Especial. Existem inúmeros detalhes onde podem

ocorrer variações desse cálculo, no caso concreto. Todavia, não é escopo da análise que ora realizamos.

Prosseguindo, os tributos do Regime Especial são recolhidos, de acordo com o inciso I do Art.21 da LC 123/06 através de um documento único de arrecadação, senão vejamos:

Art. 21. Os tributos devidos, apurados na forma dos arts. 18 a 20 desta Lei Complementar, deverão ser pagos:

I - por meio de documento único de arrecadação, instituído pelo Comitê Gestor;

Tal regramento tende a simplificar os procedimentos administrativos dos optantes do Sistema Simples, princípio expressamente positivado na Carta Magna.

Entendido este detalhe, passemos à análise do sistema de créditos e débitos no âmbito do simples.

2.2.3. Sistema de créditos e débitos aos optantes do Simples Nacional

Nos parágrafos 9º a 11 do Art. 21, podemos perceber que o empresário não possui liberdade plena para utilizar o sistema de créditos e débitos.

Em verdade, créditos não apurados no Simples não podem ser confrontados com débitos do Simples. Além disso, créditos apurados no Sistema Simples somente podem ser utilizados para débitos com o mesmo Ente federado e relativamente ao mesmo tributo, senão vejamos.

§ 9º É vedado o aproveitamento de créditos não apurados no Simples Nacional, inclusive de natureza não tributária, para extinção de débitos do Simples Nacional.

§ 10. Os créditos apurados no Simples Nacional não poderão ser utilizados para extinção de outros débitos para com as Fazendas Públicas, salvo por ocasião da compensação de ofício oriunda de deferimento em processo de restituição ou após a exclusão da empresa do Simples Nacional.

§ 11. No Simples Nacional, é permitida a compensação tão somente de créditos para extinção de débitos para com o mesmo ente federado e relativos ao mesmo tributo.

É dizer, se o crédito foi criado fora do Sistema Simples, não serve para débitos do Simples. Também, se o crédito foi criado dentro do Simples por conta de IPI (Competência

Federal) não servirá para abater débitos de ICMS (Competência Estadual) mesmo que dentro do Simples.

2.2.4. Demais observações pertinentes quanto ao Simples Nacional

Avançando pela Lei Complementar 123 de 2006, percebemos novamente a positividade de forma expressa dos critérios para facilitar o ofício das MEs e EPPs no que tange à desburocratização, ao instituir obrigação fiscal acessória anual destes frente a Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme vemos:

Das Obrigações Fiscais Acessórias

Art. 25. A microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo CGSN e observado o disposto no § 15-A do art. 18.

Essas obrigações acessórias também são assunto dentro da ADI 5464 pois, como constatamos ao estudar a cláusula nona, esta obriga os optantes do Simples Nacional a todos os demais regramentos do Convênio de número 93 do CONFAZ.

Outras cláusulas deste convênio (que não estão sendo enfrentadas por esta ADI) obrigam aos contribuintes do ICMS à regramentos acessórios mais burocráticos.

Vigendo a cláusula nona, terão igual vigência as demais normas burocratizantes. Este é o motivo de termos visto o nível de burocracia que enfrentam os ME e EPPs optantes pelo Sistema Simples.

Essas são as observações sobre a LC 123/06 que, dentro do escopo de nossos estudos, eram relevantes ressaltar.

Concluimos, neste momento, o segundo capítulo. Demonstramos toda a construção jurídica realizada pela Carta Magna e apoiada pela Lei Complementar 123 de 2006, para termos discernimento do regramento que está sendo utilizado para se aferir a

constitucionalidade ou inconstitucionalidade da norma advinda do Convênio de número 93 do CONFAZ.

Visto o primeiro capítulo, que nos ensinou sobre o ICMS em suas regras, visto o segundo capítulo, que abre nossos horizontes quanto ao sistema diferenciado e favorecido do Simples Nacional, avançaremos agora para o terceiro capítulo onde, suportados por todas as lições já desposadas, litigam os interessados com propósitos divergentes: uns visando incluir optantes do Simples na regra geral de recolhimento de DIFAL quando o vendedor optante vender à compradores não contribuintes do ICMS, outros resistindo a tal mudança de legislação que, formalmente, não foi feita por norma de mesma envergadura hierárquica da Lei Complementar 123 de 2006 e, materialmente, é mais gravosa aos referidos micro e pequenos empresários.

3. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NÚMERO 5.464

3.1. Considerações iniciais

Chegamos ao terceiro capítulo do nosso trabalho de monografia.

Em um primeiro capítulo, fizemos o possível para destrinchar, dentro dos objetivos deste trabalho, o ICMS no que tange à circulação de mercadorias. Todos os aspectos relevantes pertinentes desta espécie tributária foram expostas - com a ajuda da Carta Magna, LC 87 e LC 24 - de modo que o homem médio pudesse ter a exata dimensão do litígio, sob o prisma da ótica pública. É dizer, construímos no primeiro capítulo os alicerces para a compreensão dos argumentos desfavoráveis à ADI 5464.

Em um segundo capítulo, avançamos por sobre o sistema do Simples Nacional, protetivo das pessoas jurídicas de menor capacidade econômica para enfrentarem os desafios do mercado. Expusemos, com a ajuda da Carta Magna e LC 123/06, as nuances deste sistema, sempre atentos ao objetivo maior de produzir, com tais explicações e exemplos, entendimento consubstanciado do valor jurídico que a normatização complementar possui e, assim, deixar claro a todos as motivações que movimentaram a iniciativa privada nesta ADI. Com outras palavras, o segundo capítulo foi a edificação cognitiva para a correta absorção dos argumentos que se mostram favoráveis à ADI 5464.

É chegada a hora, portanto, de fazer uso de toda essa estrutura basilar adquirida nos dois primeiros capítulos e confrontá-los, como efetivamente estão se confrontando, em sede da análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade número 5464.

3.1.1. Exame exemplificativo da questão em debate junto ao Supremo Tribunal Federal

Mas, antes de adentrarmos no processo e suas discussões jurídicas, é de bom tom aqui um último exemplo, com um antes e depois da vigência da cláusula nona do Convênio 93/15 do CONFAZ frente aos optantes do Regime diferenciado. Esta explicação final dará noção

material do que estamos discutindo. Tal exemplo só é possível agora, porque sabemos tudo aquilo que os capítulos primeiro e segundo nos trouxeram.

O texto que foi modificado pela EC 87 é o seguinte:

<p>CRFB, Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:</p> <p>(...)</p> <p>II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;</p> <p>(...)</p> <p>§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:</p> <p>(...)</p>	
<p>Texto anterior a EC 87/15:</p>	<p>Texto posterior a EC 87/15:</p>
<p>VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:</p> <p>a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;</p> <p>b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;</p>	<p>VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;</p>
<p>VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;</p>	<p>VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:</p> <p>a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;</p>

	b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;
--	---

Primeiramente, as vendas internas não se modificaram.

Caso este vendedor não seja optante e venda internamente, para optante ou não, paga a alíquota interna do ICMS para o Estado da Federação em que se encontra. Se o vendedor for optante e vende internamente, para optante ou não, paga a alíquota Simples.

Em segundo lugar, as vendas interestaduais em que o comprador é optante do Simples também não se modificaram.

Caso o vendedor não seja optante, paga a alíquota interestadual para seu Estado (que é o de origem) e o comprador paga a DIFAL para seu Estado (que é o de destino). Se o vendedor for optante, paga a alíquota do Simples para seu Estado (que é o de origem) e o comprador paga a DIFAL para seu Estado (que é o de destino).

Em terceiro e último lugar, as vendas interestaduais em que o comprador não é optante do Simples. Esta é a hipótese com questão controvertida.

Caso o vendedor não seja optante, antes da EC 87 este pagava a alíquota interna para seu Estado (que é o de origem) e o Estado de destino nada recebia. Após a EC 87, o vendedor não optante paga a alíquota interestadual para seu Estado (que é o de origem) e a DIFAL para o Estado do comprador (que é o de destino).

Caso o vendedor seja optante, antes da EC 87 este pagava a alíquota Simples para seu Estado (que é o de origem) e o Estado de destino nada recebia.

A cláusula nona veio para trazer o regramento da Emenda ao Simples. A consequência disso é a que se segue.

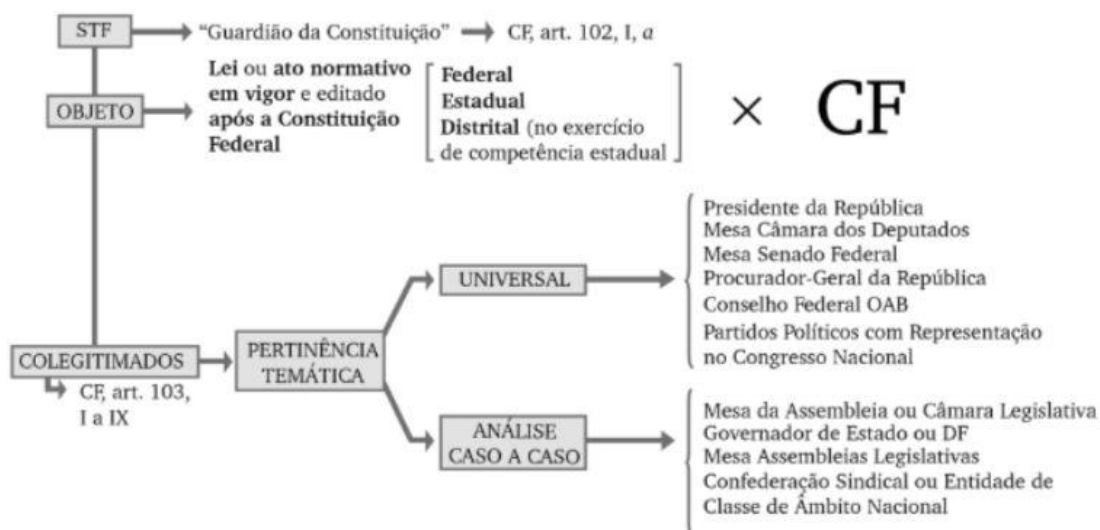
Após a EC 87 e com a cláusula nona em vigor o vendedor optante paga a alíquota Simples ao seu Estado (que é o de origem) e o DIFAL ao Estado do comprador (que é o de destino). Enquanto a cláusula nona estiver suspensa, volta-se a situação anterior (qual seja, o vendedor paga a alíquota Simples para seu Estado, que é o de de origem, e nada é pago para o Estado de destino).

Observadas todas as hipóteses possíveis, vejamos agora no que consiste um processo de ADI.

3.1.2. Breve análise processual da Ação Direta de Inconstitucionalidade

Primeiramente, urge um rápido resumo do que é e como se processa uma ADI³⁷.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE GENÉRICA



MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33. ed. rev. e atua. até a EC no 95, de dezembro de 2016. São Paulo. Atlas. 2017. p. 531.

Nas palavras de Alexandre de Moraes:

Compete ao Supremo Tribunal Federal processar e julgar, originariamente, ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual. O autor da ação pede ao STF que examine a lei ou ato normativo federal ou estadual em tese (não existe caso concreto a ser solucionado). Visa-se, pois, obter a

³⁷MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33. ed. rev. e atua. até a EC no 95, de dezembro de 2016. São Paulo. Atlas. 2017. p. 531.

invalidação da lei, a fim de garantir-se a segurança das relações jurídicas, que não podem ser baseadas em normas inconstitucionais.

Uma Ação Direta de Inconstitucionalidade em regra se processa da seguinte forma:

Em um primeiro momento, o ordenamento jurídico percebe uma inovação advinda de ato normativo federal ou estadual³⁸, *lato sensu*.

Dentro deste conceito em sentido amplo encaixam-se emendas constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções, bem como os tratados internacionais.

No nosso caso, estamos observando inovação advinda do Convênio CONFAZ 93/15.

Não são oponíveis por ADI, as súmulas de jurisprudência (sem obrigatoriedade), regulamentos de execução ou decreto (ato normativo do Executivo sem autonomia), as normas decorrentes de poder constituinte originário, lei municipal, e lei distrital, quando o assunto for materialmente municipal.

Assim que tal inovação normativa ganha publicidade, os legitimados autorizados constitucionalmente³⁹ podem se insurgir contra a novidade, se observarem suposta afronta ao texto constitucional.

³⁸Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

³⁹Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

I - o Presidente da República;

II - a Mesa do Senado Federal;

III - a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

V o Governador de Estado ou do Distrito Federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

VI - o Procurador-Geral da República;

VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;

IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

É o que o CFOAB está realizando, frente à cláusula nona do Convênio CONFAZ 93/15.

Ação proposta, o ministro relator pode indeferir a Inicial inepta, ou dar prosseguimento. Em se optando pelo prosseguimento, pede-se informações aos entes que emanaram a norma, com prazo estabelecido de até 30 dias.

No caso que ora analisamos, o ministro relator Dias Toffoli optou por prosseguir com o processo do pleito. Existe detalhe a ser ressaltado no caso concreto da ADI 5464, qual seja, combinado com o requerimento de inconstitucionalidade da norma, solicitou-se também cautelar de suspensão da norma combatida até julgamento final. Foram requisitadas informações de todas as Secretarias de Finanças e Fazenda Estaduais e do próprio CONFAZ.

Enquanto o processo se desenvolve, pode ocorrer de organizações representativas da sociedade pleitearem inclusão no processo, na forma de amigos da corte, com fim de auxiliarem o juízo a decidir de forma mais justa possível, uma vez que são especialistas no assunto a que se refere o litígio. É a figura do *amicus curiae*.

Na lição de Alexandre de Moraes⁴⁰:

Essa inovação passou a consagrar, no controle abstrato de constitucionalidade brasileiro,⁴¹ a figura do *amicus curiae*, ou “amigo da Corte”, cuja função primordial é juntar aos autos parecer ou informações com o intuito de trazer à colação considerações importantes sobre a matéria de direito a ser discutida pelo Tribunal, bem como acerca dos reflexos de eventual decisão sobre a inconstitucionalidade da espécie normativa impugnada, dispondo, conforme salientado pelo STF, “da faculdade de submeter ao relator da causa propostas de requisição de informações adicionais, de designação de peritos, de convocação de audiência públicas”.⁴² Em face do processo objetivo que rege o controle concentrado de constitucionalidade e, conseqüentemente, da existência de causa de pedir aberta,

⁴⁰MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33. ed. rev. e atua. até a EC no 95, de dezembro de 2016. São Paulo. Atlas. 2017. p. 541.

⁴¹Somente de maneira excepcional, o Superior Tribunal de Justiça admite a figura do *amicus curiae* em processos subjetivos, como por exemplo Recursos especiais, desde que “a multiplicidade de demandas similares demonstre a generalização da decisão a ser proferida” (STJ – 2a Seção – Resp 1023053/SP – Rel. Min. Maria Isabel Gallotti, decisão: 23-11-2011).

⁴²STF – Pleno – ADPF 187/DF – Rel. Min. Celso de Mello, decisão: 15-6-2011. Em relação à recorribilidade do indeferimento de ingresso de *amicus curiae*: conferir STF – ADI 3396 AgR/DF – Rel. Min. Celso de Mello, 10-5-2012. Votaram a favor da recorribilidade os Ministros Celso de Mello, Ricardo Lewandowski, Cezar Peluso e Gilmar Mendes. Defenderam a irrecorribilidade da decisão monocrática do relator os Ministros Marco Aurélio, Ayres Brito, Rosa Weber, Luiz Fux e Dias Toffoli. Para definir a questão, o Plenário está aguardando os votos da Ministra Cármen Lúcia e do Ministro Joaquim Barbosa.

torna-se importante a possibilidade da opinião do *amicus curiae*, permitindo-se, pois, ao Tribunal o conhecimento pleno das posições jurídicas e dos reflexos diretos e indiretos relacionados ao objeto da ação,⁴³ mesmo que seu ingresso ocorra após o término do prazo de informações.⁴⁴

No caso em que trabalhamos, várias foram as solicitações para tal inclusão, tanto pela vertente do deferimento da inconstitucionalidade, quanto pela vertente do indeferimento do mesmo pedido. Essa é uma demonstração da relevância do objeto discutido na Suprema Corte e do quão democrática se tornou a figura do *amicus curiae*.

Recebidas as informações dos Entes emanantes da norma impugnada, são ouvidos de forma sucessiva a Advocacia Geral da União e a Procuradoria Geral da República. Isso posto, o Ministro Relator emite relatório, com cópia para todos os ministros, e solicita pauta para julgamento.

A inconstitucionalidade se observa pelo voto da maioria absoluta do STF pleno, caso estejam presentes ministros suficientes para quorum de instalação da sessão de julgamento.

Deferido o pedido da ADI, declara-se a norma impugnada como nula, não produzindo efeitos válidos e incapaz de ser convalidada.

Desta decisão irrecorrível, faz-se comunicação aos entes que expediram o ato.

Esta é, em síntese, a forma de como se processa uma Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

3.2. Análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5464

⁴³Conferir nesse sentido, decisão do STF, onde foi realçada a finalidade da norma: “a regra inscrita no art. 7o, § 2o, Lei no 9.868/99 – que contém a base normativa legitimadora da intervenção processual do *amicus curiae* – tem por precípua finalidade pluralizar o debate constitucional” (STF – Pleno – Adin no 2.130-3/SC – medida cautelar – Rel. Min. Celso de Mello, Diário da Justiça, Seção I, 2. fev. 2001). Consultar, ainda: STF – Adin no 2.937-1/DF – Rel. Min. Cezar Peluso, Diário da Justiça, Seção I, 23 set. 2003, p. 27; STF – Adin no 2.999-1/RJ – Rel. Min. Gilmar Mendes, Diário da Justiça, Seção I, 12 nov. 2003, p. 30; STF – Adin – liminar no 2.540-6/RJ – Rel. Min. Celso de Mello, Diário da Justiça, Seção I, 8 ago. 2002, p. 20 (nessa ação o Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro foi admitido como *amicus curiae*).

⁴⁴STF – Pleno – Adin no 3.474/DF – Rel. Min. Cezar Peluso, Diário da Justiça, Seção I, 19 out. 2005.

Passemos então ao estudo do processamento de nossa Ação.

Esta ADI possui, até o presente momento (12 de junho de 2019, data em que a construção deste trabalho monográfico foi finalizado), 263 peças processuais, da Petição Inicial à última Certidão de Julgamento, onde o Ministro Gilmar Mendes solicita vistas antecipadas ao seu voto.

Ainda sobre movimentações processuais, é um processo vasto em espécies de peças, abarcando desde Petições Simples, até Informações, Deferimentos de Pedidos de Cautelar, Embargos de Declaração e respectivas Oposições e Contrarrazões, Solicitações de ingresso no processo na forma de *amicus curiae*, Agravos Regimentais, entre outros.

Citam-se tais espécies de peças processuais somente para dar tamanho ao embate da lide e sua complexidade tanto jurídico-legal (pelos argumentos aventados) quanto econômico-social (pelas partes que se confrontam).

Apresentaram-se à favor do pedido de inconstitucionalidade - ou seja, consideram que a cláusula nona é inconstitucional e deve ser expurgada do ordenamento jurídico - 14 entidades diversas, a saber: CF-OAB; PGFN; SEBRAE; FECOMÉRCIO do RJ, SP e RS; FIESP; SESCON de SP; CNI; CNC; PGR; e, destacando-se por destoarem de seus pares, SEFAZ de SP, MG, e RJ.

Pelo outro lado, desfavoráveis ao pleito da ADI - sendo portanto crentes de que a cláusula nona é válida, justa e deve ser aplicada - pronunciaram-se 19 entidades, a saber: CONFAZ; SEFAZ de MS, DF, CE, RS, AP, PA, PB, SE, AL, PI, PE, PR, RN, RR, MA, e MT, além dos Estados da Nação e DF e a AGU.

Interessante notar que, se por um lado, observa-se somente o poder público pela validade da norma, podemos constatar tanto a iniciativa privada quanto próprio poder público pela inconstitucionalidade do texto normativo da cláusula nona.

Os princípios que as partes trouxeram à baila jurídica por ordem cronológica do processo foram os que se seguem.

Na Petição Inicial (003)⁴⁵, a CF-OAB visualizou ofendidos vários princípios, dos quais destacamos os principais.

Inicialmente, o princípio da legalidade que, nas palavras de Luís Eduardo Schoueri⁴⁶, é assim explicado:

O artigo 150, I, da Constituição Federal contém o Princípio da Legalidade, determinando que nenhuma pessoa jurídica de direito público pode instituir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça.

Tem-se no Princípio da Legalidade um bom exemplo de enunciado que permite se extraíam regras como a autoridade não poder exigir um tributo na falta de lei prevendo-o, sem que ali se esgote o dispositivo, já que há um mandamento de otimização (princípio), igualmente baseado no mesmo dispositivo, que implica esperar-se que o legislador descreva, com maior precisão possível, as circunstâncias que darão ensejo à tributação.

A ideia de legalidade é própria do Estado de Direito. É algo que se encontra no artigo 5º, II, da Constituição Federal. "Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". É uma garantia do cidadão contra abusos por parte dos governantes.

Em matéria tributária, o Princípio da Legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito. É o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados. Mesmo em regimes ditatoriais, a matéria tributária foi excepcionada, preservando-se o princípio de que a cobrança de um tributo é condicionada à concordância prévia dos contribuintes, diretamente ou por meio de seus representantes.

Alegam os patronos da CFOAB que tal princípio restou prejudicado, com a vigência da cláusula nona, pois instituiu novo valor a se adimplir sem que o fosse por meio de lei.

Entendamos. Antes da EC 87, os empresários do ramo do comércio pagavam tão somente os valores das alíquotas internas (não optantes do Simples) ou os valores devidos ao Sistema Simples (caso optantes), ao venderem suas mercadorias para fora de seus Estados para consumidores finais não contribuintes.

Nada se pagava aos Estados de destino.

⁴⁵O número entre parênteses (nnn) será a referência da peça processual, conforme site do STF.

⁴⁶SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2018. p.279

Com a mudança trazida pela EC 87, passou-se a (nos moldes do que ocorria com vendas aos consumidores finais contribuintes do imposto) dividir a receita de ICMS entre estados de origem e destino.

Eis que essa mudança não atingira os optantes do Simples Nacional até o convênio 93/15, haja vista que essa mudança não se refletiu na expressamente na LC 123/06.

A partir da vigência da cláusula nona do Convênio 93/15 do CONFAZ, as Fazendas Públicas Estaduais passaram a cobrar o DIFAL dos empresários optantes do Simples.

Veja que o convênio tampouco alterou a LC 123/06. E mesmo que o quisesse, não teria estatura hierárquica para tal.

Logo, parece pertinente o argumento de que o Convênio regulamentador do CONFAZ não tem capacidade para instituir o DIFAL para os contribuintes pelo Sistema Simples.

Veja, antes do Convênio, o optante do Simples pagavam tão somente sua carga tributária advinda do próprio sistema. A partir do convênio, além dessa primeira parcela não ter se alterado, adicionou-se o DIFAL. Isso parece uma instituição de tributo, e portanto necessitaria de lei para ocorrer.

Avançando, um segundo princípio supostamente violado pela obrigação imposta pela cláusula nona do convênio 93 do CONFAZ, seria o princípio da capacidade contributiva, que, balizado pelo Art.145, parágrafo primeiro da CRFB⁴⁷, assim se apresenta na lição de Kiyoshi Harada⁴⁸:

O princípio tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. Note-se que o texto refere-se corretamente à capacidade econômica do contribuinte, que corresponde à capacidade contributiva.

⁴⁷ CRFB, Art.145, parágrafo primeiro. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte

⁴⁸HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo. Atlas. 2018. p.444-445.

A graduação só se refere a impostos e não a tributos como estava na Constituição Federal de 1946, mesmo porque são a espécie responsável pela maior parte da arrecadação tributária, consistente na retirada da parcela de riquezas dos particulares. Personalizar pressupõe graduar impostos segundo a capacidade contributiva de cada um. Por isso, o texto supraescrito, que se decompõe em três princípios consorciados - pode-se dizer -, abriga o princípio da "personalização dos impostos graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte", sempre que possível.

O atual preceito, a exemplo daquele art. 202 da Carta Política de 1946, continua tendo caráter pragmático, apesar da minúcia com que ele é enunciado. Inexistindo um parâmetro legal de caráter nacional, fixando os contornos dos encargos impositivos a cada contribuinte, relativamente a cada tipo de imposto, não há como falar-se em observância impositiva do princípio da graduação segundo a capacidade contributiva de cada um. A expressão "facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte", apesar de inegavelmente ligada ao princípio da personalização dos impostos graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, representa mera reprodução em nível constitucional de normas esparsas preexistentes,⁴⁹ que atribuem ao fisco o poder de investigar as atividades e bens dos contribuintes. Outrossim, a faculdade outorgada ao fisco pelo citado preceito constitucional visa, também, auxiliar no processo de fiscalização e arrecadação tributária não se esgotando na finalidade de preservar a observância do princípio aí mencionado..

Se, de um lado, o preceito pragmático não gera direito subjetivo para o contribuinte, que não poderá bater às portas do Judiciário pleiteando que determinado imposto ajuste-se ao seu perfil econômico, de outro, esse preceito produz efeito pelo seu aspecto negativo, à medida que confere ao contribuinte a faculdade de exigir que o poder tributante não pratique atos que o contravenha. Assim, o legislador ordinário está constitucionalmente proibido de instituir uma progressividade na razão inversa da grandeza presumível da renda ou dos bens sobre os quais incide o imposto. Por exemplo, seria inconstitucional a instituição de alíquotas progressivas do IPTU na razão inversa do valor venal dos imóveis: quanto menor o valor venal do imóvel maior a alíquota do imposto.

Atentos a tal definição, observamos o argumento postulado pela CFOAB de que ignorar o sistema diferenciado e favorecido aos que possuem menos envergadura econômica, ou seja, os ME e EPPs, dando a estes a mesma carga tributária (o diferencial de alíquota não distingue a capacidade contributiva, eis que utiliza o valor da alíquota interna do Estado de destino como base) que às grandes e médias empresas, parece ser razoável.

Dando prosseguimento à argumentação inicial do processo, observa-se que esta se insurge contra o suposto atentado ao princípio do não confisco, o qual a vigência da cláusula nona do convênio CONFAZ não respeitaria.

⁴⁹Conforme Kiyoshi Harada, p.622, "O art. 195 do CTN derroga, na área fiscal, as limitações impostas pelos art. 17 e 18 do Código Comercial que limitam o direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores. O art. 51 da Lei no 4.062/62, por sua vez, instituiu a obrigatoriedade de apresentação anual de declaração de bens informando a variação patrimonial havida de um exercício para outro, com a finalidade de propiciar ao fisco os elementos de convicção quanto à compatibilidade ou não dessa variação com os rendimentos declarados.

O Princípio do Não Confisco é assim descrito por Marcus Abraham, citando Hugo de Brito Machado⁵⁰:

Na lição de Hugo de Brito Machado,⁵¹ tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade. Assim, não pode ser antieconômico ou antissocial - e nunca deve ser criado, calculado ou cobrado de modo a prejudicar, tornando ineficiente, ainda menos paralisando ou obstruindo, a atividade produtiva do contribuinte (desde que esta atividade se possa reputar como benéfica à sociedade).⁵² Vigora um princípio básico em relação ao tributo de que este nunca deve se expandir ou crescer até inviabilizar a atividade ou produção.⁵³

(...)
A questão, entretanto, é que não existe um limite objetivo para determinar-se quando um tributo passa a ter conotação confiscatória. Uma alíquota pode ser considerada confiscatória tanto quando beirar os 100% ou mesmo apenas quando estiver na base de 30%. Tudo dependerá, inicialmente, do objeto e da pessoa (capacidade contributiva) em que incidirá.⁵⁴

Observa-se, da lição doutrinária, suportada jurisprudencialmente, que a tangência de valores tributários nos índices de 100% já são pacificamente considerados confiscatórios.

Aplicando tais conhecimentos ao caso concreto, poderemos inferir se é o que está ocorrendo com o caso da ADI 5464.

Melhor que qualquer exemplo que poderíamos criar, a FIESP trouxe gráfico ilustrativo com as consequências da aplicação do Convênio CONFAZ aos optantes do Simples⁵⁵ e, para

⁵⁰ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense. 2018. p.126-127.

⁵¹MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p.92.

⁵²STF. RE 346.197 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, julg. 16/10/2012 "Esta Corte já decidiu que a instituição de alíquotas progressivas para a contribuição previdenciária dos servidores públicos ofende o princípio da vedação à utilização de qualquer tributo com efeito de confisco (art.150, inciso IV, da Constituição Federal)".

⁵³STF. ADI 2.551 MC-QO, Rel. Min. Celso de Mello, pleno, julg. 02/04/2003: "Dentre as garantias constitucionais que protegem o contribuinte, destaca-se, em face de seu caráter eminente, aquela que proíbe a utilização do tributo - de qualquer tributo - com efeito confiscatório (CF, art.150, IV). A CONstituição da República, ao consagrar o postulado da não confiscatoriedade, vedou qualquer medida, que, adotada pelo Estado, possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, em função da insuportabilidade da carga tributária, o exercício a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, p. ex.)".

⁵⁴STF. RE 657.372 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, julg. 28/05/2013: "Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido".

⁵⁵ ADI 5.464, peça processual 098, p.12

acessarmos tal exemplo agora, pedimos licença para temporariamente abriremos mão da ordem cronológica do processo:

Exemplo Prático: Optante pelo Simples Nacional de São Paulo remete vinho - NCM 2204.29.1 a não contribuinte domiciliado no Estado do Ceará: Alíquota de 27% (25% + 2% relativos ao Fundo de Combate à Pobreza do Estado do Ceará - Lei Complementar no 37/2003):

ATUAL	Valor da operação: R\$ 1.000,00	Faturamento até R\$ 180.000,00	Faturamento entre R\$ 1620.000,01 e R\$ 1.800.000,00	Faturamento entre R\$ 3.420.000,01 e R\$ 3.600.000,00
		Alíquota de ICMS (SIMPLES)	1,25%	3,10%
	Valor do ICMS recolhido para o Simples Nacional	R\$ 12,50	R\$ 31,10	R\$ 39,50
	Valor total do ICMS na operação	R\$ 12,50	R\$ 31,10	R\$ 39,50

SISTEMÁTICA CONVÊNIO ICMS 93/2015	Valor da operação: R\$ 1.000,00 (Nova sistemática a partir do Convênio ICMS nº 93/2015)			
		Alíquota Interestadual (só p/ fins do Diferencial de Alíquota no destino)	7,00%	7,00%
	Valor do ICMS Recolhido para Origem: SIMPLES	R\$ 12,50	R\$ 31,10	R\$ 39,50
	Diferencial Destino x Interestadual: 18% = (25%-7%)	R\$ 180,00	R\$ 180,00	R\$ 180,00
	60% do diferencial recolhido para Origem	R\$ 108,00	108,00	108,00
	40% do diferencial para o Destino	R\$ 72,00	R\$ 72,00	R\$ 72,00
	Valor total (ICMS + Diferencial)	R\$ 192,50	R\$ 211,10	R\$ 219,50
	Diferença entre a sistemática do Simples e a do Convênio ICMS nº 93/2015	1440%	579%	456%

ADI 5.464, peça processual 098, p.12

Vê-se, dada as diferenças práticas na cobrança tributária do exemplo supracitado, certa razoabilidade no argumento dos propositores da ADI quanto à ofensa ao Princípio do Não Confisco.

Avançando em nosso trabalho, vemos que foi aventado o argumento sobre o afrontamento quanto ao princípio da não - cumulatividade.

Estudado em profundidade no capítulo primeiro por ser um princípio notoriamente atribuído ao ICMS (e ao IPI) e revisto no capítulo segundo, haja vista o regramento particular quanto ao sistema de créditos e débitos que tangenciam os optantes do Sistema Simples, basta lembrarmos aqui que o imposto é não cumulativo, no Brasil, quando se utiliza dos créditos de ICMS adquiridos frente às compras feitas para abater os débitos criados pela ocorrência dos Fatos Geradores da venda, no mesmo tributo.

Vimos que o Simples têm regra própria quanto à utilização de créditos dentro do sistema, e que o ICMS fruto da DIFAL não é uma das possibilidades para essa utilização.

Como consequência da impossibilidade de utilização do sistema de créditos e débitos que materializa a não cumulatividade do imposto, é razoável concluir que, pelo menos em alguma parte, tal princípio deixa de ser observado, com a vigência da cláusula nona do Convênio CONFAZ.

Prosseguindo, a Petição Inicial arguiu quanto ao suposto ataque feito ao princípio do tratamento diferenciado às ME e EPP, que nada mais é (conforme vimos no capítulo segundo, relativo ao Simples Nacional) do que orientação constitucional expressa em diversos artigos para que se dê um tratamento isonômico às pessoas jurídicas nacionais, com benefícios àqueles de menor pujança econômica.

É crível de se entender que com a cláusula nona em vigência, trazendo os optantes do simples ao alcance jurídico de todas as outras cláusulas do mesmo convênio, o resultado seria uma igualdade de tributos e diversas obrigações acessórias entre pessoas jurídicas de envergaduras diferentes, ignorando o tratamento diferenciado e favorecido aos optantes de sistema simplificador, o que torna a tese de afronta a tal princípio no mínimo admissível.

Vistos e comentados os principais princípios trazidos à baila pela Petição Inicial, cabe comentar rapidamente, ainda, os argumentos de suporte do pedido de cautelar⁵⁶ suspendendo vigência da cláusula nona até trânsito em julgado do pedido principal da ADI.

Suportando o *fumus boni iuris*, argumentou-se que pelas já citadas afrontas de uma norma de menor estatura hierárquica aos normativos Constitucional e Complementar. Argumentou-se pela presença do *periculum in mora* no fato de que, sendo certo o pedido mas de provimento tardio, os afetados pela norma impugnada já poderiam ter perdido a capacidade competitiva frente à concorrência, não sendo impossível até terem cessado suas atividades.

⁵⁶ Conforme previstos nos artigos 10 e 11 da Lei 9.868 de 1999, admite-se a concessão de liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade, quando presentes ambos os requisitos autorizadores, quais sejam: i) *fumus boni iuris* e ii) *periculum in mora*.

Uma vez que a cláusula nona do CONFAZ já se encontrava vigente desde primeiro de janeiro de 2016, tais efeitos danosos já estavam ocorrendo, o que reforçava o objetivo pretendido pela cautelar.

Corroborando com o raciocínio dos postulantes, petição de juntada (042) reiterando necessidade da cautelar *ad referendum* traz aos autos documentos comprobatórios (045) com parecer da PGFN que, em sua orientação pelo deferimento do pedido de inconstitucionalidade, argumentou pautado em vários princípios.

Primeiramente, o princípio da unidade da constituição, é assim explanado pela doutrina "Comentários à Constituição do Brasil", de Gilmar Mendes (et al.)⁵⁷:

A Constituição é o documento que dá unidade ao sistema jurídico, pela irradiação de seus princípios aos diferentes domínios infraconstitucionais. O princípio da unidade é uma especificação da interpretação sistemática, impondo ao intérprete o dever de harmonizar as tensões e contradições entre normas jurídicas. A superior hierarquia das normas constitucionais impõe-se na determinação de sentido de todas as normas do sistema.

O problema maior associado ao princípio da unidade não diz respeito aos conflitos que surgem entre as normas infraconstitucionais ou entre estas e a Constituição, mas sim às tensões que se estabelecem dentro da própria Constituição. De fato, a Constituição é um documento dialético, fruto do debate e da composição política. Como consequência, abriga no seu corpo valores e interesses contrapostos. Nesses casos, como intuitivo, a solução das colisões entre normas não pode se beneficiar, de maneira significativa, dos critérios tradicionais⁵⁸.

Portanto, na harmonização de sentido entre normas contrapostas, o intérprete deverá promover a *concordância prática*⁵⁹ entre os bens jurídicos tutelados, preservando o máximo possível de cada um. Em algumas situações, precisará recorrer a categorias como a teoria dos limites imanentes⁶⁰: os direitos de uns têm de ser compatíveis com

⁵⁷CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coord.) **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2018. p.242.

⁵⁸ Em primeiro lugar, e acima de tudo, porque inexistente *hierarquia* entre normas constitucionais, embora se possa cogitar de uma certa hierarquia axiológica. Não é possível afirmar a inconstitucionalidade de disposições fruto da mesma vontade constituinte originária. Por essa razão, uma norma constitucional não pode ser inconstitucional em face de outra. A matéria é pacífica entre nós. V. STF, *DJU*, 10 maio 1996, ADIn 815-3/DF, rel. Min. Moreira Alves, e, na mesma linha, STF, *DJU*, 9 fev. 2006, ADInMC 3.300/DF, rel. Min. Celso de Mello. O critério *cronológico* é de valia apenas parcial. É que, naturalmente, as normas integrantes da Constituição originária são todas promulgadas na mesma data. Logo, em relação a elas, o parâmetro temporal é ineficaz. Restam apenas as hipóteses em que emendas constitucionais revoguem dispositivos suscetíveis de serem reformados, por não estarem protegidos por cláusula pétreia. Também o critério da *especialização* será insuficiente para resolver a maior parte dos conflitos porque, de ordinário, normas constitucionais contêm proposições gerais e não regras específicas.

⁵⁹ Sobre concordância prática, v. HESSE, Konrad. La interpretación constitucional. In: *Escritos de derecho constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983. p. 48; v. tb. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 88.

⁶⁰ Sobre a teoria dos direitos imanentes, na literatura nacional, v. PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 182 e ss.; e SILVA, Luís Virgílio

os direitos de outros. E em muitas situações, inexoravelmente, terá de fazer ponderações, com concessões recíprocas e escolhas.

Entendido o que é tal princípio, temos que o argumento da PGFN discorre sobre o fato de que quando inserida pelo poder constituinte derivado reformador a novidade da Emenda Complementar 87/15, todo o arcabouço constitucional relativo ao tratamento diferenciado aos optantes do sistema simples já se encontrava estabelecido e, portanto, qualquer interpretação que se faça da novidade da EC 87/15 deve levar em conta que existe uma figura que deve ser protegida por amparo constitucional, qual seja, a figura do Simples.

Logo, se expressamente a novidade legal trazida pela EC 87 não trouxe para si os optantes do Simples, (o que seria absolutamente possível, sendo uma exceção constitucional à proteção constitucional dada aos empresários de menor pujança) deve se entender que o tratamento diferenciado foi preservado. Isso posto, não haveria espaço para se interpretar que o silêncio da EC 87 inclui os optantes do Simples no novo regramento, pois isso seria o mesmo que ignorar a proteção dada por todo ordenamento constitucional quanto à proteção aos ME e EPP optantes pelo Regime.

Nas palavras do próprio parecer⁶¹:

A resposta passa, necessariamente, pela consideração de que "não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços"⁶², sendo inafastável, na interpretação do Texto Constitucional, atentar para o princípio da unidade da Constituição, segundo o qual "as normas constitucionais devem ser vistas não como normas isoladas, mas como preceitos integrados num sistema unitário de regras e princípios, que é instituído na e pela própria Constituição"⁶³.

Com efeito, ao lado da regência constitucional dos tributos, a Carta Magna consagra o tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, conforme artigos 179 e 170, inciso IX⁶⁴, prevendo, no âmbito

Afonso da. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*, 2005. p. 168 e ss. Mimeografado.

⁶¹ADI 5464, Peça Processual 045, p.7, p.9, parágrafos 24, 25 e 34.

⁶²GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 1. ed. São Paulo. Malheiros Editores. 2002. p.40.

⁶³MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo. Saraiva. 2008. p.114.

⁶⁴Art. 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.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

tributário, que lei complementar defina este tratamento, inclusive não tendo havido qualquer modificação desta previsão constitucional com o advento da Emenda Constitucional nº 87.

(...)

Efetivamente, se é verdade que a Emenda Constitucional nº 87 privilegiou o princípio de equilíbrio da distribuição da receita tributária entre os entes federados, promovendo a repartição entre a origem e o destino na hipótese em análise, não menos verídico é que a Carta Constitucional consagra o tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte em diversos artigos.

Constatou-se também de grande valia a juntada pelo parecer da PGFN aos autos de jurisprudência que orienta no sentido de atestar a superioridade normativo-hierárquica da Lei Complementar frente ao Convênio CONFAZ, o que pode ser utilizado para solucionar, sob o prisma formal, o debate dentro da ADI 5464, senão vejamos:

"Deveras, impõe-se observar que a Lei Complementar 87/96 é posterior ao Convênio 66/88 e que é legislação complementar de hierarquia superior, cuja matéria foi regulada por lei posterior, nesta parte, derogante. Os convênios, como fontes secundárias do Direito Tributário, não podem regular contra teorem legis, devendo-se adstringir aos termos da lei". (STJ, REsp n 738.254/RS, Relator Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, Julgamento 05/09/2006, Publicação DJ 28/09/2006, p.205).

Finalizamos o estudo desta peça processual com a conclusão do parecer, que se encontra favorável à Ação Direta de Inconstitucionalidade e foi assim redigida⁶⁵:

Pelo exposto e considerando a orientação que vem sendo adotada pelo Supremo Tribunal Federal - ao qual incumbe interpretar em definitivo a Constituição -, pode-se concluir que a Cláusula Nona da Proposta de Convênio 66/2015, ao determinar a extensão da sistemática da Emenda Constitucional nº 87 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da respectiva lei complementar disciplinadora, pois, como visto, a nova ordem constitucional não tem aplicabilidade direta a estes contribuintes.

Estamos aqui acompanhando a ordem cronológica das peças dentro do processo.

Progredindo, ao solicitar seu ingresso como interessado, na forma de *amicus curiae* (053), o SEBRAE ofereceu argumentos pautados, entre outros já citados, em dois princípios.

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995).

⁶⁵ ADI 5464, Peça Processual 045, p.13, parágrafo 57.

Primeiramente, argumentou violado o princípio da separação dos poderes de Montesquieu, ao atentar para o fato do Convênio CONFAZ (organizado entre elementos do poder executivo estadual) adentrou a competência de Lei Complementar (a qual compete ao legislativo discutir).

Em segundo momento, supôs configurada uma ofensa ao princípio da capacidade colaborativa, que seriam relativas às obrigações acessórias que o contribuinte tem para com o ente público.

Ente que cria obrigações acessórias que extrapolem com a capacidade do contribuinte em colaborar, vão de encontro a tal princípio e, conseqüentemente, de encontro ao próprio princípio da isonomia.

Nas palavras de Leandro Paulsen⁶⁶

A capacidade de colaboração em matéria tributária decorre das circunstâncias que envolvem nossa pessoa ou nossas atividades e que nos colocam em uma situação de poder, efetivamente, agir para que a tributação vá a bom termo.

O argumento do SEBRAE, neste ponto, é de que ao arrastar o optante do Simples, através da cláusula nona, para o cumprimento das demais cláusulas do convênio, criam-se obrigações acessórias que são desarrazoadas para micro e pequenos empresários, dado o enorme esforço para cumprí-las. E é esta desproporcional obrigação acessória que acaba por configurar o dano ao princípio da capacidade colaborativa.

Eis que acatada a urgência suscitada pelos postulantes da ADI, a decisão monocrática *ad referendum* do plenário do STF (063) invocou os princípios da uniformidade geográfica e a violação à não cumulatividade para deferir o pedido, concedendo a cautelar até o julgamento final do processo, por entender presentes os requisitos do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora*.

⁶⁶PAULSEN, Leandro. **Capacidade Colaborativa**: Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora. 2014.

Aqui, gostaríamos de tecer um breve comentário. Praticamente todos os interessados no processo peticionaram bons e consubstanciados argumentos. Contudo, nem todos trouxeram novidades cognitivas ao processo, se limitando, quando foi o caso, a revisar e reforçar argumentos já anteriormente trazidos. Portanto, em que pese o grande volume processual da ADI 5464, aqui estamos avançando por sobre sua cronologia, ressaltando apenas no que inova, para que, ao fim, tenhamos, de forma sintética, todas as inteligências trazidas aos autos.

Novidades argumentativas são observáveis na prestação de informações (082) do Distrito Federal, na figura de sua PGDF. Esta trouxe, em seus argumentos, supostas preliminares de mérito, que, caso aceitas, impediriam inclusive a análise do mérito da ADI em comento.

A primeira consiste da impugnação da integralidade do complexo normativo que rege a matéria. O argumento da Procuradoria Geral do DF consiste no seguinte raciocínio: Primeiramente, o Convênio 93 do CONFAZ tão somente regulou a EC 87/15, não inovando no ordenamento jurídico. Isso posto, carece a Petição Inicial de solicitar a inconstitucionalidade do próprio texto da Emenda, haja vista que é este texto inovador que supostamente fere a constitucionalidade dos demais regramentos da Carta Magna.

Pelas palavras da própria PGDF⁶⁷:

Em outras palavras: caso a inconstitucionalidade da norma analisada na presente ação direta seja de fato reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, ainda assim subsistirá o art. 155, parágrafo 2o, VII e VIII da Constituição da República (na redação conferida pela Emenda Constitucional no 87/2015), cujo alcance material permite, sem grande esforço hermenêutico, a compreensão de que as microempresas e empresas de pequeno porte também estão sujeitas à referida norma. Neste sentido, além da inconstitucionalidade da Cláusula Nona do Convênio ICMS 93/2015, a parte autora deveria ter deduzido pedido de declaração de inconstitucionalidade sem redução do texto do art. 155, parágrafo 2o, VII e VIII da Carta Constitucional, para afastar-se a lógica, possível e inevitável interpretação de que tal dispositivo também se aplica às micro e pequenas empresas. Como não teve esse cuidado processual, o Conselho Federal da OAB simplesmente inviabilizou a presente demanda.

Consubstancia o argumento com a jurisprudência do Rel. Min. Maurício Corrêa, na ADI 2174/DF, na qual se exprime no sentido de que:

⁶⁷ADI 5.464, Peça Processual 082, p.4-5.

"(...)Impugnação isolada apenas de partes de um sistema legal, interligadas ao seu conjunto, torna inviável o conhecimento da ação direta de inconstitucionalidade, dado que, reconhecida a inconstitucionalidade parcial de alguns preceitos, os outros perdem o seu sentido."

Para que tal preliminar seja deferida, é preciso primeiramente concordar que a cláusula nona não inova, e sim a EC 87/15. A partir desta primeira concordância, é preciso que se concorde que a Emenda Constitucional 87 de 2015 inclui o Simples em seu silêncio. Concordar com isso é, todavia, ignorar que ambas as normas (tanto a trazida pela EC 87/15 quanto aquelas orientadas pelos Art. 170 e 179 da CF) podem conviver, haja vista que confrontariam.

Não crer, porém, que a Emenda Constitucional 87 de 2015 compreende regram o Simples, faz com que exista harmonia entre elas, já que a EC 87/15, sem regulamentar o Simples, não confronta as demais normas do regime diferenciado e favorecido.

Uma interpretação conforme, portanto, nos faz crer que inviabiliza o argumento da preliminar de mérito supra.

A segunda preliminar consiste no caráter essencialmente reflexo da ofensa constitucional apontada pela parte autora.

A norma a ser declarada inconstitucional deve sê-la diretamente, sem passar de forma ainda que intermediária, por outros regramentos infraconstitucionais.

Aqui, assim se configura o raciocínio da Procuradoria: Existem exceções ao tratamento diferenciado e favorecido do Simples Nacional. Estes estão acostados em artigo específico na Lei Complementar 123/06. Como a cláusula nona também cria exceções aos optantes do Regime Simples, uma inconstitucionalidade da cláusula tem de ser verificada junto com a própria Lei Complementar. Isso posto, estaria configurada a passagem intermediária por legislação infraconstitucional para que eventualmente se alcançasse a Carta Magna.

Nas palavras da própria procuradoria⁶⁸:

A pretensão deduzida nesta ação direta assenta-se, essencialmente, na violação a regramentos relativos ao princípio da Legalidade e à sistemática constitucional de proteção e fomento às atividades das micro e pequenas empresas. Segundo a parte autora, o conjunto de normas que rege a matéria - integrado por diversos postulados constitucionais, pela lei complementar federal 123/06 e pelo art. 97 do Código Tributário Nacional - estabelece, de forma clara, que essas específicas entidades empresariais estão submetidas a um regime diferenciado de apuração e recolhimento de ICMS, de modo que a norma impugnada nesta causa não poderia ter desvirtuado esta sistemática e instituído uma nova forma de pagamento do mencionado tributo em determinadas operações interestaduais.

Ocorre que a alegada violação aos regramentos constitucionais invocados na presente demanda somente pode ser examinada a partir da verificação do conteúdo do Código Tributário Nacional, do próprio Convênio ICMS no 93/15 e, especialmente, da lei complementar federal 123/06. São estas normas que tratam do regime diferenciado a que se submetem às micro e pequenas empresas, prevendo a sistemática de cumprimento de suas obrigações tributárias. Note-se, inclusive, que a lei complementar federal n 123/06 possui uma série de exceções ao regime diferenciado por ela instituído para tais entidades empresariais, muitas das quais relativas ao próprio ICMS, inclusive nos casos de operações interestaduais.

Desse modo, pelo exame dos fundamentos invocados na petição inicial, resta de todo evidente que a inconstitucionalidade invocada neste processo, se existisse, seria meramente reflexa, porquanto demandaria a necessária análise e a interpretação de outras normas ordinárias, quais sejam o Código Tributário Nacional, o próprio Convênio ICMS no 93/2015 e a lei complementar federal no 123/2006. E, se conflito houvesse, em princípio ele ocorreria no plano exclusivamente ordinário, desautorizando a propositura da ação direta ora em análise.

Dando prosseguimento, no mérito, os fundamentos principiológicos da PGDF se ativeram no princípio do federalismo cooperativo de paridade ou de integração.

Federalismo cooperativo, nos ensinamentos de Gilmar Mendes, assim se entende:

Já com o advento do federalismo cooperativo, veio acrescer-se ao esquema clássico a utilização de competências concorrentes, admitindo-se que, a par das competências privativas de cada esfera de poder, certas competências possam ser exercidas por mais de um integrante da Federação, nos termos estabelecidos na Constituição.

No plano das competências legislativas, comumente o funcionamento dessa técnica de partilha pressupõe a atribuição de uma mesma matéria, concorrentemente, a titulares diversos, porém, em níveis diferentes: a um confere-se o estabelecimento de normas gerais, a outro o de normas particulares ou específicas. Visualiza-se aí uma repartição vertical de competências.

No plano das competências materiais, certas atividades e serviços são atribuídos, também concorrentemente, a mais de um titular, indicando o bom senso que deverá haver uma disciplina legal sobre o modo de exercê-los conjuntamente, para que a atuação concertada dos parceiros possa surtir os efeitos a que se preordena, ou seja, maior eficiência na execução de tarefas e objetivos de grande relevância social, que são de responsabilidade do Poder Público de todos os níveis da Federação.

⁶⁸ADI 5.464, Peça Processual 082. p.9-10

Apreende-se, portanto, que tal princípio possibilita o trabalho em conjunto de Entes que possuem competências concorrentes. Seria o caso dos Estados da Federação frente a legislação do ICMS, eis que atinge a todos, mas cada Estado possui uma parcela própria de competência.

Os argumentos dos procuradores se direcionam no sentido de como o trabalho conjunto que frutifica de tal princípio reforça o pacto federativo nacional, e o papel de relevância que o ICMS possui nesse ínterim, traduzindo diversas benesses, como assim se observa destacado em suas informações⁶⁹:

Tendo presentes as razões expostas e os precedentes acima destacados, torna-se necessário reconhecer que o estatuto constitucional do ICMS pode ser assentado nas seguintes premissas essenciais: (a) trata-se de um tributo com o claro próprio de potencializar o federalismo de cooperação, funcionando como um mecanismo que necessariamente deve preservar o equilíbrio entre os entes federados; (b) cuida-se de um imposto com caráter nacional, dadas as suas especiais características; (c) os Convênios do CONFAZ, instrumento negocial de estatura constitucional, constituem um importante mecanismo de implementação dos regramentos relativos a tal tributo, permitindo, com isso, a preservação das ideias de Federação e cooperação que emanam da Carta da República; e (d) não se admite, a partir desses pressupostos jurídicos-constitucionais, e tendo presente o próprio princípio do interesse público⁷⁰, o estabelecimento da chamada guerra fiscal entre os estados ou a instituição de hipóteses fáticas que resultem no rompimento do equilíbrio tributário que deve existir entre os entes federados.

É de se observar o conteúdo eminentemente correto da argumentação da advocacia pública distrital, ressalvada a estatura constitucional dos convênios CONFAZ, no sentido de possuírem tal hierarquia normativa, o que, já exposto, não se traduz no entendimento da Suprema Corte, intérprete final da CRFB.

⁶⁹ ADI 5.464, Peça processual 082, p.18-19.

⁷⁰ De acordo com autores tradicionais, como Celso Antônio Bandeira de Mello, Hely Lopes e Maria Sylvia Di Pietro, a supremacia do interesse público sobre o particular consubstancia um princípio do ordenamento jurídico brasileiro, ainda que não esteja expressamente contemplado em nenhum texto normativo. Para Celso Antônio Bandeira de Mello, a prevalência dos interesses da coletividade sobre os interesses dos particulares é pressuposto lógico de qualquer ordem social estável e justifica a existência de diversas prerrogativas em favor da Administração Pública, tais como a presunção de legitimidade e a imperatividade dos atos administrativos, os prazos processuais e prescricionais diferenciados, o poder de autotutela, a natureza unilateral da atividade estatal, entre outras. Conforme verifica-se em: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo. Malheiros. 1994. p.20. Disponível em <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI230028,91041-O+principio+da+supremacia+do+interesse+publico+sobre+o+interesse>>. Acesso em 04 jun. 2019.

Dando sequência, em seu pedido como *amicus curiae*, (115) a FECOMERCIO de SP invocou o princípio da Reserva Legal contra a cláusula nona.

SEFAZ AP (122) cita o Fundo de Combate a Pobreza, explicando que este também é adicionado aos cálculos, por ocasião dos cálculos da DIFAL, indo contra a ADI.

Já o SEFAZ PA (123) fundamenta seus argumentos contra a ADI pelos princípios federativo, da territorialidade:

Pela definição da própria advocacia pública paraense⁷¹:

A característica fundamental do federalismo é a autonomia do Estado Membro, que é resguardada mediante a preservação da competência tributária das pessoas políticas que convivem na federação⁷², garantindo-se a distribuição de receitas - condição indispensável para garantir a consecução de suas finalidades precípua. De outra parte, pelo princípio da territorialidade, cada ente federativo possui competência própria para cobrar tributos relativos a fatos geradores nos seus respectivos territórios.

O argumento paraense se dá no sentido de que a CRFB outorga a competência tributária de instituição do ICMS aos Estados Membros, que se utilizam dessa para efetivar a competência administrativa de que dispõem. Sendo desta forma, a tese da Petição Inicial é viciada pela ilegalidade, por impossibilitar que os Estados livremente exerçam a competência tributária constitucionalmente dada a elas.

O desenvolvimento do raciocínio se dá no sentido que o deferimento do pedido principal, caso ocorra, irá ferir o princípio da separação dos poderes, haja vista o Judiciário estar impedindo os Executivos Estaduais de exercerem competência constitucional.

Parece interessante aqui observar que o princípio da separação dos poderes é utilizado, cada um à sua maneira, por ambas as partes.

⁷¹ADI 5.464, Peça Processual 123, p.3.

⁷²PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2009. p.886.

Dando prosseguimento a escalada evolutiva do processo, o deferimento da cautelar *ad referendum*, promovida pelo ministro relator, provocou os embargos de declaração (129) postulados pela fazenda pública do Estado do Rio Grande do Norte.

Em sua fundamentação, questiona-se o deferimento da cautelar por não justificar tal decisão à luz do artigo 3º, III, da CRFB (Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais) supostamente ferindo, desta forma, o princípio da unidade da Constituição, "que exige a concordância prática entre as regras e princípios, a fim de que nenhum deles reste sacrificado".

Além disso, também entende que não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distinguiu, citando para embasar esta afirmação o princípio do *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*.

O dados trazidos pela SEFAZ RR (165), traz embasamento de seus argumentos pelo princípio do Federalismo de Cooperação;

Por fim, sob os aspectos principiológicos, (189) Os Estados da Federação, em sua solicitação como *amicus curiae*, levantaram teses se fundamentando no princípio da paridade federativa que surgem como corolário do princípio da solidariedade.

Entendemos que atingimos o máximo, do ponto de vista teórico, relativamente à questão da Ação Direta de Inconstitucionalidade Número 5.464.

Já entendemos os principais pontos do ICMS em sua regra geral. Também já somos detentores de conhecimentos que tornam o Sistema Simples mais claro. Nestas últimas linhas, absorvemos os principais argumentos - os quais se pautaram em princípios constitucionais, administrativos e tributários importantíssimos - que a discussão jurídica poderia nos oferecer.

Não há mais nada o que expor, neste trabalho, além de nossa conclusão, o que faremos a seguir.

CONCLUSÃO

Chegamos à parte final de nosso trabalho de conclusão de curso.

Laboramos, por todo o primeiro capítulo, nos aspectos do Impostos de Circulação de Mercadorias, bens e Serviços que se associavam aos nossos objetivos. Focamos, portanto, naquilo que tangencia a circulação de mercadorias. Especificando ainda mais, discorreremos sobre tal fato gerador na hipótese da circulação ser interestadual. Por meio de exemplos práticos, nossa meta foi deixar um dos impostos de maior complexidade, no ordenamento jurídico brasileiro, um pouco mais palatável. Apresentamos, assim, a regra da normatização deste imposto estadual.

No segundo capítulo, nos debruçamos por sobre a exceção à regra. Analisamos a sistemática do Simples Nacional e de todos os tributos incluídos na sistemática do Regime do Simples Nacional. Ressaltamos o porquê de existir um uma mecânica diferenciada para uma parcela das pessoas jurídicas, dentro de nossa organização econômica. Avaliamos ainda qual a mecânica do Simples e as consequências dessa para o ICMS. Sempre que possível, assim como no primeiro capítulo, nos socorremos aqui das legislações vigentes e nos argumentos filosóficos e principiológicos que dão suporte a tais legislações. Dessa forma, foi exposta a exceção à regra.

Avançamos, após, para o terceiro capítulo. Neste, fizemos o que faz o Judiciário: sopesamos argumentos técnico-jurídicos, de cunho formal e material, sobre a demanda central da Ação Direta de Inconstitucionalidade número 5.464 (qual seja, se é constitucional ou não uma cláusula de convênio CONFAP ser utilizada para dar aplicabilidade de nova norma constitucional, trazida por Emenda, aos optantes do Simples Nacional, que possuem regramento próprio) para realizar o juízo jurídico sobre a possível decisão do processo.

Diz-se “possível” pois, até o fechamento deste trabalho monográfico, tal decisão do pleno da Suprema Corte brasileira ainda não foi proferida.

Agora, passamos a expor nossa conclusão sobre todo o caso, com a finalidade de entender por qual caminho a ADI 5.464 possivelmente percorrerá até sua conclusão.

Vimos neste trabalho que a estratégia em dos propositores da ação e seus respectivos *amici curiae* se atêm em em dois âmbitos jurídicos principais, que são o da inconstitucionalidade formal e inconstitucionalidade material.

A defesa realizada pelas Procuradorias Gerais Estaduais e seus *amici curiae*, na defesa da legalidade da cláusula nona e das consequências que dela decorrem, direcionaram seus esforços para as questões mais relacionadas à força do trabalho conjunta que decorre do convênio, de qual dispositivo legal está emanando a obrigação, e também de questões de cunho material, como a isonomia que se alcança com a melhor distribuição de tributos.

Sob o prisma formal, nos parece que assiste razão aos propositores da ADI, ou seja, possuem argumentos juridicamente mais corretos os que entendem ser a cláusula nona inconstitucional.

Em primeiro plano, isso se dá porque a EC 87/15 integrou a CRFB após a inserção dos regramentos constitucionais referentes ao Simples Nacional. Portanto, nos parece coerente que, ao inserir tal Emenda 87 na Carta Magna, o Poder Constituinte Derivado Reformador levou em consideração tal proteção aos optantes do Sistema Simples (pois esta já existia) e a EC 87/15 nada fez para excepcioná-la. Se interpretarmos a Constituição de forma uniforme, torna-se desarrazoado pensar que o novo texto trazido pela EC 87/15 obriga aos optantes do Simples desconsiderando outras normas da Carta Maior.

Posto que a Emenda Constitucional 87 de 2015 não traz obrigações aos optantes do Simples, cai por terra as argumentações de que quem obriga tais optantes é a CRFB, e não a cláusula nona. Concluimos, desta forma, que quem traz efetivamente a obrigação aos contribuintes via Simples Nacional é a cláusula nona do Convênio Confaz de número 93.

Em segundo momento, mesmo que suportado por princípios importantes do ordenamento jurídico pátrio, (como o do pacto federativo, por exemplo) não nos parece que

tal suporte seja suficiente para trazer os regramentos do Convênio CONFAZ ao patamar hierárquico das Leis Complementares. A hierarquia das normas existe por um motivo: deixar um regramento mais efêmero com maiores características de mutabilidade, enquanto normas mais valiosas (e a protetivas de direito são um exemplo) permanecerem com menor mutabilidade.

A proteção dada ao Sistema Simples foi encarada de tal forma importante pelo Poder Constituinte Derivado Reformador que este achou por bem alçar seu regramento ao nível das Leis Complementares. O Convênio CONFAZ, com todo respeito a sua enorme importância administrativa, não recebeu tal tratamento e, portanto, é de se concluir que as orientações normativas deste estejam hierarquicamente abaixo das orientações daquelas.

Isso posto, não parece razoável que Convênio altere o que a Lei Complementar regula.

Analisando a Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.464 sob o prisma material, torna-se necessário dizer que é seara onde não parece haver conclusão clara ou definitiva.

Isso porque, quando falamos em concorrência, o enfraquecimento de alguns competidores pode se traduzir em vantagens aos demais. Um exemplo rápido seria que o enfraquecimento da Coca Cola Company no mercado de refrigerantes poderia trazer como consequência vantagens para a Pepsi Company e demais *players* deste mercado.

A questão principal sob o prisma material da ação reside no prejuízo econômico aos optantes do Simples. A vigência da cláusula nona prejudica, principalmente pelo aumento da carga tributária, os optantes do Simples quando esses possuem clientes em outros Estados (de destino). *Contrario sensu*, tal vigência se traduz em possíveis vantagens aos competidores estabelecidos nesses Estados de destino, haja vista seus concorrentes externos terem maiores cargas tributárias e administrativas.

A não vigência da cláusula nona, por outro lado, beneficia os optantes do Simples que possuem clientes em outros Estados, aumentando a concorrência, nestes, para os optantes ali estabelecidos.

Neste raciocínio, seja qual for a opção do Pleno do STF, a decisão será favorável a alguns optantes e prejudicará aos demais.

Todavia, visto que a cláusula nona traz maiores obrigações a todos os optantes do Sistema Simples que realizarem circulação de mercadoria para fora de seus Estados de origem, nos parece correto argumentar que uma decisão pela inconstitucionalidade seria materialmente benéfico, tendo em vista que os optantes de qualquer Estado da Federação passam a não ter normas impeditivas de sua expansão para mercados de outros Estados. Seria uma solução pró econômica, nos moldes dos preceitos capitalistas da Magna Carta.

Concluímos, desta forma, que sob os aspectos formais a ADI 5.464 deve ser deferida, e a inconstitucionalidade da cláusula nona decretada, e sob a ótica material, a melhor solução também se daria pelo deferimento da ação e conseqüente expurgo da cláusula nona do Convênio CONFAZ de número 93 do ordenamento jurídico.

Ademais, em que pese a decisão do pleno ainda não ter sido proferida (por conta de pedido de vistas antecipadas ao voto do Ministro Gilmar Mendes) o resultado parcial da questão está em quatro votos pelo deferimento do pedido de Inconstitucionalidade e um voto pelo indeferimento da ação⁷³.

⁷³RACANICCI, Jamile. STF discute se optante do Simples deve pagar diferencial de alíquotas de ICMS: Placar está em 4x1 para micro e pequena empresa não pagar diferença entre alíquota interna e interestadual. **Jota**. Brasília, DF. 08 nov. 2018. Disponível em <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stf-simples-diferencial-de-aliquotas-07112018>>. Acesso em 13 de jun. 2019.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Convênio ICMS 93/2015. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 set. 2015. Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15>. Acesso em 13 jun. 2019.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Projeção da população do Brasil e das Unidades da Federação**, Brasília, DF, 13 jun. 2019. Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao/>>. Acesso em 13 jun. 2019.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **O que é PIB - IBGE Explica**, Brasília, DF, 13 jun. 2019. Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>>. Acesso em 13 jun. 2019.

LISTA de países por PIB nominal. **WIKIPEDIA**. 19 mar. 2019. Disponível em <https://pt.wikipedia.org/wiki/Lista_de_pa%C3%ADses_por_PIB_nominal#cite_note-worldbank-20>. Acesso em 13 jun. 2019.

NEDER, Vinicius. Total de servidores públicos aumenta 83% no País em 20 anos. **O Estado de São Paulo**, Rio de Janeiro, RJ, 18 dez. 2018. Disponível em <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,total-de-servidores-publicos-aumenta-60-no-pais-em-20-anos-aponta-ipea,70002650407>>. Acesso em 28 mai. 2019.

QUE são economias de escala?. **Portal Gestão**. 09 jul. 2010. Disponível em <<https://www.portal-gestao.com/artigos/6202-o-que-s%C3%A3o-economias-de-escala.html>>. Acesso em 10 mai. 2019.

MOTTA, Sylvio. **Direito Constitucional: Teoria, Jurisprudência e Questões**. 27. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro. Forense; São Paulo. MÉTODO. 2018. p.231

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 12 mai. 2019.

PATRIMÔNIO. **Só Contabilidade**. Virtuoso Tecnologia da Informação. 2007-2019. Disponível em <<http://www.socontabilidade.com.br/conteudo/patrimonio.php>>. Acesso em 29 mai. 2019.

RICARDO, Alexandre. **Direito Tributário Esquematizado**. 12. ed. rev. atua. e ampli. Rio de Janeiro. Jus Podivm. 2018. p. 705.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2012. p. 377.

BRASIL. Resolução Número 22, de 1989 do Senado Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 mai. 1989. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm>. Acesso em 23 mai. 2019.

SIGNIFICADO de Isonomia. **Significados**. 10 out. 2016. Disponível em <<https://www.significados.com.br/isonomia/>>. Acesso em 29 mai.2019.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33. ed. rev. e atua. até a EC no 95, de dezembro de 2016. São Paulo. Atlas. 2017. p. 48.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito constitucional interpretado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992. p. 154-172.

COMPARATO, Fábio Konder. **Direito Público: estudos e pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 59.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Princípio da isonomia: desequiparações proibidas e permitidas**. Revista Trimestral de Direito Público, no 1, p. 79.

DANTAS, F. C. San Tiago. **Igualdade perante a lei e due process of law: contribuição ao estudo da limitação constitucional do Poder Legislativo**. Revista Forense, v. 116, p. 357-367, Rio de Janeiro, 1948.

MELO, José Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 12. ed. São Paulo. Dialética. 2012. p.369-371.

BRASIL. **Institucional**. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. Brasília, DF, 30 mai. 2019. Disponível em <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/CONFAZ>>. Acesso em 30 mai. 2019.

MARQUES, Gabriel. **Qual a diferença entre lei ordinária e lei complementar?**. Jusbrasil. 2013. Disponível em <<https://gabrielmarques.jusbrasil.com.br/artigos/111572050/qual-a-diferenca-entre-lei-ordinaria-e-lei-complementar>>. Acesso em 30 mai. 2019.

AMORIM, Leticia Balsamão. **A distinção entre regras e princípios segundo Robert Alexy**. Revista de Informação Legislativa. Brasília, DF. a. 42 n. 165 jan/mar. 2005. p.126. Disponível em <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/42/165/ril_v42_n165_p123.pdf>. Acesso em 31 mai. 2019.

BRASIL. **Código Civil**: Lei Ordinária 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em 12 mai. 2019.

BRASIL. **Lei Complementar 123**, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em 12 mai. 2019.

HARET, Florence. **Listas taxativas e interpretação da lei tributária**: presunção, analogia e interpretação extensiva na determinação dos tipos tributários e seus limites na exegese das listas taxativas. Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo. Noeses. 2010. p.431-462. Disponível em <https://www.institutoidea.net.br/listas-taxativas-e-interpretacao-da-lei-tributaria/#_ftn8>. Acesso em 01 de jun. 2019.

TJSP, 14ª Câmara de Direito Público, Apelação Sem Revisão: SR 7056925500 SP, Rel. Renato Zanela Pandin e Cruz Gandini, Julg. 26/09/2008, DJ 22/12/2008.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33. ed. rev. e atua. até a EC no 95, de dezembro de 2016. São Paulo. Atlas. 2017. p. 531.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 33. ed. rev. e atua. até a EC no 95, de dezembro de 2016. São Paulo. Atlas. 2017. p. 541.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2018. p.279.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo. Atlas. 2018. p.444-445.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense. 2018. p.126-127.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p.92.

CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coord.) **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2018. p.242.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 1. ed. São Paulo. Malheiros Editores. 2002. p.40,

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2. ed. São Paulo. Saraiva. 2008. p.114.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade Colaborativa: Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora. 2014.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo. Malheiros. 1994. p.20. Disponível em <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI230028,91041-O+principio+da+supremacia+do+interesse+publico+sobre+o+interesse>>. Acesso em 04 jun. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11. ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2009. p.886.

RACANICCI, Jamile. STF discute se optante do Simples deve pagar diferencial de alíquotas de ICMS: Placar está em 4x1 para micro e pequena empresa não pagar diferença entre alíquota interna e interestadual. **Jota**. Brasília, DF. 08 nov. 2018. Disponível em <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/stf-simples-diferencial-de-aliquotas-07112018>>. Acesso em 13 de jun. 2019.

ANEXO I

Anexo I da Lei Complementar 123 de 2006, com vigência a partir de primeiro de janeiro de 2018, para os optantes do regime que se enquadrem na categoria "Comércio":

(Vigência: 01/01/2018)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	-