



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO**

**A AUSÊNCIA DE TRATAMENTO DIFERENCIADO ÀS MICRO E PEQUENAS
EMPRESAS NA APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

JOÃO VICTOR ALVES RIBEIRO

RIO DE JANEIRO

2021/1º SEMESTRE

**A AUSÊNCIA DE TRATAMENTO DIFERENCIADO ÀS MICRO E PEQUENAS
EMPRESAS NA APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor: Igor Alves Pinto.

JOÃO VICTOR ALVES RIBEIRO

RIO DE JANEIRO

2021/1º SEMESTRE

**A AUSÊNCIA DE TRATAMENTO DIFERENCIADO ÀS MICRO E PEQUENAS
EMPRESAS NA APLICAÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor: Igor Alves.

Data de aprovação: ____ / ____ / ____

Banca Examinadora:

Membro da Banca

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2021/1º semestre

DEDICATÓRIA

*A todos aqueles que participaram dessa caminhada,
em especial aos meus pais, irmã e amigos.*

RESUMO

O objetivo desta monografia é demonstrar a aplicação ineficaz da substituição tributária ao sistema de arrecadação simplificado estabelecido às micro e pequenas empresas, denominado Simples Nacional, sob a égide da garantia constitucional que determina um tratamento privilegiado aos pequenos empreendimentos para proporcionar o estímulo à economia nacional. Observa-se as vantagens e privilégios das microempresas, bem como as inconstitucionalidades na aplicação do instituto. Por fim, é apresentado propostas e projetos com a finalidade de sanar as imperfeições em nosso ordenamento jurídico e garantir a segurança jurídica do tratamento favorecido e diferenciado às micro e pequenas empresas adotantes do simples nacional, e assim, haja a manifestação material do texto Constitucional.

PALAVRA-CHAVE: *SIMPLES NACIONAL*; MICROEMPRESAS; PEQUENAS EMPRESAS; ICMS; SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; TRATAMENTO FAVORECIDO E DIFERENCIADO.

SUMÁRIO

RESUMO	5
SUMÁRIO.....	6
INTRODUÇÃO.....	8
CAPÍTULO I – NOÇÕES INTRODUTÓRIAS: O TRATAMENTO FAVORECIDO E DIFERENCIADO ÀS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE	
1. A Relevância Social e Econômica das Micro e Pequenas Empresas no Cenário Brasileiro....	
2. Processo histórico de formação do tratamento favorecido e diferenciado.	14
3. Tratamento favorecido na Constituição Federal brasileira de 1988.....	16
3.1. Princípios Constitucionais e sua vinculação com o tratamento favorecido.....	20
4. Prerrogativa das Micro e Pequenas Empresas a Uma Menor Contribuição Tributária.....	22
4.1. O Simples Nacional - Lei Complementar 123/2006.....	25
CAPÍTULO II – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS – CONCEITUAÇÃO E PRÁTICA	
1. Noções conceituais sobre ICMS e seu fato gerador	28
2. Princípios Constitucionais correlatos com a Substituição Tributária.....	30
3. Caracterização da Substituição Tributária do ICM.....	35
4. Substituição Tributária e a exceção ao recolhimento simplificado.....	38

CAPÍTULO III - DA NÃO APLICAÇÃO DE UM TRATAMENTO FAVORECIDO NA EXECUÇÃO DA ST AOS ADERENTES DO SIMPLES NACIONAL E SUAS INCONSTITUCIONALIDADES	
1. Substituição Tributária Progressiva ante o Regime do Simples Nacional	40
2. A distinção sobre alíquota de transações interestaduais	42
3. Contratempos quanto ao alcance a linhas de crédito	45
4. Corrente doutrinária favorável à substituição tributária das operações subsequentes.....	46
5. Substituição tributária como fato jurídico tributário presumido ante os princípios constitucionais tributários e a oposição doutrinária	48
6. Posicionamentos Jurisprudenciais sobre o tema.....	51
7. Restituição de valores ICMS ST – Simples Nacional	55
8. Decorrências da Substituição Tributária às Micro e Pequenas Empresas.....	56
CONCLUSÃO.....	59
REFERÊNCIA	62

INTRODUÇÃO

A substituição tributária progressiva é o instituto aplicado aos contribuintes enquadrados como micro e pequenas empresas no recolhimento do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e os colocam garantidores da satisfação do crédito tributário futuro, isto é, desde a ocorrência do fato gerador, a sujeição passiva recai sobre uma pessoa diferente daquela que possui relação pessoal e direta com a situação descrita em lei como fato gerador do tributo, o que incide no setor e viola o dispositivo constitucional do artigo 170, IX da Constituição Federal (CF/1988), que estabelece tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas.

Partindo dessa premissa, o presente trabalho visa fazer uma reflexão sobre ausência de tratamento diferenciado na aplicação do regime da substituição tributária às micro e pequenas empresas enquadradas pelo simples nacional embasada em garantia constitucional que determina um tratamento privilegiado aos pequenos empreendimentos para proporcionar o estímulo à economia nacional.

O sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte, toma como parâmetro a inclusão dos contribuintes na sistemática a receita bruta anual. O objetivo do tratamento diferenciado dado a este setor é dar-lhes condições de concorrer com as grandes empresas, protegendo aquelas contra eventuais abusos do poder econômico, assim como diminuir a informalidade, mantendo-as como a grande fonte de emprego do país.

O problema é que a antecipação do recolhimento do ICMS aos cofres públicos acata uma oneração demasiada e, conseqüentemente, ocorre a nulidade do tratamento favorecido aos pequenos empreendimentos, ocasionando em desvantagens as pequenas empresas que aderem o regime, o que obstrui o estímulo ao crescimento econômico no País. Como diz o Ministro Dias Toffoli¹, o sistema simples unificado confere tratamento diverso e razoável àqueles que se

¹ STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 627543 RS - Inteiro Teor. Relator: Min. Dias Toffoli. DJ: 30/10/2013. JusBrasil, 2014. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25342655/recurso-extraordinario-re-627543-rs-stf/inteiro-teor-159438314>> Acessado em: 20/08/2019.

encontram em situações desiguais relativamente às suas obrigações perante as Fazendas Públicas.

A Lei Geral das MPEs estabeleceu o Simples Nacional, sistema de arrecadação simplificado que favorece os pequenos empreendimentos comparativamente ao Regime Geral, que é a sistemática de arrecadação aplicável às demais pessoas jurídicas. Como diz SOLOMON², levando em conta o aspecto econômico, o segmento das micro e pequenas empresas apresentam três papéis importantes, o primeiro papel designado é o de facilitar a mudança, o segundo papel é a contribuição com a estabilidade da economia e o terceiro, é na realidade o principal respaldo comercial dos valores do ambiente socioeconômico do livre mercado.

O Simples Nacional, em cumprimento aos dispositivos constitucionais, estabelece alíquotas de ICMS para as Micro e Pequenas Empresas bem inferiores às do Regime Geral e levando em conta o aspecto econômico, o segmento das micro e pequenas empresas apresentam, apesar disso nosso ordenamento jurídico prevê a possibilidade dos empreendimentos optantes do Simples estarem sujeitos à legislação aplicável às demais empresas em casos específicos, dentre eles está o recolhimento de ICMS por substituição tributária.

Como resultado dessa incoerência, as MPEs, ainda que optantes pelo simples nacional, são colocadas na condição de substitua e o ICMS devido por essas empresas é calculado e recolhido por um terceiro que, para isso, aplica as condições e alíquotas impostas pelo Regime Geral. A aplicação da substituição tributária nesses casos onera as Micro e Pequenas Empresas, desvirtua o Simples Nacional e viola frontalmente a Carta Magna que determina um tratamento diferenciado e favorecido para o seguimento dos pequenos negócios. Esse problema se agrava quando observamos as políticas dos governos estaduais que a cada gestão procuram aumentar a pauta de produtos sujeitos à substituição tributária levando a distorção a um nível alarmante.

² SOLOMON, S. (1986). **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos no Brasil e no mundo.** Rio de Janeiro: Nórdica

O objetivo deste trabalho, então, é demonstrar como a aplicabilidade deste instituto em sua atual matriz de execução, é uma forma de inconstitucionalidade que deve ser coibida, em especial quando se trata de um importante instituto que gera impacto econômico em nossa sociedade, pois nos moldes atuais de substituição tributária os pequenos empreendimentos são colocados em equivalência com grandes empreendimentos, não cumprindo assim o tratamento favorecido e diferenciado.

CAPÍTULO I – NOÇÕES INTRODUTÓRIAS: O TRATAMENTO FAVORECIDO E DIFERENCIADO ÀS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

1. A Relevância Social e Econômica das Micro e Pequenas Empresas no Cenário Brasileiro

Segundo dados fornecidos pelo SEBRAE, de 6,4 milhões de empreendimentos, 99% são reconhecidas como micro e pequenas empresas.³ Pequenos empreendimentos empresariais são constituídos por micro e pequenas empresas (MPE) e por microempreendedores individuais (MEI). MPE's são responsáveis por 52% dos empregos com carteira assinada no serviço privado (16,1 milhões). Além disso, de acordo com consulta no Portal do Empreendedor, no Brasil se configura a subsistência de 7 milhões de microempreendedores individuais.⁴

Vanessa Batista ressalta que pequenas empresas “estimulam o empreendedorismo, criam empregos e promovem o desenvolvimento regional de forma mais eficaz”, bem como são “mais aptas a se movimentar no mercado e fazer inovações”. Além disso, sustenta que “através do número de micro e pequeno negócios que se mede o desenvolvimento social e econômico de um país”.⁵

Outrossim, de acordo com estudo realizado pela Fundação Getúlio Vargas em parceria com o Sebrae, Pequenos Negócios representam 30% do Produto Interno Bruto do País. Consoante o estudo, a ação das MPE é contemplada especialmente nas atuações de Comércio e Serviços (que unidas correspondem por 23% dos 30% do PIB). O estudo denominado “Participação das MPE na economia nacional e regional”, aponta “um movimento consistente e crescente da importância dos pequenos negócios na geração de empregos e arrecadação de impostos, que vem desde 1985, quando a participação das MPE alcançou 21% do PIB.”

No mês de setembro de 2020, as micro e pequenas empresas (MPE) possuem relação direta com a geração de 195.206 empregos formais, equivalente a 62,3% de novos empregos

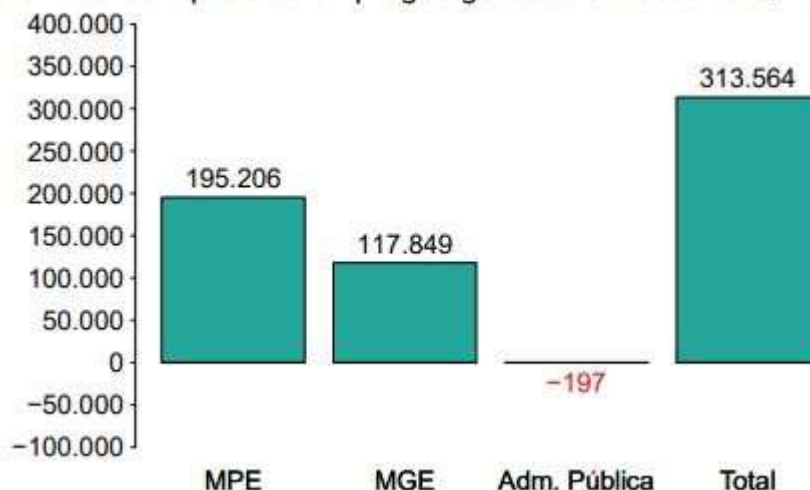
³ SEBRAE/SP. Panorama dos pequenos negócios. São Paulo: SEBRAE, 2018. p.21.

⁴ PORTAL DO EMPREENDEDOR. Estatísticas. Disponível em:<www.portaldoempreendedor.gov.br/estatisticas> Acesso em: 1 abr. 2019.

⁵ BATISTA, Vanessa Oliveira. Os princípios constitucionais e a microempresa na ordem econômica brasileira. Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, v.2, 2007, p.323. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20432>. Acesso em: 02 maio. 2020.

no país neste mês. Em contrapartida, as Médias e Grandes Empresas (MGE) foram responsáveis pela criação de 117.849 novos cargos (37,6% do total).⁶ Pelo que segue:

Figura 1: Saldo líquido de empregos gerados em setembro/2020



O estado responsável pela maior geração de empregos no mês de setembro foi São Paulo (+ 47,6 mil postos), consecutivamente Minas Gerais (+ 22,9 mil postos). Quanto ao destaque na geração de empregos cumulativamente ao longo do ano, os estados com maiores destaques foram Mato Grosso e Goiás criando na região Centro-Oeste 18 mil e 14,3 mil novas vagas, bem como o estado do Pará com a geração de 15,3 mil postos de trabalho. Segue gráfico:

⁶ Brasil. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). DataSebrae: Análise do CAGED, setembro de 2020. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2020/11/2020-11-03-Relatorio-Sebrae-Caged-Setembro-2020.pdf> Acesso em: 30/11/2020.

UF	Setembro/2020			Janeiro a Setembro/2020		
	Saldo de emprego	Saldo por 1.000 empregados	Posição	Saldo de emprego	Saldo por 1.000 empregados	Posição
Roraima	617	22,18	1	1.524	54,8	1
Pará	6.628	19,1	2	15.280	44,04	2
Alagoas	2.680	16,51	3	2.214	13,64	11
Ceará	7.480	14,8	4	-2.521	-4,99	16
Tocantins	1.486	13,97	5	4.104	38,57	4
Mato Grosso	5.696	13,92	6	18.010	44,03	3
Santa Catarina	14.911	13,48	7	-15.612	-14,11	20
Amazonas	1.983	12,9	8	2.199	14,3	10
Maranhão	2.865	12,53	9	6.246	27,31	6
Piauí	1.953	12,5	10	-597	-3,82	15
Rio Grande do Norte	2.642	11,88	11	554	2,49	13
Paraná	2.511	11,79	12	-1.473	-6,92	17
Amapá	411	11,57	13	665	18,73	9
Espirito Santo	4.565	11,37	14	-7.872	-19,6	22
Bahia	9.838	11,3	15	-12.069	-13,87	19
Paraná	15.832	11,14	16	-1.567	-1,1	14
Pernambuco	6.408	10,92	17	-9.977	-17	21
Sergipe	1.525	10,87	18	-3.915	-27,9	25
Acre	446	10,86	19	1.228	29,89	5
Minas Gerais	22.878	10,47	20	-27.028	-12,36	18
Rondônia	1.527	10,17	21	1.380	9,19	12
Goiás	6.671	10,05	22	14.269	21,5	8
São Paulo	47.577	8,77	23	-141.600	-26,09	24
Rio Grande do Sul	11.911	8,57	24	-54.812	-39,44	26
Distrito Federal	2.553	7,88	25	-7.280	-22,47	23
Mato Grosso do Sul	2.082	7,07	26	6.456	21,91	7
Rio de Janeiro	9.526	6,05	27	-82.262	-52,23	27

Simetricamente ao quantitativo de pessoas ocupadas no final de 2019, os estados com mais relevância são Roraima, Pará, Mato Grosso, Tocantins, Acre, Maranhão, Mato Grosso do Sul e Goiás. Todos os mencionados possuem um saldo de empregos positivos, o que expressa que, ainda que no contexto de pandemia, esses estados geraram mais postos de trabalho em 2020. “A média de novos postos de trabalho criados nesses estados é superior a 1 novo posto a cada 50 existentes no final de 2019.”

Portanto, resta evidente a importância da preservação e da consolidação de políticas que visam a promoção de medidas e instrumentos jurídicos tributários para que se evite a taxa de mortalidade de tais empreendimentos, tendo em vista a sua relevância econômica e social diante do cenário brasileiro.

2. Processo histórico de formação do tratamento favorecido e diferenciado.

É necessária uma breve exposição sobre o processo histórico de formação do tratamento favorecido às micro e pequenas empresas, ressaltando, sobretudo, o enfoque tributário.

Em 1964, com a Lei Federal n. 4.506, de 30 de novembro de 1964 a União estabeleceu isenção do imposto de renda às firmas individuais com receita bruta anual inferior a cinco milhões de cruzeiros, a luz do seu artigo 29.⁷

Em 1969, o Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969, o qual versava acerca da escrituração de livros mercantis, instituiu a primeira definição de “pequeno comerciante”, como a introdução inicial discriminatória objetivando um tratamento diferenciado aos micros empreendimentos, é o que preceitua o artigo 1º, parágrafo único.⁸

Nasce, em 1972, o Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa – CEBRAE, sendo um fator elementar para a derrocada das pequenas empresas no cenário brasileiro, originando no presente Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE. O principal objetivo era prestar apoio às médias e pequenas empresas. A natureza de sua pessoa jurídica era de direito privado e possuía sócios fundadores tais como o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), a Associação Brasileira de Bancos de Desenvolvimento (ABDE) e a Financiadora de Estudos e Projetos S/A (FINEP).⁹ Apesar de sua natureza privada estava ligada à Administração Pública Federal.

Outrossim, no ano de 1977 a Lei 6468, de 14 de novembro versando acerca do regime simplificado de tributação no imposto de renda às microempresas, estabelecendo que

⁷ Lei 4506, de 30 de novembro de 1964. Art. 29. As firmas individuais que tenham, anualmente, receita bruta inferior a Cr\$5.000.000,00 (cinco milhões de cruzeiros) ficam isentas do impôsto de renda.

⁸ Art 1º Todo comerciante é obrigado a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério. Parágrafo único. Fica dispensado desta obrigação o pequeno comerciante, tal como definido em regulamento, à vista dos seguintes elementos, considerados isoladamente ou em conjunto. (Vide Decreto nº 64.567, de 1969).

⁹ MORAES, Francisco Chagas de. Microempresa – Notas à margem do Estatuto, São Paulo: Revista dos Tribunais, volume 619, maio de 1987, Ano 76, p. 43.

empreendimentos que auferirem renda de até cento e cinquenta mil cruzeiros estariam isentas do referido impostos.¹⁰

Ademais, a Lei nº 6.586, de 06 de novembro de 1978, que dispôs sobre fins trabalhistas e previdenciários, assegurando tratamento diferenciado aos pequenos empresários.¹¹ O mencionado dispositivo legal foi alterado posteriormente pelo Decreto Lei nº 1.647, de 18 de dezembro de 1978 pelo Decreto Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979.¹²

Com o advento do Plano Nacional de Desburocratização efetuado pelo Governo Federal, através do Decreto Lei nº. 1.780 33 isenções e benefícios de ordem fiscal e administrativa aos pequenos negócios. Entretanto, por meio da Lei Federal 7.256, de 27 de novembro de 1984 sendo considerado de elementar importância no momento precedente à Carta Magna de 1988 a referida Lei deliberou sobre regimes especiais e obrigações acessórias, além de benefícios de ordem fiscais¹³. Consonantemente entrou em vigência a Lei Complementar 48, de 10 de dezembro de 1984, discorrendo de modo imperativo a isenção do Imposto sobre Serviços (ISS) e do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias (ICM)¹⁴.

Em 1988, já em nossa Assembleia Constituinte, no artigo 170 de nossa Lei Maior o tratamento diferenciado e favorecido foi designado como status constitucional. Sob a égide do desenvolvimento econômico nacional, a decisão de sua inserção foi pacífica, conforme ressalta EROS GRAU.¹⁵

O princípio é aplicado por norma do artigo 179, segundo a qual, “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno

¹⁰ KREPSKY, Julio César. **O estatuto da microempresa e a necessidade de sua reformulação**. São Paulo: Acadêmica, 1992, p. 19

¹¹ BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Estatuto da microempresa: comentários**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 45-46.

¹² Art. 1º - As firmas individuais e as sociedades por quotas de responsabilidade limitada ou em nome coletivo, de receita bruta anual não superior a Cr\$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil cruzeiros), poderão optar pelo pagamento do imposto de renda com base no lucro presumido, nos termos desta Lei.

¹³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª edição. Porto Alegre: L. Advogado, 2007, ISBN 9788573484762, p. 102.

¹⁴ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 26ª edição. Volume I. São Paulo: Saraiva. 2005. ISBN 8502053906, 513p., p. 51

¹⁵ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2003. ISBN 8574204846, p.222, nota de rodapé 125

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.”¹⁶. Sob a égide da Constituição de 1988, diversos textos legislativos já regularam a matéria, sobre os quais discorreremos oportunamente.

3. Tratamento favorecido na Constituição Federal brasileira de 1988.

O artigo 170 da Constituição Federal, presente no texto original de 1988, consagra a natureza e os fundamentos de sua ordem econômica, nas seguintes disposições:¹⁷

“A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existências dignas, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios...”

A ordem econômica constitucional, tem como valores basilares, a livre iniciativa e valorização do trabalho humano, garantindo a todos liberdades para exercer qualquer atividade econômica. Como anota RAUL MACHADO HORTA:¹⁸

“no enunciado constitucional, há princípios - valores: soberania nacional, propriedade privada, livre concorrência. Há princípios que se confundem com intenções: reduções das desigualdades regionais, busca do pleno emprego; tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte (alterada pela EC nº 6/95); função social da propriedade. Há princípios de ação política: defesa do consumidor, defesa do meio ambiente”.

Conforme ressalta CANOTILHO, “liberdade de iniciativa” pode ser interpretada em dois sentidos: a) Liberdade de iniciar uma atividade econômica, que consiste em poder criar, investir, ampliar estabelecimentos e unidades econômicas privadas. Trata-se, aqui, de direito pessoal do capitalista, exercitável individual ou coletivamente; b) Liberdade de gestão, que

¹⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 de outubro de 1988. Artigo 179 (redação original).

¹⁷ BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Artigo 170, caput.

¹⁸ Horta, Raul Machado. **Estudos de... OP**. cit. p. 296.

significa a autonomia da economia privada em relação às determinações do Poder Público. Trata-se de direito institucional, ou seja, da própria empresa.¹⁹

A constituição de 1988 postulou a liberdade de iniciativa e o livre exercício das atividades econômicas independente de autorização estatal. Por isso, o Estado deve, exceto como agente normativo e regulador, se abster de restringir o exercício da economia privada na indústria, no comércio, na atividade empresarial e nos contratos. MARÇAL JUSTEN FILHO esclarece o que se entende por “livre iniciativa”:²⁰

A livre iniciativa é um princípio fundamental ao capitalismo. Consiste na vedação ao Estado de impor compulsoriamente aos particulares a escolha quanto ao modo de exploração econômica. Significa a liberdade de desempenho de atividades econômicas, de modo que os particulares possam aplicar seus recursos econômicos como bem o entenderem. A livre iniciativa está referida no art. 170, parágrafo único.

A luz do artigo 179 da Constituição Federal de 1988²¹, impõe aos entes do pacto federativo a criação de micro e pequenas empresas para o desenvolvimento da economia nacional, segue:

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 legislador originário, promove em seu texto de lei de caráter programático mecanismos para a implementação de medidas que reduzam a burocratização e as obrigações de ordem tributária, administrativas, previdenciárias e creditícias em prol das microeconomias. Nesse sentido, o tratamento diferenciado, se correlaciona ao Princípio da Isonomia Tributária, onde contribuintes em posição de desigualdade merecem tratamento favorecido e diferenciado, no sentido de equilibrar a situação de desvantagem e fragilidade dos contribuintes. Neste sentido, observa FONSECA²²:

¹⁹ CANOTILHO, **Jose Joaquim Gomes**. Constituição da República Portuguesa anotada. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 790.

²⁰ JUSTEN Filho, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva. 2005, ISBN 8502050923, p. 88.

²¹ BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. Artigo 179, caput.

²² FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, ISBN 8530918479, p. 27.

“...pode o mesmo princípio tornar-se maleável, a ponto de admitir tratamentos discriminatórios. É o que ocorre, por exemplo, com o tratamento favorecido concedido pela Constituição às empresas de pequeno porte, como consta do inciso IX do artigo 170 da Constituição Federal...”

A determinação do tratamento favorecido foi reforçada ainda pelas Emendas Constitucionais nº 6 de 1995 e número 42 de 2003. A primeira inclui em nossa Carta Magna a deliberação de um tratamento favorecido para os micros empreendimentos como um princípio da ordem econômica no Brasil, sendo esse tratamento, portanto, substancial na atuação administrativa e legislativa dos entes federativos na construção do sistema econômico e tributário brasileiro. Devido esta alteração, o texto constitucional possui atualmente os seguintes termos:

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:

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Quanto a Emenda de número 42 de 2003. Essa Emenda Constitucional introduziu em nossa Lei Maior a alínea d do inciso III do artigo 146, determinando a competência de Lei Complementar para criar método diferenciado de arrecadação tributária, estatuinto no ordenamento jurídico um parágrafo único que abriu a precedente para a formação de um sistema unificado.

Após a Emenda Constitucional nº 42 de 2003 a Carta Magna passou a vigorar com a seguinte redação:

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.

Nesta conjuntura, conclui-se que pequenas empresas não se encontram em situação de igualdade em relação às médias e grandes empresas e o critério basilar de discriminação é o porte de seu empreendimento. O legislador definiu que discriminação do porte seria montante periódico de seu faturamento. Por esta razão, alguns autores sustentam que se trata de um critério válido de discriminação, à luz da isonomia tributária conforme dispõe o art. 150 da CF/88, in verbis:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Este princípio é decorrente do princípio da igualdade e trata de uma das limitações constitucionais ao poder de tributar, no qual assegura que não haja diferenciação entre contribuintes que estejam em par de igualdade.

TAVARES, alega que o montante das receitas dos pequenos empreendimentos é o critério principal constitucionalmente admissível para a discriminação.²³ Sustenta sua tese pelo disposto no artigo 47, §1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias de nossa atual Constituição, segue:²⁴

Art. 47. Na liquidação dos débitos, inclusive suas renegociações e composições posteriores, ainda que ajuizados, decorrentes de quaisquer empréstimos concedidos por bancos e por instituições financeiras, não existirá correção monetária desde que o empréstimo tenha sido concedido:

I - aos micro e pequenos empresários ou seus estabelecimentos no período de 28 de fevereiro de 1986 a 28 de fevereiro de 1987;

²³ TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006. ISBN 8576601079, p. 217.

²⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, artigo 47 e parágrafo 1º.

II - ao mini, pequenos e médios produtores rurais no período de 28 de fevereiro de 1986 a 31 de dezembro de 1987, desde que relativos a crédito rural.

§ 1º - Consideram-se, para efeito deste artigo, microempresas as pessoas jurídicas e as firmas individuais com receitas anuais de até dez mil Obrigações do Tesouro Nacional, e pequenas empresas as pessoas jurídicas e as firmas individuais com receita anual de até vinte e cinco mil Obrigações do Tesouro Nacional.

Portanto, em nosso ordenamento jurídico é imperativo a premissa de que pequenos negócios possuem a prerrogativa do tratamento favorecido e diferenciado, sobretudo no que tange à burocratização e ao regime tributário. Este instituto se encontra embasado na Lei Complementar 123/06, no qual atribuiu eficácia plena aos preceitos constitucionais de que trata o tema.

3.1. Princípios Constitucionais e sua vinculação com o tratamento favorecido

Junto com os princípios norteadores da valorização do trabalho humano, da justiça social, livre iniciativa, da livre concorrência, da soberania nacional econômica e da redução das desigualdades regionais e sociais, conforme já visto, à luz do inciso IX do artigo 170 de nossa Carta Maior o disposto é um princípio que indica o tratamento diferenciado, favorecido e simplificado aos micros e pequenos negócios.

Ou seja, o cidadão brasileiro possui autonomia para criar seu micro negócio e trabalhar para seu mantimento e de seus familiares, concretizando assim o princípio da livre iniciativa, podendo exercer livremente sua atividade econômica de forma a valorizar o trabalho humano com justiça social. Esses empreendimentos aguçam a competitividade comercial e movimentam a economia calcificando a economia nacional.

Nota-se, deste modo, que os artigos 170 e 179 pressupõe que é papel da lei balizar os atos estatais, competindo ao Poder Público cumprir suas atividades de estímulo através de atos administrativos e execução de seu poder discricionário para cumprir o estabelecido constitucionalmente. De tal modo que em nosso regimento estabeleceu-se a adotar medidas de fomento as micro e pequenas empresas.

Para uma melhor compreensão do tema faz-se necessário analisar o princípio da isonomia, disposto na Constituição à luz do artigo 5º, caput. Conforme preceitua Bandeira de

Mello, a isonomia remonta a possibilidade de discriminação. A partir de um vínculo lógico entre o fator de discrimen e os interesses constitucionalmente protegidos é possível fazer uma discriminação.²⁵ Dessa forma, é assegurado que o tratamento favorecido aos micros empreendimentos, partindo da perspectiva constitucional, deve ser assegurado pelos atos estatais. Partindo do pressuposto de que o dispositivo constitucional não se perpetua por tendências subjetivas do legislador, isto é, respeitando o princípio da pessoalidade e atendendo aos critérios do princípio do favorecimento público visando o desenvolvimento econômico nacional.

Com igualdade faz-se importante o reconhecimento do dispositivo 150, II, da Constituição Federal, no que tange ao ordenamento jurídico tributário:

(...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Ocorre que, as micro empresas não estão em pé de igualdade as grandes empresas. A conquista de crédito é mais difícil, bem como tem menores condições de oferecer privilégios e fruir dos benefícios de um negócio com uma maior escala. ²⁶Para Misabel Derzi a relação com o direito tributário deve ser pautada de forma isonômica:

a questão torna-se tanto mais importante quanto se sabe que, na ordem dos fatos, a desigualdade econômica é dado inegável, com ela convive e dela se alimenta o sistema capitalista, suporte e estrutura do atual regime jurídico²⁷.

Dessa forma, para uma fiel consolidação do imperativo constitucional, logo, o Estado tem o dever de promover o favorecido, através de mecanismos que apreciem todas os casos de fomento aos micros empreendedores.

²⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

²⁶ Micro e pequenas empresas têm tido dificuldade para conseguir linhas de crédito. FENAE, 2021. Disponível em: < <https://www.fenae.org.br/portal/fenae-portal/noticias/micro-e-pequenas-empresas-tem-tido-dificuldade-para-conseguir-linhas-de-credito.htm> >

²⁷ DERZI, Misabel de Abreu e COELHO, Sacha Calmon Navarro. Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 61.

Não menos relevante, o princípio da capacidade contributiva assegura a cobrança de impostos que devem respeitar a capacidade do sujeito, sendo pessoa física ou jurídica, princípio este que encontra guarida a luz do artigo 145, §1º do texto constitucional:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º 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.

A capacidade contributiva é um princípio basilar de nosso ordenamento jurídico sobretudo no direito tributário. É por meio deste instituto que temos a salvaguarda do contribuinte. No caso do Simples Nacional o fato gerador dos impostos se adequa às suas condições específicas, tendo um aporte maior ou menor em sua oneração. De acordo com Sacha Calmon o legislador, ao estabelecer esse princípio como constitucional, o submete como um complemento ao princípio da isonomia tributária.²⁸

4. Prerrogativa das Micro e Pequenas Empresas

O Simples Federal (Lei Federal n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996), implementou o Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte e regulamentou os artigos 170 e 179 da Constituição. O Simples Federal

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense. 2001.

visava descomplicar o recolhimento de tributos e contribuições federais e, mediante convênio, abranger a parcela devida aos Estados e Municípios.²⁹

A referida lei é mais ampla, tendo por objetivo instituir um regime tributário diferenciado, entretanto foi aderido somente por sociedades empresárias, afastando os empresários individuais, pois não possuíam a opção de adotar esse regime, porém ainda gozavam dos privilégios estabelecidos pelas Leis n. 8.664/94 e n. 7.256/84, desde que estivessem registrados como microempresários. (MARTINS, 2000, p. 121).³⁰

Ocorre que os Estados optaram por não adotar o Simples Federal e cada qual estabeleceu seu próprio regime de tributação. Dessa forma, alguns optaram por elaborar seu próprio tratamento tributário regional ou municipal. Expõe Sérgio Karkache³¹ (2009, p. 234):

“Não obstante inicialmente muitos Estados e Municípios tenham aderido ao SIMPLES Federal, celebrando convênios e delegando a Administração, com o passar dos anos esta adesão reduziu significativamente [...]. Os autores apontam como possíveis causas deste fenômeno fatores como o desinteresse das entidades descentralizadas em abrir mão de sua atividade fiscal (em especial do poder de legislar) e também o receio de terem sua autonomia mutilada. É possível lembrar outros, tais como: a) falta de flexibilidade e de atualização dos critérios de adesão no SIMPLES Federal. [sic] b) ausência de sintonia com as diferenças sócio-econômicas regionais no Brasil; c) ineficiência crescente do SIMPLES Federal na tarefa de desonerar as pequenas empresas, em especial em determinados setores econômicos.”

Em 1999 outra ação foi tomada para regular os artigos 170 e 179 de nossa Lei Maior, foi promulgada a Lei Federal n. 9.841, de 5 de outubro de 1999, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e trouxe benefícios administrativos, trabalhistas, de crédito e estímulo empresarial. No entanto, os benefícios estavam limitados ao governo federal, uma vez que o Estatuto foi criado por lei ordinária federal, sem poder legislativo sobre Estados e Municípios. Além de revogar os dois estatutos anteriores, mantendo assim o SIMPLES sem qualquer alteração. Posteriormente, as Leis Federais n. 9.317/96 e a de n. 10.034, de 24 de outubro de 2000, excluíram vedações ao tratamento simplificado.

²⁹SEBRAE Histórico da Lei Geral. Rio de Janeiro: 12 Dez. 2018 Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/historico-da-lei-geral.8e95d6d4760f3610VgnVCM1000004c00210aRCRD>> Acesso em 14 jun. 2019.

³⁰ MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

³¹ KARKACHE, Sérgio. **Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. Curitiba: 2009. 296 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, 2009.

Em 2003, o ambiente para as micro e pequenas empresas se tornou mais favorável. Especificamente no mês de março medidas foram tomadas para produção de reformas tributárias por meio da Emenda Constitucional (PEC) nº 42, a Associação Brasileira dos Sebrae/Estaduais (Abase) e o Movimento Nacional das Micro e Pequenas Empresas (Monampe) apoiaram a elaboração da reforma. Através do documento ““Justiça Fiscal às Micro e Pequenas Empresas – Proposta de Emendas à PEC 42 para Impulsionar os Pequenos Negócios”, “o Sebrae propôs introduzir no Sistema Tributário Nacional a possibilidade de ser criada lei complementar que regulamentasse o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para os pequenos negócios. A proposta da criação da Lei Complementar contava com apoio suprapartidário no Congresso Nacional, além de aval do poder Executivo, das entidades representativas das pequenas empresas e da sociedade.”³²

Com os esforços empreendidos pelo Sebrae advém em dezembro de 2003 a Emenda Constitucional 042/2003, modificando o regime tributário nacional. Tendo em seu artigo 146 a previsão de criação de lei complementar dispendo sobre normas gerais tributárias abarcando, inclusive, o tratamento favorecido às micro e pequenas empresas.

O passo decisivo para atender às exigências dos legisladores na Carta Magna foi dado com a edição da Lei Complementar nº 123/2006 (conhecida como Regulamento Nacional da Micro e Pequena Empresa), que visa estabelecer as vantagens de distinguir entre micro e pequenas empresas. Em relação às pequenas empresas administradas diretamente, originadas do Artigo 170, Artigo IX e 179 da Constituição Federal de 1988 (SOUTO, 2013, p. 6).

Atendendo a pretensão do legislador refletida em Constituição houve a publicação da Lei Complementar nº 123/2006, estabelecendo o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequena Porte.

³² SEBRAE Histórico da Lei Geral. Rio de Janeiro: 12 Dez. 2018. Disponível em: < <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/historico-da-lei-geral,8e95d6d4760f3610VgnVCM1000004c00210aRCRD> > Acesso em 14 jun. 2019.

4.1. O Simples Nacional - Lei Complementar 123/2006

Lei complementar 123/2006 - Simples Nacional - É a lei que institui os sistemas de microempresa e empresas de pequeno porte. A sua finalidade tem amparo constitucional no art. 179 da Constituição e logo no art. 1º da Lei 123/2006 já vem estabelecido que o objetivo desta lei é dar um tratamento simplificado, diferenciado e favorecido para pequenos empresários. segue:³³

“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.”

Lei Complementar 123/2006:

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:

Essa Lei consiste em um tratamento tributário simplificado. Essa simplificação no recolhimento de tributos significa que existe um sistema de recolhimento único de tributos, quando você exerce uma atividade econômica qualquer, há incidência de vários tributos de diferentes esferas, então, existem tributos municipais, estaduais e federais referentes a sua atividade e isso pode ser um fator complicador para o desenvolvimento da atividade econômica daqueles que são pequenos e possuem uma estrutura menor.

O sistema de cobrança simplificado, intitulado como Simples Nacional engloba os seguintes tributos federais — a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a Contribuição para Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) — Por fim, também abarca o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS), de competência municipal e Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

³³ BRASIL. Constituição Federal (1988). Artigo 179, caput.

Então, a Lei complementar 123/2006 prevê um recolhimento unificado sendo possível para as pessoas que se enquadrem nesta Lei um único recolhimento. Uma forma simplificada de pagar esses tributos. Esse enquadramento é baseado na “auto declaração”, pois o enquadramento não é fiscalizado pela junta comercial, o enquadramento ou reenquadramento é de responsabilidade do próprio empresário.

O artigo 3º da Lei Complementar nº 123 de 2006 estabelece os parâmetros do enquadro jurídico para microempresas e pequenas empresas foram aumentados pela Lei Complementar 155/2016 que estabelece quais empresas podem arrecadar de forma unificada pelo Simples Nacional:

“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).”

O MEI era aquele que auferia até R\$ 60.000,00 ano, esse limite aumentou para R\$ 81.000, 00. Somente o empresário individual pode ser MEI, pessoa física que atua sozinha, isto é, sem sócios. Já no caso das ME microempresa, o parâmetro auferido pelas MEs não mudou. Microempresa é aquela que tem receita bruta anual igual ou menor que R\$ 360.000,00 reais. Pode ser enquadrado como microempresa, sociedades simples, sociedades empresárias, EIRELI e empresário individual. Empresa de pequeno porte, enquadrados como empresas de pequeno porte são aqueles de receita bruta anual maior que R\$ 360.000,00 e menor que R\$ 4.800.000.000, foi aumentado pela nova lei, o valor antigo era de 3.600.000,00, pode se enquadrar em empresa de pequeno porte as mesmas pessoas enquadradas na microempresa, ou seja, sociedade simples, sociedade empresária, EIRELI e empresário individual.

Essa lei possui algumas peculiaridades, além do cerne da lei que é trazer um tratamento tributário simplificado através de um regime especial unificado de recolhimento dos tributos nós temos outros fatores de simplificação. Por exemplo se você não for uma microempresa ou

uma empresa de pequeno porte e você quiser dar baixa na sua atividade a junta comercial vai exigir uma série de certidões negativas débitos, tributos, dívidas trabalhistas, de encargos que incidem sobre as relações trabalhistas, se você for enquadrado como microempresa ou empresa de pequeno porte, você não precisa apresentar essas certidões negativas.

Isso não significa que a empresa não deva pagar, o débito não some, a dívida não some, mas é possível você dar baixa nessa atividade e continuar devendo, essa previsão se encontra no art. 11 da Lei, é uma forma de simplificar, desburocratizar o encerramento da atividade. Além disso o art. 4º, § 1º prevê que o procedimento de abertura, alteração e baixa para microempresa e empresa de pequeno porte vai ser simplificado e preferencialmente eletrônico, o que é um facilitador. Outra peculiaridade das pessoas enquadradas como microempresas e empresas de pequeno porte estão previstas no art. 70 da Lei, aqueles enquadrados nesses parâmetros estão dispensados de realizar assembleias ou reuniões para deliberação dos sócios.

Portanto, observando o disposto nas normas constitucionais e em que pese o disposto na Lei Complementar nº 123/06, bem como a Lei 155/2016, há de se concluir que empresas que se moldam no enquadramento estabelecido devem receber o tratamento favorecido e diferenciado assegurado constitucionalmente. Dessa forma, em circunstâncias onde se opta pelo Simples Nacional e não há de fato uma adequada diminuição na arrecadação tributária, em especial daqueles elencados pelo Simples Nacional, se configurará a inconstitucionalidade, tendo em vista que não acontecerá o tratamento diferenciado disposto em nossa Lei Maior.

CAPÍTULO II – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS – CONCEITUAÇÃO E PRÁTICA

1. Noções conceituais sobre ICMS e seu fato gerador

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) é de competência dos Estados e do Distrito Federal. Previsto no art. 155, II, da Constituição, o ICMS está regimentado pela Lei Complementar n. 87/86 (denominada “Lei Kandir”) e alterações subsequentes.

Assim como os outros impostos estaduais e de competência do Distrito Federal, na constituição federal brasileira o ICMS pode ser encontrado no art. 155:

“Art. 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;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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

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;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;” (Grifos Nosso)

Acerca dos princípios constitucionais intrínsecos do ICMS, pode-se salientar três circunstâncias, seletividade facultativa, a não cumulatividade obrigatória e a regra geral. No que tange a seletividade facultativa o constituinte não exigiu a observância ao princípio da seletividade em função da essencialidade das mercadorias.

Já tratando-se da não cumulatividade obrigatória, segundo CAPARROZ “compensa-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.”³⁴ Em sede de regra geral, em caso de não incidência ou isenção, em operações posteriores não se dá crédito e se anula-se o crédito reunido nas precedentes.

“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;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

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;” (Grifos nossos)

Em síntese, o Senado Federal possui duas responsabilidades referentes ao ICMS, que deverão ser utilizadas por meio de resolução, acatados os percentuais mínimos para propositura e outorga das medidas, sendo essencial a fixação de alíquotas para operações interestaduais e de exportação e a fixação facultativa de alíquotas mínimas para resolução de conflitos entre os Estados.

“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;

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:

³⁴ CAPARROZ, Roberto. Direito Tributário Esquematizado. 4º edição 2020.

ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

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

(Grifos nossos)

O ICMS devido as suas diferentes materialidades é classificado como complexo. Segundo CARRAZA, o ICMS acumula 5 impostos distintos dentro da mesma sigla, cujas hipóteses materiais de incidência são as seguintes: (i) circulação de mercadorias (ICMS-Mercadoria); (ii) serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iii) serviços de comunicação; (iv) produção, circulação, importação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica; e (v) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Todas essas bases tributárias estão unidas sob o núcleo central comum da não-cumulatividade.³⁵

A base de cálculo do referido tributo se dá pelo preço do serviço ou o valor da mercadoria ou bem importado ou valor da operação. Ainda sobre o cálculo existem variadas alíquotas que incidem consoante a forma como circula a mercadoria: há alíquotas interestaduais, fixadas por Resolução do Senado Federal, variando entre 12% e 7%; alíquotas de importação, além das alíquotas internas, que são determinadas e de competência estadual e do Distrito Federal tendo uma variação em cerca de 17% a 19%. Dadas as características essenciais do ICMS, abordaremos a respeito do instituto da Substituição Tributária.

2. Princípios Constitucionais correlatos com a Substituição Tributária

2.1. Princípio da Legalidade

No momento em que a substituição tributária adentrou em nosso ordenamento jurídico, o instituto foi alvo de muitas controvérsias, uma vez que a cobrança antecipada do tributo entra em conflito com os Princípios Constitucionais do Direito Tributário. Um dos princípios que foi

³⁵ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. 34-35.

posto em evidência e em contraposição é o Princípio da Legalidade, o qual alega que somente a lei pode estabelecer direitos e deveres, isto é, a exigência de um tributo deve estar embasada em lei anterior que o defina.

Respeitando o princípio da legalidade que possui previsão no artigo 5º, II, e, bem como no artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988, o CTN determinou que a principal exigência a ocorrência de um fato gerador seja a sua previsão legal. O artigo 114 do CTN ressalta:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Constata-se que o dispositivo no CTN dispõe que a obrigação tributária só é configurada com a concretização da ocorrência do fato gerador. Nesse interim, um fato gerador presumido, isto é, que não ocorreu, não poderia tipificar uma responsabilidade do qual o fato gerador ainda não foi efetuado, tendo em vista essa perspectiva o tema se tornou alvo de embates doutrinários sobre a constitucionalidade deste tipo de oneração tributária, mesmo que o instituto esteja regulamentado na Constituição Federal. A Emenda Constitucional 03/93, que estabeleceu o § 7º ao artigo 150, CF, o qual dispõe:

“A Lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição de quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

A oneração do aludido tributo, de acordo com a previsão constitucional deverá ser executado por aquele que é o responsável tributário vinculado ao fato gerador concernente a obrigação, respeitando o dispositivo 128 do CTN:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Ora, uma vez que nenhuma pessoa é tem obrigação de fazer ou não fazer algo se não por virtude de lei, de acordo com inciso II do artigo 5º, é certo que este comando também abarca

administração, não podendo exigir ou impor nada a qualquer contribuinte se não existe lei prevendo tal. ALBERTO XAVIER sustenta:

“Com vista a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do direito – juiz ou administrador – e, portanto, a prevenir a aplicação de tributos arbitrários, optou-se neste ramo do Direito por uma formulação mais restrita do princípio da legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão do caso concreto. (sic)”³⁶

Depreende-se, deste modo, que o Princípio da Legalidade atribui ao preceito tributário a deliberação de todos os atributos imprescindíveis para a sua efetiva incidência, sem dar margem para qualquer brecha em sua aplicabilidade, assim como aduz CLÉLIO CHIESA, sobre o artigo 150, I, da Constituição Federal, “... não é mera repetição, fruto do descuido do constituinte, mas um reforço ao princípio da legalidade”.³⁷

2.2. Princípio da Tipicidade

Para uma exata compreensão deste princípio é interessante mencionar PONTES DE MIRANDA, o qual afirma que para que uma norma tenha plena incidência ela deve ter um referencial fático, ou seja, tenha ocorrido no mundo real.

A regra jurídica de tributação incide sobre suporte fático, como todas as regras jurídicas. Se ainda não existe o suporte fático, a regra jurídica de tributação não incide; se não pode compor tal suporte fático, nunca incidirá. O crédito do tributo (imposto ou taxa) nasce do fato jurídico, que se produz com a entrada do suporte fático no mundo jurídico. Assim, nascem o débito, a pretensão e a obrigação de pagar o tributo, a ação e as exceções. O Direito Tributário é apenas ramo do direito público; integra-se, como outros, na Teoria Geral do Direito³⁸.

³⁶ ALBERTO XAVIER, **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**, p. 37.

³⁷ CLÉLIO CHIESA, **ICMS Sistema Constitucional Tributário – Algumas inconstitucionalidades** da LC 87/96, p. 50.

³⁸ FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda 1-69**, Tomo II, p. 366.

A lei só terá uma fiel aplicação quando decorrida de um fato jurídico perfeito vinculado a definição hipotético legal abrangida pela norma tributária. Logo, só quando todos os elementos integrantes de uma ocorrência jurídico tributário forem verificados.

Dessa forma, a presunção de ocorrência de um fato ainda não ocorrido, não enseja a incidência da norma, visto que ela não incide sem que todos os requisitos de validade sejam preenchidos, sendo conhecido como corolário do princípio da legalidade e denominado pela doutrina de tipicidade tributária. GERALDO ATALIBA E AIRES FERNANDINO BARRETO, asseveram: “É imperioso que, nos fatos concretamente ocorridos, seja possível reconhecer cada um desses aspectos ou critérios descritos pela norma. (...) um só que falte impede o nascimento da obrigação tributária”.³⁹

Esse requisito do fato perfeito supracitado é reconhecido pela doutrina como tipicidade tributária e é decorrente do princípio da legalidade, de forma tal que SACHA CALMON NAVARRO COELHO esclarece “a tipicidade entronca com o conteúdo da lei (norma). O princípio da tipicidade é tema normativo, pois diz respeito ao conteúdo da lei. É, por assim dizer, o lado funcional do princípio da legalidade”.⁴⁰ A norma jurídica, portanto, unicamente possui incidência quando o evento do fato nela descrito ocorre no mundo real.

2.3. Princípio da Tipicidade

Tido como decorrente do princípio da isonomia no que tange ao tratamento igualitário a todos perante a lei, bem como os desiguais devem receber tratamento na medida de sua desigualdade, o princípio da capacidade contributiva se agasalha nos termos do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, pelo que segue:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

³⁹ **Substituição...**, op. cit., p. 91

⁴⁰ **Princípio da Legalidade como Princípio Fundante dos demais Princípios Tributários**, in Geraldo ATALIBA e A. R. Sampaio DÓRIA, *Princípios Constitucionais Tributários*, p. 12

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º 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.

§ 1º 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.

Ocorre que um ente federativo precisa, ao desempenhar sua competência tributária, considerar a capacidade contributiva adequada ao sujeito passivo da relação.

Uma vez que o Estado carece de receita com a intenção de executar seus objetivos e incumbências, ele preceitua circunstâncias legais de expressão econômica, ou seja, riqueza, gerando assim obrigações tributárias, e conseqüentemente apreendendo esta riqueza gerada das circunstâncias econômicas designadas, esses casos de obtenção de receita do estado é denominado de capacidade contributiva objetiva ou absoluta.

Em contrapartida, há também a concepção de que a cobrança tributária junto ao sujeito passivo deve ser correspondente a relevância do fato econômico, pois, dessa forma a prestação estará em harmonia com a riqueza vinculada a ocorrência jurídica tributária. Esta concepção é proveniente da perspectiva relativa ou subjetiva do princípio da capacidade contributiva. ALIOMAR BALEEIRO assegura que, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva é a aptidão pessoal para o pagamento de certo imposto, e é aplicada nos critérios de graduação do imposto, configurando-se como um limite à tributação.⁴¹

⁴¹ Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 691.

3. Caracterização da Substituição Tributária do ICMS

3.1. Conceito

Sobre a égide constitucional, a substituição tributária é um instituto que antevê a transmissão da responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária para contribuinte distinto daquele que, verdadeiramente, realizou o fato gerador. AMORIM formula a Substituição Tributária conforme segue:

O Regime da Substituição Tributária tem como principal característica atribuir ao contribuinte substituto a responsabilidade por cálculo, retenção e recolhimento aos cofres públicos do montante do imposto devido pelas operações de terceiros – contribuinte substituído (antecedentes, concomitantes ou subseqüentes), além do seu próprio imposto. O imposto devido é apurado em cada operação, de forma individualizada e compensatória entre débito e crédito. Como regra geral, tal sistemática encerra todo o ciclo de tributação de uma mercadoria sujeita ao ICMS/ST, não mais sofrendo incidência do imposto nas operações subseqüentes.⁴²

Neste ínterim, o substituto tributário é aquele que em nome do contribuinte é responsável pelo recolhimento do tributo, que, para além de incumbir-se do ICMS em relação às operações remanescentes da cadeia econômica, é contribuinte de ICMS de suas operações particulares, tendo em vista que viabiliza a saída de mercadorias do seu próprio estabelecimento.

De acordo com Mariano (2008), o instituto da substituição tributária teve origem como consequência de um esforço contínuo do fisco de empregar um instrumento eficaz de recolhimento, que promovesse a fiscalização do cumprimento das obrigações pelos

⁴² AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**/ João Luiz Amorim. – Niterói, RJ: Impetus, 2007. p. 109.

contribuintes. No Brasil a substituição tributária do ICMS tem sido discutida por todos os operadores do direito atuantes na seara tributária, principalmente no que tange a espécie de substituição tributária, progressiva, a denominada tributação para frente. A Constituição de 1988 impôs que somente através de lei complementar se pode estabelecer o regime de substituição tributária do ICMS, então normatizada pela Lei Complementar nº 87/1996, dessa forma a lei autoriza o recolhimento antecipado do ICMS.

De acordo com Mariano (2008), o instituto da substituição tributária teve origem como consequência de um esforço contínuo do fisco de empregar um instrumento eficaz de recolhimento que promovesse a fiscalização do cumprimento das obrigações pelos contribuintes. No Brasil a substituição tributária do ICMS tem sido discutida por todos os operadores do direito atuantes na seara tributária, principalmente no que tange a espécie de substituição tributária progressiva - a denominada tributação para frente. A Constituição de 1988 designou à lei complementar a competência para estabelecer o regime de substituição tributária do ICMS, então normatizada pela Lei Complementar nº 87/1996, dessa forma a lei autoriza o recolhimento antecipado do ICMS.

A substituição tributária pode ser conceituada como sendo o regime pelo qual a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido em relação às operações é atribuída a outro contribuinte, ou seja, a lei altera a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária, conferindo a terceiro, que não aquele que praticou o fato gerador diretamente, mas que possui vinculação com aquele que deu causa ao fato. (MARIANO, 2008, p. 55)⁴³

3.2. Modalidades

3.2.1. Substituição Tributária Regressiva (para trás)

A substituição regressiva ocorre quando o adquirente da mercadoria substitui o alienante, que se encontra na cadeia, de operação relativa à mercadoria, antes daquele, de modo que o substituto paga o tributo por fato gerador já ocorrido no passado para ressarcir-se em face do substituído pelo mecanismo de formação de preços.

⁴³ MARIANO, Antonio Paulo; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Sandra Regina Alencar, Substituição Tributária no ICMS – São Paulo; IOB, 2008.

No entanto, observa-se que na substituição tributária regressiva, não havendo pagamento por parte do substituto, é deste a responsabilidade exclusiva perante o Estado, que nada mais pode exigir do substituído.

Ocorre que o substituído já sofreu absorção do imposto, não podendo ser duplamente onerado, de sorte exigir pagamento do substituído em tal situação equivale a condená-lo a suportar em definitivo o ônus financeiro do imposto.

3.2.2. Substituição Tributária Progressiva (para frente)

Na substituição para frente, ao contrário da anterior, ocorre quando alienante substitui o adquirente, posicionado após aquele. Daí a expressão para frente, já que nessa hipótese, há antecipação do recolhimento do imposto antes da ocorrência do fato gerador impositivo.

Quanto à substituição tributária para frente que incide nos impostos sobre o consumo e de forma antecipada, devemos primeira observar que, até que uma mercadoria chegue ao consumidor final, na maioria das vezes, ela passa por mais de uma operação comercial de circulação de mercadorias (CARDOSO, 2004, p. 45)

Na substituição progressiva o legislador aponta um sujeito responsável pelo recolhimento de uma determinada quantia (tributo), referente a fato futuro e incerto, com aplicação de valor, também incerto, havendo fixação, de forma antecipada, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, que por presunção venha se concretizar no futuro. Esta sistematização tem sido reconhecida em muitos segmentos da economia, pois, cada vez mais mercadorias entram para o regime de antecipação, do ICMS.

Conforme Zilvetti, (2004), no sistema de substituição tributária para frente o contribuinte já foi onerado de forma antecipada com o valor devido por todas as etapas consecutivas, ou seja, paga pelas operações próprias e as operações subsequentes, precedentes à ocorrência do fato gerador. A lei estabelece que a responsabilidade tributária recaia sobre terceiro que, antecipadamente, arca com o tributo, presumindo a ocorrência do fato gerador, recaindo sobre

o primeiro da cadeia, o fabricante, à responsabilidade pelo pagamento do ICMS/ST incidente nas operações posteriores com a mercadoria, até chegar ao consumidor final.

Embora o contribuinte de direito seja aquele obrigado por força da lei a recolher o tributo, mas o contribuinte de fato é o consumidor final, que a este, deve ser observado o princípio da capacidade contributiva. (ZILVETI, 2004, p. 373).

A substituição tributária para frente (ou progressiva) trabalha com a eventualidade da ocorrência do fato gerador e seu alcance econômico. A Constituição Federal art. 150 § 7º versa acerca da legalidade da incumbência à terceiro da responsabilidade pelo recolhimento. Dessa forma, não cabe questionamento quanto a legitimidade legal constitucional da substituição tributária. No entanto, a aplicação desse instrumento às micro e pequenas empresas sem a presença de um tratamento diferenciado para se igualar aos grandes empreendimentos sem que seja desprezado o mecanismo constitucional que estabelece um regime tributário favorecido. Portanto, a inconstitucionalidade que será evidenciada neste trabalho não é a da substituição tributária do ICMS, mas a da sua imputação desequilibrada aos pequenos empreendimentos, maiormente a substituição tributária progressiva do ICMS, delimitando o objeto do presente estudo.

4. Substituição Tributária e a exceção ao recolhimento simplificado.

A Lei Geral das MPEs em seu art. 13º, §1º, XIII, exhibe uma exceção quanto arrecadação simplificada, o emprego da substituição tributária. Dessa forma, ocorrendo, a aplicação do Regime Geral da legislação do ICMS aos pequenos negócios, o qual não faz distinção quanto ao porte da empresa contribuinte. A norma mencionada traz a seguinte redação:

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

(...)

§ 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;

(...)

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

(...)

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;

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;

Neste sentido, o Simples Nacional tem por objetivo promover o incentivo, a desburocratização e desoneração dos pequenos empreendimentos comerciais, a substituição tributária tem como finalidade melhorar a eficácia do recolhimento. A aplicação simultânea desses dois instrumentos tributários prejudica o desdobramento dos efeitos decorrentes do Simples Nacional, resultando dessa forma em uma oneração descabida as micro e pequenas empresas e, portanto, violando a redação constitucional, tendo em vista que não há distinção entre o porte das empresas.

Evidenciado esses conceitos acerca do simples nacional e da substituição tributária, bem como a forma de arrecadação do ICMS no regime geral e no regime simplificado passaremos a examinar as deturpações da aplicação do texto constitucional em detrimento das micro e pequenas empresas. No capítulo posterior averiguaremos os efeitos da irregularidade da mencionada aplicação no recolhimento de ICMS por meio da substituição tributária as pequenas e microempresas e possíveis soluções para o problema apresentado.

CAPÍTULO III - DA NÃO APLICAÇÃO DE UM TRATAMENTO FAVORECIDO NA EXECUÇÃO DA ST AOS ADERENTES DO SIMPLES NACIONAL E SUAS INCONSTITUCIONALIDADES

O Governo implantou a Substituição Tributária com o intuito de gerar um mecanismo de embate à sonegação fiscal, bem como a carência de recursos, este sistema de recolhimento possibilita a arrecadação de ICMS de operações futuras de forma antecedente. Tal instituto ao ser aplicado aos contribuintes carece de uma aplicação que respeite o tratamento favorecido às Pequenas e Micro Empresas, conflitando, portanto, ao mandamento constitucional que assegura um regime tributário favorecido a esta categoria. A Lei Complementar nº 123/2006, não endossa a arrecadação do ICMS por substituição tributária vinculada ao regime simplificado.

Dessa forma, ainda que o ICMS esteja no rol dos oito tributos e contribuições no grupamento do regime unificado, contribuições ou operações referentes a Substituição Tributária não estão inclusas no DAS, sendo, portanto, recolhido de acordo a legislação que abarca todas as formas de recolhimento tributário.

1. Substituição Tributária Progressiva ante o Regime do Simples Nacional

O princípio norteador basilar do legislador ao instituir o Simples Nacional é direcionar um regime favorecido e diferenciado aos Micro e Pequenos negócios na forma da lei, sobretudo quanto as questões fiscais e burocráticas. Em nossa Lei Maior, conforme disposto no art. 179, é garantido tal privilégio:

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.

De forma a corroborar ao artigo apresentado, implementando o Simples Nacional a Lei Complementar 123/2006, calcificou tal privilégio ao criar o regime simplificado para pequenos empreendedores recolherem o ICMS, pelo que segue:

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. [...] Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

Esta conjuntura do simples possibilita aos pequenos empreendimentos no recolhimento de seus tributos usarem de uma guia única, tendo por fundamento o bruto faturado pela empresa, de forma distinta do que acontece com grandes empreendimentos, uma vez que o cálculo feito

pelas empresas de grande porte baseiam seus impostos sobre cada item e a cada saída de mercadoria. Dessa forma, se arrecada tributo uma vez a cada mês e posteriormente a ocorrência do fato gerador, se respaldando nas alíquotas estabelecidas nos anexos da LC 123/2006. Estas são alíquotas progressivas e vão de acordo com a capacidade contributiva dos estabelecimentos comerciais.

Entretanto, no panorama contemporâneo não tem se executado este ideal, devido as complicações, percalços administrativos e financeiros ao segmento. Entrando em conflito com o princípio do tratamento favorecido, uma vez enquadradas no instituto da Substituição Tributária as pequenas empresas pagam de forma integral o ICMS, com base em operação futura, sem que tenha ocorrido fato gerador, conforme preceitua o art. 13, § 1º, XIII da LC 123/2006. RUBENS GOMES DE SOUZA sustenta que o art. 150, § 7º da Constituição Federal Brasileira de 1988 vai contra o princípio da legalidade, uma vez que a obrigação tributária só poderá ser estabelecida por força de lei, tendo por requisito obrigatório a ocorrência de fato gerador, não podendo, portanto, ser baseado em fato ficto.

2. A distinção sobre alíquota de transações interestaduais

A redação contida na alínea 'a' do art. 13º, §1º, XIII da Lei Geral das MPES embaraça o apelo de desburocratização do cumprimento das obrigações tributárias ao estabelecer uma exceção ao regime favorecido resultante do Simples Nacional, pois dispõe o recolhimento dos tributos em documento distinto, com alíquota variável. Segue:

Art. 13. (...)

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;

Após análise ao texto legal podemos concluir que o recolhimento do ICMS nos termos mencionados se dá em guia diferenciada. Assim sendo, almeja-se evidenciar, sobretudo quando envolve transações interestaduais, tendo em vista os procedimentos complexos de cálculos. Pois, uma vez que cada localidade pode praticar alíquotas distintas para o imposto, o que implica em diferencial de valores a serem pagos ou devolvidos.

Diante disso, as empresas optantes pelo Simples Nacional se emolduram em dois casos diferentes, na primeira situação a empresa na forma do que dispõe o art. 1º, I, da referida lei, executa o levantamento e a arrecadação dos impostos e contribuições por meio do regime único, e na segunda situação na qual a empresa, por efetuar operações subordinada à substituição tributária, se encontra incapacitada de efetuar o recolhimento dos tributos no molde simplificado, sendo recolhidos, portanto, em guias distintas e cumprindo toda parte burocrática pormenorizada das espécies tributárias.

Na segunda situação apresentada, logo, é verificado o mesmo tratamento às empresas que não são optantes pelo Simples Nacional na arrecadação de alguns tributos, ocorrendo dessa forma uma ausência de tratamento diferenciado e acarretando em uma equiparação imprópria entre pessoas jurídicas de circunstâncias distintas.

Ocorre que, a substituição tributária é conflitante com o Simples Nacional, uma vez que há um alto gasto e uma complexidade considerável. Aqueles que aderem ao Simples Nacional não possuem capacidade técnica para enfrentar as especificações decorrentes da substituição tributária, pois exigem um elevado grau de conhecimento da legislação tributária municipal, estadual e federal como um todo. Além disso, a referida legislação sofre alterações constantes, tornando ainda mais custoso as operações empresariais e conseqüentemente afetando a competitividade. Convém trazer à baila o entendimento do STJ sobre o tema:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA. PRECEDENTE DA 1ª SEÇÃO (ERESP 511.001/MG).

1. A Lei 9.317/96 instituiu tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, simplificando o cumprimento de suas obrigações administrativas, tributárias e previdenciárias mediante opção pelo SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições. Por este regime de arrecadação, é efetuado um pagamento único relativo a vários tributos federais, cuja base de cálculo é o faturamento, sobre a qual incide uma alíquota única, ficando a

empresa optante dispensada do pagamento das demais contribuições instituídas pela União (art. 3º, § 4º).

2. O sistema de arrecadação destinado aos optantes do SIMPLES não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 3 da Lei 8.212/91, que constitui "nova sistemática de recolhimento" daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. A retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, implica supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas.

(...)

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1112467/DF, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 21/08/2009) (grifo nosso)

No decisum apresentado, a aplicação da Lei n. 9.711/1998 que considerava a exceção ao regimento do Simples Federal estabelecido pela Lei n. 9.317/1996, no qual preservava os estabelecimentos enquadrados a garantia do pagamento unificado dos tributos. Além disso, no Enunciado n. 425, cujo resalta: “A retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples”.

É evidente que o art. 146, parágrafo único, de nossa carta magna estabeleceu um regime único de recolhimento de impostos, pelo que foi criado mais tarde a Lei Complementar 123/2006. A previsão legal da Lei n. 9.917/1996 bastou para o STJ mitigar a exceção trazida pelo art. 13, § 1º, da LC 123/2006. Dessa forma, fica evidente que a exceção trazida nessa lei comprometeu a redação constitucional sobre o recolhimento unificado.

Portanto, o instituto da substituição tributária frente ao regime do Simples Nacional ao estabelecer a distinção sobre alíquota de transações estaduais viola o tratamento favorecido e simplificado das empresas que aderem o Simples Nacional, conforme preceitua o art. 170, inciso IX, da Constituição Federal.

3. Contratempos quanto ao alcance a linhas de crédito

As micro e pequenas empresas encontram certos impasses na aquisição de financiamentos. Devido variação na aquisição de lucro, geralmente as pequenas empresas encontram certos contratempos quanto obtenção de financiamento. De acordo com a sistemática mercadológica, empreendimentos de riscos elevados na tentativa de obter financiamentos iminentemente passam por situações adversas, devendo inclusive pagar a maior para adquirir financiamento em paralelo a empresas que possuem mais solidez e menores riscos. DA GRAÇA ⁴⁴ acerca do tema se posiciona:

Existe consenso na literatura acerca da necessidade dos microempresários contarem com apoios especiais de forma a permiti-los enfrentar suas principais dificuldades de gestão e produção. Argumenta-se que um dos principais problemas para o desempenho competitivo das microempresas é a falta do crédito, uma que, o acesso ao crédito por parte dessas empresas está diretamente relacionado com o seu tamanho.

O Portal do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES (2018)⁴⁵ disponibilizou um estudo realizada pelo Sebrae, envolvendo 6.886 empreendedores em todo país em 2016, 83% dos micros empreendimentos não fizeram empréstimos bancários, “O custo do dinheiro, a burocracia e a exigência excessiva de garantias pelos bancos fazem com que os empreendedores busquem outras fontes para financiar seus negócios” alega o presidente do Sebrae, Guilherme Afif Domingos.

Dessa forma, ainda que coberto pelo conceito de serviço, na hipótese de não estar previsto na lei complementar, o Município não poderá instituir ISS sobre a atividade. Nesse caso, resta ao Município aguardar ou pressionar o Congresso Nacional para incluir no rol da lei complementar.

O legislador ao promover fomento às MPE, sobretudo na seara tributária por meio da LC 123/2006 deixou clara a sua intenção de incentivar às Micro e Pequenas empresas, contudo o estímulo do governo é essencialmente importante para a promoção das empresas de pequeno

⁴⁴ DA GRAÇA, Eurico Elizandro Lima Brito. Financiamento das microempresas em São Vicente. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10961/3477> Acesso em: 20 fev. 2021.

⁴⁵ BNDES. Acordo entre SEBRAE e BNDES amplia acesso a crédito para micro e pequenos empreendedores. Rio de Janeiro: BNDES, 2018. Disponível em: <https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/imprensa/noticias/conteudo/acordo-entre-sebrae-e-bndes-amplia-acesso-a-credito-para-micro-e-pequenos-empresarios> Acesso em: 20 fev. 2021.

porte que, como já demonstrado, agregam de forma positiva e impactante no panorama econômico nacional. Portanto, devem receber um maior apoio no que tange ao alcance de crédito, empréstimos e financiamentos, para que assim possa prevenir a mortalidade dos negócios de menor porte.

4. Corrente doutrinária favorável à substituição tributária das operações subsequentes

O entendimento doutrinário simpatizante à substituição tributária das operações para frente, como será demonstrado a seguir, sustenta que a antecipação da arrecadação do tributo é legitimada pela previsão constitucional devendo ser, portanto, levado em conta, como critério de legalidade e não a ocorrência do fato gerador, mas sim o período, ou seja, a época em que foi feito o pagamento do tributo.

Dessa forma, devem ser considerados dois elementos diversos. Em primeiro lugar, a ocorrência do fato gerador e o momento de sua ocorrência, uma vez que assim é gerada a obrigação tributária; já o segundo elemento, trata do instante da liquidação do tributo, isto é, o tempo em que foi realizado o pagamento, que pode, inclusive, ser determinado antes da obrigação tributária, mas somente se garantido o reembolso dos valores pagos em excesso, ou de outro modo em razão de um fato gerado não sucedido. Defendendo o instituto da substituição tributária para frente o ex-ministro Antônio de Pádua alega:

A sua adoção constitui exigência da sociedade moderna, visando à aplicação do princípio da praticabilidade da tributação. Apoia-se, aqui e alhures, em dois valores básicos: necessidade de evitar a evasão fiscal (segurança fiscal) e de assegurar recursos com alto grau de previsão e praticabilidade (certeza fiscal).

Para Marco Aurélio Greco ⁴⁶o artigo 150, §7º, demonstra a vinculação da antecipação tributária e do princípio da legalidade através da restituição, procurando reprimir a oneração em excesso do tributo arrecadado de forma antecipada. Essa forma de reposição dos pagamentos excedentes, mediante ação administrativa, conseqüentemente, respeitará o princípio da legalidade que é um dos fundamentos da Administração Pública. Greco ainda alega:

⁴⁶ GRECO, Marco Aurélio. Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador). 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.

“Vale dizer: existindo, em concreto, um mecanismo eficiente de recomposição do excesso indevidamente recebido, e desde que este mecanismo satisfaça as exigências da legalidade geral, o preceito constitucional estará atendido”.⁴⁷

O referido autor ainda refuta premissas que defendem a inconstitucionalidade do mecanismo a respeito das violações principiológicas constitucionais, bem como a cláusula pétrea. Pelo que segue:

Em nenhum destes planos está configurada uma inconstitucionalidade pela inclusão do §7º ao art. 150 da CF de 1998 pela Emenda Constitucional 3, de 1993. Não há violação à legalidade (que a Constituição Federal arrola dentre as limitações constitucionais), pois é o próprio §7º que inicia exigindo “lei” para dispor sobre a figura: não há violação à tipicidade, pois esta (quaisquer que sejam a conformação e a amplitude que se lhe dêem) será atinente à competência específica de cada tributo, não sendo ferida pela antecipação. Obrigação tributária não é cláusula pétrea; obrigação é modelo operacional de aplicação do tributo; e nem mesmo é o único possível. Em suma, não consigo identificar qual cláusula pétrea teria sido atingida pelo §7º, introduzido ao art. 150 pela Emenda Constitucional 3, de 1993.⁴⁸

Greco, ainda ressalta que acerca do princípio da capacidade contributiva é importante que haja ponderação respeitando alguns limites:

Haverá violação ao princípio da capacidade contributiva se, em sua aplicação concreta, a legislação e os atos infralegais transformarem a exigência em ônus que extrapole a capacidade manifestada pelo pressuposto de fato do tributo (por exemplo, exigindo, em caráter definitivo, maior imposto do que resultante da alíquota sobre a base de cálculo do imposto na operação a consumidor final).⁴⁹

Ademais, tratando da não cumulatividade a nossa Lei Maior ao versar acerca da não cumulatividade do ICMS ao analisar o art. 155, § 2º, I e II, infere-se que a cobrança do tributo incide em cada operação. O objetivo do artigo é assegurar a não cumulatividade. Segue:

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

[...]

⁴⁷ Ibid, p. 32

⁴⁸ Ibid, p. 42-43.

⁴⁹ Op. cit, p. 84.

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte

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

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;

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, RICARDO LOBO TORRES afirmam que, devido a praticidade e, ao garantir a “imediate e preferencial restituição” do tributo pago, uma vez que não seja concretizado o fato presumido, as inconstitucionalidades arrazoadas foram suplantadas por completo.⁵⁰ SACHA CALMON para invocar a constitucionalidade do instituto descreve uma vinculação entre Princípio da Praticabilidade e o Princípio da Economia Processual, portanto, a substituição tributária para frente seria constitucional uma vez que alcança resultados eficazes.

5. Substituição tributária como fato jurídico tributário presumido ante os princípios constitucionais tributários e a oposição doutrinária

Conforme já tratado, constata-se que o Princípio da Legalidade estabelece que um tributo deve ser instituído por lei, dessa forma, para que uma lei seja plenamente legítima e eficaz ela precisar dispor de todos os elementos constitutivos, tais como a hipótese e o resultado tributário de forma tal que não haja nenhuma lacuna à alguma implicação subjetiva do administrador.

⁵⁰ RICARDO LOBO TORRES, A Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do ICMS; SACHA CALMON, Curso de Direito Tributário Brasileiro, p. 338.

Dessa forma, não deve ser possível que o poder Executivo, através de assessores e secretários, forme convênios, outorgando e concedendo benefícios fiscais, sem a apreciação e o aval da legal por meio das Assembleias Legislativas de cada ente federado.

Quanto a Tipicidade Tributária, no qual assegura que o fato jurídico para que tenha um fiel cumprimento, deve obedecer a todos os pré-requisitos fáticos estabelecidos previamente pela norma geral de incidência tributária. Verificando a conexão do fato gerador com a tributação, isto é “o nascimento da obrigação tributária está subordinado ao princípio da legalidade, na forma específica da conformidade com o fato gerador”.⁵¹

Por isso, MARCO AURÉLIO GRECO ao afirmar que o legislador possui discricionariedade para selecionar em uma fase preliminar a ocorrência de um fato gerador para impor o tributo não encontra respaldo doutrinário, ora, uma vez que segundo os princípios expostos, afirmam que o tributo seja reivindicado somente quando se constatar a ocorrência do fato jurídico tributário.⁵²

GERALDO ATALIBA e AIRES BARRETO, explanam que a legalidade tributária a presunção da ocorrência de fato futuro de acordo com o Direito Tributário não é compatível, já que, “... se o fato tributável ainda não sucedeu, a exigência do tributo, sob fundamento de mera probabilidade de seu acontecimento, importa violação da Constituição”⁵³ Corroborando com o raciocínio de ALCIDES JORGE COSTA “... há transgressão ao princípio da legalidade quando se tributa o que ainda não aconteceu”.⁵⁴

SACHA CALMON defende o instituto substituição tributária progressiva invocando o Princípio da Praticabilidade no recolhimento, todavia, o ordenamento jurídico brasileiro privilegia os direitos e garantias individuais, e por isso, o argumento da Praticabilidade não é um argumento de valor em defesa da aplicação do instituto pelo Fisco, uma vez que nossa Carta Magna prioriza as garantias individuais.

⁵¹ GERD WILLI ROTHMAN, **O Princípio da Legalidade Tributária**, in Antonio Roberto Sampaio Dória e Gerd Willi ROTHMAN, **Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual**, p 96-67

⁵² MARCO AURÉLIO GRECO, **Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador**, p. 49.

⁵³ Substituição..., op. cit., p. 43

⁵⁴ ALCIDES JORGE COSTA, **ICMS e Substituição Tributária**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 2, p. 92-93.

No que concerne ao Princípio da Capacidade Contributiva, que postula a verificação da importância econômica das hipóteses de incidência, tal como a “... repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”⁵⁵ Entretanto, o peso econômico não é o bastante para sustentar este imperativo. É imprescindível que, uma vez consolidado o fato jurídico tributário, analise-se o impacto da importância econômica apresentada, de forma tal que tribute de forma equivalente os que estejam em casos de distintos de importância econômica.

Acontece que um tributo que com uma base de cálculo que seja presumida, ou seja, que o fato não se concretizou não possui cálculo para se quantificar, ou seja, mensurar a sua base. Uma vez que na substituição tributária progressiva a base de cálculo é apenas uma conjectura. Portanto, o fato de onerar o consumidor final não conserva a Capacidade Contributiva, dado que a relevância econômica enfrente oscilações de mercado e dessa forma um fundamento baseado em um caráter puramente mercadológico não fundamenta o ataque a uma garantia do sujeito passivo de uma obrigação tributária.

Ocorre que, uma vez que a Capacidade Contributiva só se apresenta após a ocorrência de fato jurídico, portanto, acerca da substituição tributária progressiva, a capacidade só transparece posteriormente a cobrança. CARRAZA, alega que a defesa de tributação com base em fato futuro “... padece de incontrolável inconstitucionalidade (por vulneração de 'cláusula pétrea'), porquanto passa por cima do princípio da segurança jurídica da tributação”⁵⁶. Por fim, GERALDO ATALIBA a aqueles que justifica o uso do fisco para que se mantenha substituição tributária progressiva, realça:

Parece de evidência total que não pode a lei exigir de alguém que mora no primeiro andar de um prédio – o imposto de renda devido por todos os moradores do prédio, simplesmente porque a cobrança, assim, se torna mais fácil! [...] Seria supremo arbítrio exigir tributo de alguém simplesmente pela circunstância de que é mais fácil colhê-lo do que ao destinatário da carga tributária, como induzido pela Constituição.

⁵⁷

⁵⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO, Curso..., op. cit., p. 340-341

⁵⁶ ICMS. op. cit., p.

⁵⁷ Hipótese..., op. cit., p. 90

Conclui-se, portanto, que o instituto da substituição tributária para frente, ao impor a cobrança de forma antecedente a ocorrência de fato jurídico tributário, levanta controvérsia entre doutrinadores, dos quais sustentam que há violação aos Princípios Tributários Constitucionais, tais como a Legalidade, Capacidade Contributiva e Tipicidade, pois, ao mensurar o valor devido por meio de uma conjectura sobre a base de cálculo fere o aspecto subjetivo da Capacidade Contributiva, bem como a tributação de casos sem expressão econômica ferem o aspecto objetivo do princípio.

6. Posicionamentos Jurisprudenciais sobre o tema

Não obstante as controvérsias doutrinárias a respeito do instituto, o STF possui um posicionamento favorável até o momento acerca da Substituição Tributária que o identifica como constitucional. Ainda no ano de 2000 através do julgamento da RE 213.396, no qual o relator foi o Ministro Ilmar Galvão, como expõe a ementa:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. CONVÊNIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XII E §4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decretolei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade dos estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens.

A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência despida de fato gerador.

Acórdão que se afastou desse entendimento.

Recurso conhecido e provido.⁵⁸

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 213.396. Relator: Min. Ilmar Galvão. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso em: 23 fev. 2021.

Posteriormente, através do julgamento RE 266.602/MG, no qual a constitucionalidade do instituto foi reexaminada a Ministra relatora se fundamentou em julgado antecessor do STF, RE 21.396, que alegou não haver qualquer violação de caráter constitucional na aplicação da substituição tributária.

A ação direta de inconstitucionalidade nº 1851, direcionou o desfecho de diversas reinvidicações jurídicas que confrontavam a substituição tributária progressiva, sobretudo no que tange ao art. 150, § 7º e sua legitimidade constitucional. O posicionamento da Suprema Corte foi o seguinte:⁵⁹

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO 13/97 E PARÁGRAFOS 6 E 7 DO ART. 498 DO DEC. Nº 35.245/91 (REDAÇÃO DO ART. 1º DO DEC. Nº 37.406/98), DO ESTADO DE ALAGOAS. ALEGADA OFENSA AO PARÁGRAFO 7º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC 3/93) E AO DIREITO DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO JUDICIÁRIO.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu, em parte, da ação e, nesta parte, por maioria, vencidos os Senhores Ministros Carlos Velloso, Celso de Mello e o Presidente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, julgou improcedente o pedido formulado na inicial e declarou a constitucionalidade da Clausula Segunda do Convenio ICMS n. 13, de 21 de marco de 1997. Falaram, pela requerente, Confederação Nacional do Comercio CNC, o Dr. Hamilton Dias de Souza, pelos requeridos, Governador do Estado de Alagoas, o Dr. Aluisio Lundgren Correa Regis, Procurador do Estado, e, pelo Governador do Estado de Minas Gerais, Dr. Jose Ahfredo Borges, Procurador do Estado. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 08. 05.2002.

Confederação Nacional do Comércio propôs ADI no qual alegava que por meio dos valores antecipados o recolhimento de ICMS havia sido realizado de forma excessiva. No qual o Tribunal conheceu em parte por unanimidade a improcedência do pedido requerido na peça inicial.

No entanto, no que se refere restituição de valores pagos a mais no ICMS na operação do regime de substituição tributária progressiva a jurisprudência vem apresentando certas modificações. Em 2017, a Suprema Corte apontou como adequada a devolução de valores

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIN nº 1851. Relator: Min. Ilmar Galvão. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>> Acesso em: 23 fev. 2021

pagos excessivamente no que tange a substituição tributária. O disposto sucedeu na seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: **“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”**.
2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.
3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.
4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.
5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.
6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.
7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.

8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.⁶⁰

O decisum usou como premissa basilar o art. 150, § 7º da Constituição Federal de 1988 do qual versa acerca da cláusula restitutiva, uma vez que esta cláusula abrange as diversas hipóteses sobre a qual o fato gerador é presumido. Ocorreu, portanto, uma modulação de efeitos de forma tal em que esta decisão repercute somente em ações judiciais de repercussão geral e nas ações judiciais vindouras.

Recentemente, em 21/10/2020 a Suprema Corte reconheceu, inclusive, que é devida a restituição da diferença das contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS pagas a maior, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida. Pelo que segue:

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 228 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: "É devida a restituição da diferença das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins recolhidas a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida", nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes e Dias Toffoli (Presidente), que davam provimento ao recurso, mas se manifestavam pela inclusão de ressalva na tese de repercussão geral. Plenário, Sessão Virtual de 19.6.2020 a 26.6.2020.

228 - Restituição de valores recolhidos a maior a título de PIS e COFINS mediante o regime de **substituição tributária**.

(RE 596832, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-254 DIVULG 20-10-2020 PUBLIC 21-10-2020)⁶¹

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 593.849, rel. min. Edson Fachin, P, j. 19-10-2016, DJE 177 de 31-3-2017 - tema 201. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>> Acesso em: 23 fev. 2021.

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 596832. Relator: Min. Marco Aurélio. DJe-254 PUBLIC 21-10-2020. Disponível: < <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur434524/false> > Acesso em: 23 fev. 2021

6. Restituição de valores ICMS ST – Simples Nacional

Às micro empresas e às empresas de pequeno porte adotantes do Simples Nacional, no tocante a política tributária da antecipação do ICMS e em sua restituição, quando submetidas ao sistema de antecipação do tributo citado, são sujeitados a uma obrigação tributária equivalente às grandes sociedades empresárias não enquadradas no regime do Simples Nacional, dessa forma, não usufruindo da restrição da carga tributária objetivado pelo Simples Nacional. Nesse sentido, inclusive, micro varejistas, aderentes ao Simples Nacional, ao obterem mercadorias com ICMS retido de forma antecedente, em sua revenda, não se paga o imposto através da prerrogativa do Simples tendo em vista que o fez por meio da Substituição Tributária.

No estado do Rio de Janeiro, A Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro (Alerj) aprovou em debate único o projeto de lei 4.206/18, do Poder Executivo⁶², que modifica a Lei 2.657/96, do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O disposto no texto visa regimentar a restituição ou complementação da diferença do ICMS pago em excesso ou a menor no regime de substituição tributária, quando a base de cálculo da operação for diversa do presumido.

O projeto prevê que, em eventos que tenham ocorrido a variação entre o valor presumido e o real, o contribuinte poderá arrecadar ou exigir a diferença. Caso essa diferença seja menor ao valor pago, a restituição acontecerá desde que haja a comprovação de que o ICMS tenha sido regularmente arrecadado na integralidade pelo contribuinte substituto. Os valores de restituição e complementação deverão ser corrigidos.

A regra se aplica às antecipações de pagamento realizadas posteriormente à 24 de outubro de 2016; aos contribuintes que entraram na Justiça antes dessa data para tal fim, conforme os casos que decorrem em decisão sobre o tema perante o STF - Recurso

⁶² ALERJ. **Alerj regulamenta restituição de ICMS em regime de Substituição Tributária**. Rio de Janeiro: ALERJ, 2021. Disponível:<<http://www.alerj.rj.gov.br/Visualizar/Noticia/50080?AspxAutoDetectCookieSupport=1>>

Extraordinário 593.849/MG; e aos contribuintes que são aderentes do Simples Nacional, sistema que unifica a cobrança de oito impostos em uma única guia do Documento de Arrecadação Simplificada (DAS).

7. Decorrências da Substituição Tributária às Micro e Pequenas Empresas

Conforme pesquisa desempenhada por meio da Confederação Nacional da Indústria⁶³, uma das resultantes da aplicação do regime de Substituição Tributária às MPEs é a diminuição no capital de giro, uma vez que micro e pequenas empresas devem arrecadar de forma antecipada o ICMS, sem a ocorrência do fato gerador.

Segundo a pesquisa, em sua grande parte, as empresas possuem uma visão negativa no que se refere ao regime de Substituição Tributária, quando se trata de empresas de pequeno porte o índice de rejeição atinge 2/3 dos investigados pela pesquisa. Os dados mostram que 90% de empresas de grande porte aderem ao regime, ao passo que em empresas menores 83,1% se sujeitam a este regime, um dado alarmante, tendo em vista que o sistema tem por finalidade a concentração de arrecadação e fiscalização, tal objetivo não é alcançado, tendo em vista que as MPEs são a substituta tributária nas operações.

Dessa forma, a antecipação gerada pelo recolhimento do ICMS efetivadas pelos Estados e Distrito Federal visando a eficácia do sistema fiscal, acaba por resultar em efeitos prejudiciais aos negócios de menor porte, ocorre um desequilíbrio frente às empresas de maior porte. Ao antecipar o referido imposto é gerado um déficit de recursos de acordo com a pesquisa, o que faz os pequenos empresários recorrerem a instituições financeiras para sobrepujar este déficit sobretudo no que concerne ao capital de giro.

Esta ocorrência foi verificada em 63,3% dos pequenos negócios participantes da pesquisa, 15,5% se referem a este efeito como muito prejudicial, 47,8% como prejudicial, ao passo que 25,1% consideram não sentir esta incidência em seu fluxo de caixa e 11,7% afirmam

⁶³ CNI SONDAÇÃO ESPECIAL. **Substituição Tributária: Maior parte das indústrias desaprova o regime da Substituição Tributária no ICMS.** Disponível em: <https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/1c/74/1c742835-e4c6-4832-9cec-bd909c13fe1a/sondespecial_substituicaotributaria_marco2010.pdf>

que o regime da Substituição Tributária é um efeito positivo. A pesquisa evidencia que as MPEs são as que mais sofrem com os efeitos resultantes do instituto alcançando os 64,3%.

Além disso, outro dado relevante é a ampliação de despesas administrativas, 56,7% dos empreendimentos participantes alegam ter percebido um acréscimo relevante nas despesas dessa natureza, o que conseqüentemente resulta em uma restrição na margem de lucro do qual 48,9% dos empreendimentos confirmam. O reflexo deste efeito é demonstrado em 62% das Micro e Pequenas Empresas, ao passo que apenas 30,7% das empresas de grande porte sentem que precisam restringir sua margem.

Outro efeito apontado pelo estudo é a perda de clientes. Entre os pequenos empresários a consequência é maior, 41,4% dos pequenos negócios entrevistados confirmam que não só houve restrição na margem de lucro, mas também perderam uma quantidade relevante de clientes para empreendimentos de maior porte.

Quanto o cálculo da margem do valor agregado (MVA) é reconhecido por todas as empresas participantes, 59,2% afirmam que os valores estão maiores do que o realmente efetuado. Deste percentual, 14,1% pontuam que a margem é bem superior, 45,1% reconhecem que a precificação é superior. Segundo a Confederação Nacional Industrial 1.193 empresas participaram, 668 são pequenas empresas, 339 são empresas de médio porte e 186 são consideradas grandes empresas.

A autora (ALLES, 2017) ⁶⁴ressalta: “A concorrência desleal também é fruto da aplicação do regime da Substituição Tributária, pois tal sistemática não é aplicado de forma padrão em todo território nacional, ou seja, não recai sobre os mesmos produtos de forma igual em todos os Estados da Federação. Assim sendo uma empresa que não necessita recolher o tributo de forma antecipada ganha vantagem competitiva sobre os concorrentes que necessitam pagar o imposto.”

⁶⁴ ALLES, Thaís E. T. O regime da substituição tributária “para frente” e a concorrência desleal. In: Revista de Direito da Empresa e dos Negócios. Jan/2017. Disponível em: <<http://revistas.unisinos.br/index.php/rden/article/view/14296>>. Acesso em: 25 fev. 2021.

CONCLUSÃO

O presente estudo se debruçou de forma pormenorizada sobre o tratamento favorecido e diferenciado no que tange as empresas adotantes do Simples Nacional e a aplicação do instituto da Substituição Tributária. Durante seu desenvolvimento, foram abordadas questões sobre a relevância social e econômica das micro e pequenas empresas no cenário brasileiro, bem como o processo histórico de formação do tratamento favorecido e diferenciado na Constituição Federal de 1988. Analisou-se também os princípios constitucionais que dão base aos institutos, assim como a prerrogativa das pequenas empresas a uma menor contribuição tributária.

As noções conceituadas sobre o ICMS e o seu fato gerador, tal como a caracterização da Substituição Tributária, seus princípios, conceito e modalidades trabalhadas no segundo capítulo, utilizados como base para um maior entendimento do tema e suas modificações ao longo do tempo. Objeto de diversas críticas, o recolhimento por Substituição Tributária é confrontado justamente no que concerne sua falta de conformidade aos princípios constitucionais e sua não equivalência de tratamento entre as empresas de portes diferentes, tais controvérsias analisadas por esta monografia, tal qual os argumentos favoráveis referentes ao instituto.

As alegações críticas apontadas ao instituto colocavam em xeque a sua legitimação constitucional, bem como a exceção ao recolhimento simplificado na distinção em alíquota de transações interestaduais e os contratempos acerca do alcance a linhas de crédito. No presente estudo foi demonstrado que a antecipação do ICMS ST causa um efeito nocivo às empresas sobretudo às micro e pequenas empresas. Partindo do princípio que se requer do contribuinte o fato gerador sem a sua ocorrência, gerando as empresas um impacto negativo nos seus fluxos de caixa e em sua margem de lucro.

No que se refere ao desrespeito do arcabouço principiológico constitucional, o julgamento RE 213.396, buscou refutar a inconstitucionalidade sustentada pela oposição da aplicação do instituto. Quanto a distinção da alíquota de transações interestaduais, através da decisão

proferida no RESP 1112467 do STJ, por relatoria do Ministro Teori Zavascki, foi demonstrada a mitigação do art. 13, § 1º da LC 123/2006 pela previsão legal da Lei nº 9.917/1996.

No que diz respeito ao alcance de financiamento e as linhas de crédito, foi evidenciado pelo Portal do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES em parceria com o Sebrae, que cerca de 83% dos micros empreendimentos não realizaram qualquer tipo de empréstimo bancário ou recorreram a fontes de financiamento, uma vez que a burocracia excessiva e as exigências de garantias bancárias são altas. Bem como a afirmação de DA GRAÇA ⁶⁵ que existe um consenso entre a literatura sobre a necessidade de um melhor alcance a linhas de crédito referentes a microempresas. Dessa forma, alertando sobre a necessidade de fomento quanto ao crédito neste segmento.

A decisão mais atual sobre o tema RE 596.832, e a decisão RE 593.849, consagrou o entendimento que é, inclusive, sustentado por Sacha Calmon como já demonstrado no presente trabalho, que o princípio da praticidade, uma vez garantida a restituição dos valores pagos em excesso no recolhimento a substituição tributária progressiva sua aplicação se torna constitucional, bem como cooperação com a administração tributária, dessa forma, não convém sobrepor o princípio da segurança jurídica e da capacidade contributiva, que juntamente direcionam a tributação. Consolidou-se, portanto, o reconhecimento da restituição dos valores pagos a maior pelo contribuinte, assim como nas situações em que o fato gerador ocorre de forma diferente da forma presumida.

Em síntese, embora a substituição tributária progressiva seja uma forma de recolhimento tributário e uma forma de evitar possíveis sonegações tributárias, o instituto deve prezar pela observação dos princípios constitucionais. O posicionamento da jurisprudência mais recente sobre o tema, como já exposto no presente trabalho, incorporou um melhor enquadramento no que concerne as garantias e direitos individuais protegidas constitucionalmente.

Não obstante, ainda que haja previsão legal constitucional e reconhecimento jurisprudencial sobre o tratamento diferenciado aos pequenos empreendimentos, no que se

⁶⁵ DA GRAÇA, Eurico Elizandro Lima Brito. Financiamento das microempresas em São Vicente. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10961/3477> Acesso em: 20 fev. 2021.

refere aplicação da Substituição Tributária às MPEs este princípio não é respeitado, pois em sua prática há uma equivalência às grandes empresas. Utilizando como base o estudo empreendido pela Confederação Nacional da Indústria, as resultantes da aplicação da Substituição Tributária às Micro e Pequenas Empresas são prejudiciais e conseqüentemente desencadeia desvantagens.

Por fim, esta monografia não teve como escopo exaurir o tema, diante da alta complexidade e da dimensão de sua incidência. O presente trabalho possui como meta a exposição do instituto da substituição tributária para frente e sua aplicação às empresas optantes pelo Simples Nacional que possuem a prerrogativa do tratamento favorecido e diferenciado, sob uma ótica pormenorizada embasada nas doutrinas, jurisprudência e pesquisa sobre o tema.

REFERÊNCIA

ALLES, Thaís E. T. **O regime da substituição tributária “para frente” e a concorrência desleal.** In: **Revista de Direito da Empresa e dos Negócios.** Jan/2017. Disponível em: <<http://revistas.unisinos.br/index.php/rden/article/view/14296>>. Acesso em: 23 fev. 2021.

AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas (doutrina e jurisprudência)**/ João Luiz Amorim. – Niterói, RJ: Impetus, 2007. p. 109.

BATISTA, Vanessa Oliveira. **Os princípios constitucionais e a microempresa na ordem econômica brasileira.** **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC,** v.2, 2007, p.323. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/20432>. Acesso em: 02 maio. 2020.

Brasil. **Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE).** DataSebrae: Análise do CAGED, setembro de 2020. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2020/11/2020-11-03-Relatorio-Sebrae-Caged-Setembro-2020.pdf> Acesso em: 30/11/2020.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Estatuto da microempresa: comentários.** Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 45-46.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, 5 de outubro de 1988. Artigo 179 (redação original).

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. RE 213.396.** Relator: Min. Ilmar Galvão. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso em: 23 fev. 2021

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. ADIN nº 1851.** Relator: Min. Ilmar Galvão. Disponível em < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>> Acesso em: 23 fev. 2021

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. RE 593.849,** rel. min. Edson Fachin, P, j. 19-10-2016, DJE 177 de 31-3-2017 - tema 201. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>> Acesso em: 23 fev. 2021.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. RE 596832.** Relator: Min. Marco Aurélio. Dje-254 PUBLIC 21-10-2020. Disponível: < <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur434524/false> > Acesso em: 23 fev. 2021

BNDES. **Acordo entre SEBRAE e BNDES amplia acesso a crédito para micro e pequenos empreendedores.** Rio de Janeiro: BNDES, 2018. Disponível em: <<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/imprensa/noticias/conteudo/acordo-entre-sebrae-e-bndes-amplia-acesso-a-credito-para-micro-e-pequenos-empresarios>> Acesso em: 20 fev. 2021.

COSTA, Alcides Jorge, **ICMS e Substituição Tributária**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 2, p. 92-93.

CANOTILHO, **Jose Joaquim Gomes**. **Constituição da República Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 790.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense. 2001.

CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquematizado**. 4º edição 2020.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. 34-35.

CLÉLIO CHIESA, **ICMS Sistema Constitucional Tributário – Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96**, p. 50.

CNI SONDAJEM ESPECIAL. **Substituição Tributária: Maior parte das indústrias desaprova o regime da Substituição Tributária no ICMS**. Disponível em: https://static.portaldaindustria.com.br/media/filer_public/1c/74/1c742835-e4c6-4832-9cec-bd909c13fe1a/sondespecial_substituicaoatributaria_marco2010.pdf

DA GRAÇA, Eurico Elizandro Lima Brito. **Financiamento das microempresas em São Vicente**. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10961/3477> Acesso em: 20 fev. 2021.

DERZI, Misabel de Abreu e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 61.

FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, ISBN 8530918479, p. 27.

FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967**, com a Emenda 1-69, Tomo II, p. 366.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador)**. 2 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.

GERD WILLI ROTHMAN, **O Princípio da Legalidade Tributária**, in Antonio Roberto Sampaio Dória e Gerd Willi ROTHMAN, **Temas Fundamentais do Direito Tributário Atual**, p 96-67

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2003. ISBN 8574204846, p.222, nota de rodapé 125

JUSTEN Filho, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva. 2005, ISBN 8502050923, p. 88.

KARKACHE, Sérgio. **Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. Curitiba: 2009. 296 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, 2009.

KREPSKY, Julio César. **O estatuto da microempresa e a necessidade de sua reformulação**. São Paulo: Acadêmica, 1992, p. 16.

MARIANO, Antonio Paulo; WERNECK, Raphael; BEZERRA, Sandra Regina Alencar, **Substituição Tributária no ICMS** – São Paulo; IOB, 2008.

MARCO AURÉLIO GRECO, **Substituição Tributária – Antecipação do Fato Gerador**, p. 49.

Substituição..., op. cit., p. 43

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

Micro e pequenas empresas têm tido dificuldade para conseguir linhas de crédito. FENAE, 2021. Disponível em: < <https://www.fenae.org.br/portal/fenae-portal/noticias/micro-e-pequenas-empresas-tem-tido-dificuldade-para-conseguir-linhas-de-credito.htm> >

MORAES, Francisco Chagas de. **Microempresa – Notas à margem do Estatuto**, São Paulo: Revista dos Tribunais, volume 619, maio de 1987, Ano 76, p. 43.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª edição. Porto Alegre: L. Advogado, 2007, ISBN 9788573484762, p. 102.

Princípio da Legalidade como Princípio Fundante dos demais Princípios Tributários, in Geraldo ATALIBA e A. R. Sampaio DÓRIA, **Princípios Constitucionais Tributários**, p. 12

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial. 26ª edição. Volume I**. São Paulo: Saraiva. 2005. ISBN 8502053906, 513p., p. 51

RICARDO LOBO TORRES, **A Substituição Tributária e Cobrança Antecipada do ICMS**; SACHA CALMON, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 338.

SOLOMON, S. (1986). **A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos no Brasil e no mundo**. Rio de Janeiro: Nórdica.

SEBRAE/SP. **Panorama dos pequenos negócios**. São Paulo: SEBRAE, 2018. p.21. PORTAL DO EMPREENDEDOR. Estatísticas. Disponível em:<www.portaldoempreendedor.gov.br/estatisticas> Acesso em: 1 abr. 2019.

SEBRAE **Histórico da Lei Geral**. Rio de Janeiro: 12 Dez. 2018. Disponível em: < <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/historico-da-lei-geral,8e95d6d4760f3610VgnVCM1000004c00210aRCRD>

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978.