

# O ICMS e o Simples Nacional: Isenção e Não incidência, Aspectos Material e Temporal

Paulo Victor Vieira da Rocha

*Mestrando em Direito Tributário na Universidade de São Paulo - USP.*

*Pesquisador Bolsista da Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado do Amazonas - Fapeam.*

*Advogado no Amazonas e em São Paulo.*

## *Resumo*

O presente trabalho aborda o problema da incidência em operações interestaduais de imposto estadual sobre a circulação de mercadorias por ocasião do ingresso destas no Estado de destino quando o adquirente destes bens seja micro ou pequena empresa enquadrada no regime nacional simplificado de apuração e pagamento de tributos, conhecido como “Simples Nacional”. Assim, distinguem-se os aspectos material e temporal do fato gerador dos impostos, visando a demonstrar que a entrada de mercadorias no Estado de destino é aspecto temporal do fato gerador e não material e, portanto, sua incidência só poderia ocorrer como antecipação, o que, por sua vez, pressupõe dedução do valor antecipado da obrigação tributária surgida com a venda própria do contribuinte, que tenha adquirido a mercadoria de outro Estado e antecipado parte deste imposto àquele tempo. Desta forma, não havendo referida dedução, a tributação da entrada é definitiva e não pode ocorrer sob pena de se tributar “entrada de mercadorias” o que não faz parte da competência tributária dos Estados e, por consequência, a não tributação destes eventos de forma alguma se amoldaria ao conceito de isenção tributária, estando ele no campo da não incidência e até mesmo fora da abrangência do poder de tributar, assim chamado de campo da competência tributária.

## *Abstract*

The current paper approaches the problem of the incidence of the state trade tax on the entrance of goods in the state of destiny (in interstate trade) when the acquirer is a micro or small business company under the “simplified national system of determination and payment of taxes”, known as “National Simple”. So the analysis distinguishes the substantial and the timing elements of the taxable event and, therefore, its incidence could only have place as tax anticipation and this supposes the deduction of the anticipated amount when the tax base outcomes from the own operation of the taxpayer (taxable event), who bought from another state and have anticipated part of it by that time. Therefore, inexistent the mentioned deduction, the taxation on the entrance is definitive and can not occur, otherwise one would be taxing the entrance of goods, which is not inserted in the tax jurisdiction of the states and, as a consequence, the non taxation of theses facts in anyway could be included in the concept of exemption,

but in the *non-incidence* zone and, actually, it is even out of the power to tax, so called tax jurisdiction.

### 1. Delimitação do Problema

O presente estudo trata da cobrança de ICMS em operações interestaduais por ocasião da entrada de mercadorias no Estado de destino, sob as modalidades de “antecipação” ou “diferencial de alíquota interestadual”.

Referida cobrança é tão sedimentada na prática dos Estados-membros que sua exoneração é sempre rodeada de compreensões equivocadas, tanto por parte dos órgãos do Poder Executivo, quanto do Poder Legislativo. Assim é que se dão problemas relativos a “isenções” destes ingressos, bem como suas revogações.

Com o advento da Lei Complementar n. 123/06 e suas alterações postas pela Lei Complementar n. 128/08 surgiu um novo problema, relativo à interação entre normas estaduais e lei complementar, especialmente, porque a legislação nacional que unifica a arrecadação de tributos expressamente não excluiu a incidência do ICMS sobre: 1. operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária (art. 13, parágrafo 1º, inciso XIII, alíneas *a* e *b*); 2. entrada de mercadorias, nas operações interestaduais, sujeitas ou não ao regime de antecipação (art. 13, parágrafo 1º, inciso XIII, alíneas *g* e *h*).

A lastimável técnica de alguns dispositivos da Lei Complementar, especialmente, o referido art. 13, com vícios conceituais que tornam sua interpretação/aplicação uma missão quase impossível, complementam o problema, sujeitando microempresas e empresas de pequeno porte a um regime “super complicado”.

A maior prova disso são as alterações feitas nos ordenamentos jurídicos estaduais, pretensamente, para se adequarem ao regime nacional do “simples”. Por isso, a abordagem à legislação do Amazonas serve apenas de exemplo concreto para o trato do tema, ressaltando-se ainda que as peculiaridades da Zona Franca de Manaus, não prejudicam esta abordagem, como será visto mais à frente.

Com efeito, a Lei n. 2.827/03, do Estado do Amazonas, previa tratamento especial por parte dos órgãos do Estado às microempresas e empresas de pequeno porte. Dentre as medidas componentes deste tratamento diferenciado estavam alguns incentivos fiscais, como a “dispensa do pagamento do ICMS relativamente nas aquisições de bens para o ativo permanente empregado na operacionalização de sua atividade” (art. 7º, inciso I, alínea *f*, da referida Lei), ou a “dispensa do ICMS antecipado sobre as entradas de insumos de outras unidades federadas” (art. 8º, inciso I, alínea *b*, da mesma Lei).

Com o advento da Lei Complementar n. 123/06, que instituiu o sistema unificado de recolhimento de tributos federais, estaduais e municipais, chamado “Simples Nacional”, falou-se da necessidade de os entes, Estados-membros, Distrito Federal e municípios, revogarem todos os seus regimes de tributação favorecida a micro e pequenas empresas, por serem todos eles incompatíveis com o regime nacional da referida Lei Complementar.

Assim é que o Estado do Amazonas, por meio da Lei n. 3.151, de 17 de julho de 2007, revogou a Lei n. 2.827/03, sob a alegação de adequar o ordenamento tributário do Estado ao “Simples Nacional”.

Os questionamentos de que trata este estudo referem-se exatamente às medidas de desoneração tributárias mais relevantes daquela lei revogada, ou seja, a “dispensa” do ICMS cobrado normalmente por ocasião da entrada de bens oriundos de outras unidades da federação, sob a forma de diferencial de alíquota interestadual ou de imposto antecipado.

Referida cobrança pelos Estados-membros (e Distrito Federal) possui autorização expressa pela Lei Complementar n. 123/06, em seu art. 13, parágrafo 1º, inciso XIII, especialmente, alíneas *g* e *h*.

Este dispositivo diz ainda que no caso do imposto em questão (ICMS), observa-se a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas e, realmente, as normas referentes ao ICMS no Estado do Amazonas prevêm, como regra geral, a cobrança de ICMS antecipado ou de diferencial de alíquota interestadual das empresas não beneficiadas pelo regime favorecido da Lei Complementar n. 123/06.

Disto resulta a afirmação peremptória dos Estados-membros, inclusive, o Amazonas, de que não só *podem* cobrar referido ICMS em adição ao pagamento unificado feito no regime do “Simples Nacional”, como *devem* fazê-lo, em obediência à Lei Complementar n. 123/06.

Assim, em outras palavras, o ICMS cobrado antecipadamente ou sob a forma de diferencial de alíquota interestadual, deve atingir igualmente todos os contribuintes enquadrados ou não no regime chamado de “Simples Nacional”.

Paralelamente ao ICMS pago em conjunto com os demais tributos abarcados pelo sistema “Simples Nacional” deve ser pago por microempresas e empresas de pequeno porte um segundo ICMS, sob uma das duas formas mencionadas (antecipação ou diferencial de alíquotas).

No entendimento dos órgãos da Administração tributária, os estados-membros podem fazer referida cobrança e, ademais, estão obrigados a fazê-lo.

Mas, na prática, micro e pequenas empresas sofrem esta tributação “paralela” ao “Simples Nacional” com valores altíssimos em relação à sua capacidade contributiva. Basta lembrar que se cobra ICMS antecipadamente ou por diferencial de alíquota interestadual muitas vezes à base de 10% sobre o valor da operação, enquanto toda a carga tributária destes pequenos contribuintes, no “Simples Nacional”, muitas vezes gira em torno de 5% do seu faturamento.

Só que este sistema unificado inclui, geralmente: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao PIS (Programa de Integração Social), Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em alguns casos, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária ao INSS e o próprio Imposto sobre operações de Circulação de Mercadorias (ICMS).

Assim, paga-se de ICMS antecipado mais do que todos os demais tributos juntos, inclusive o próprio ICMS, cobrado, assim, em duplicidade.

Portanto, a solução da questão deve passar por uma correta abordagem de diversos temas envolvidos, como incentivos fiscais, isenção, incidência tributária, fato gerador e competência constitucional.

Um dos principais argumentos utilizados pelos Estados para afirmar ser-lhes impossível não cobrar o imposto em comento é o de que isenção é muitas vezes instrumento de “guerra fiscal” e que, no caso específico do ICMS, só poderia, em

princípio, ser concedida após aprovação pelo Conselho de Política Fazendária do Ministério da Fazenda - Confaz, ou, mais atualmente, nos termos da Lei Complementar n. 128/09.

Em função do caráter mais abrangente que se pretende dar ao trabalho, não serão consideradas as peculiaridades referentes à Zona Franca de Manaus. Estas normas, por si só, permitiriam ao Estado do Amazonas conceder as pretensas isenções em questão. Mas a abordagem aqui será feita como se de qualquer outro Estado da Federação se tratasse.

Realmente, a isenção, como diversas outras formas de desoneração tributária, normalmente não pode ser concedida por decisão unilateral de um Estado-membro, devendo antes passar por aprovação no citado Confaz, nos termos do art. 155, inciso XII, alínea g, da Constituição da República e da Lei Complementar n. 24/75.

Por outro lado, a Lei Complementar n. 128/09 promoveu diversas modificações na Lei Complementar n. 123/06, permitindo, em alguns casos, a concessão de incentivos fiscais pelos próprios entes. Mas, além de não ser muito claro se o caso em análise estaria dentre as novas permissões, não se discute a necessidade de lei em sentido formal como instrumento hábil para conceder isenção.

E esse talvez seja o primeiro desvio de raciocínio que impede a correta solução da questão. O caso em análise talvez não seja de isenção, mas de não incidência ou, talvez, até de falta de competência tributária, o que são coisas muito distintas, como se procurará demonstrar.

## 2. O Fato Gerador e a Obrigação Tributária

Sabe-se que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária dele decorrente (art. 113, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional - CTN). Em outras palavras, só nasce para alguém o *dever* de pagar tributo após a ocorrência de um fato, o *fato gerador da obrigação tributária*.

Este, por sua vez, é a *situação descrita em lei como necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária* (art. 114, do CTN). A análise desta previsão legal, de uma situação que, quando ocorrida, faça nascer a obrigação de pagar tributo, foi objeto de exaustivos e profundos estudos no Brasil e no exterior.

Assim é que Dino Jarach, professor italiano radicado na Argentina, publicou o seu clássico “Hecho imponible”,<sup>1</sup> da mesma forma como Amílcar de Araújo Falcão, no Brasil, publicou o seu “Fato Gerador da Obrigação Tributária”.<sup>2</sup>

Na clássica obra de Ernst Blumenstein já se percebe a descrição legal de um evento econômico como pressuposto da obrigação tributária, falando este autor suíço ao mesmo tempo em *razão e fundamento* do imposto.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982.

<sup>2</sup> *O Fato Gerador da Obrigação Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. Esta obra, dos maiores clássicos da literatura nacional é citada internacionalmente e já recebeu em edições anteriores anotações e atualização de Geraldo Ataliba e edição atual (6ª) foi revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli.

<sup>3</sup> *Sistema di Diritto delle Imposte*. Tradução italiana do original em alemão por Francesco Forte. Milão: Dott. Antonio Giuffrè, 1954, p. 111.

A própria expressão *fato gerador* sofreu severas críticas referentes à sua propriedade para definir o fenômeno, que é a descrição pela lei de um fato hipotético que, se ocorrido, faria nascer a obrigação tributária.

Neste sentido é que, para Alfredo Augusto Becker<sup>4</sup> e Geraldo Ataliba<sup>5</sup> não se poderiam chamar duas coisas diferentes pelo mesmo nome.

Uma coisa seria a descrição feita pela lei, uma *hipótese* abstrata, outra seria o *fato* concreto ocorrido e que se amoldaria àquela descrição anteriormente feita pelo legislador. Assim, sugeriu-se falar em *hipótese de incidência tributária*, para a descrição do fenômeno feita pela lei e *fato imponentel* para se referir ao fenômeno concreto, verificado no mundo dos fatos e que, por ser encaixar à moldura descritiva do legislador, faria nascer a obrigação tributária.

A evolução teórica do assunto ainda mereceu a atenção de Paulo de Barros Carvalho, tornando a descrição do fenômeno ainda muito mais precisa com a teoria da *regra matriz de incidência tributária*, reservando ao evento concreto, após inserido no mundo do Direito, o nome de *fato jurídico tributário*.<sup>6</sup>

Vale ressaltar que, não obstante todas as críticas à expressão, o seu uso corrente pelo legislador brasileiro ao longo de todo o nosso direito positivo, faz com que seu emprego atualmente ainda seja muito forte pela doutrina, como se vê nas lições de Luís Eduardo Schoueri, que faz consistente defesa da expressão “fato gerador”.<sup>7</sup>

### 3. Distinção entre Isenção e não Incidência

O estudo desta *descrição* que a lei faz de um fenômeno, determinando que quando este ocorra surja uma obrigação de pagar tributo, pode ser feito sob vários *aspectos* (Geraldo Ataliba) ou *critérios* (Paulo de Barros Carvalho), um deles é o material, ou seja, podem-se concentrar as atenções sobre qual o evento econômico material que é descrito pela lei e faz nascer o dever de dar dinheiro ao Estado.

Este aspecto material do fato gerador ou da hipótese de incidência normalmente consiste em um verbo e seu complemento, por exemplo, *auferir* renda, *apurar* lucro, *obter* faturamento, *prestar* serviços ou *circular mercadorias*.

E aqui se dá mais um passo em direção ao entendimento do que seja a *isenção*, por meio dela o legislador retira da incidência uma parte daquelas situações que, em princípio, fariam nascer obrigação de pagar imposto.<sup>8</sup>

Assim por exemplo, se o aspecto material do fato gerador do ICMS é *circular mercadorias*, por meio de uma isenção o legislador pode retirar deste rol de circulação de mercadorias a venda de feijão.

Vender feijão é circular mercadoria, portanto, fato sujeito à incidência da norma, fato que, quando ocorre, se encaixa na descrição da lei e faz nascer obrigação de pagar ICMS.

<sup>4</sup> *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 318 e ss.

<sup>5</sup> *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 53 e 54.

<sup>6</sup> *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 87 e ss. Esta publicação resultou da tese defendida pelo Professor em concurso público para o cargo de Professor Titular da Universidade de São Paulo e já foi traduzida e editada na Argentina, Espanha e Itália.

<sup>7</sup> “O Fato Gerador da Obrigação Tributária”. In: Luís Eduardo Schoueri - Coordenador - *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*, vol.1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 125-173.

Mas se o legislador retirar essa parcela do conceito de circulação de mercadorias da incidência ele a *isenta*, ou seja, abre uma exceção à incidência. Seria como se dissesse, *circular mercadorias faz nascer obrigação de pagar ICMS, salvo se a mercadoria for feijão*.

Por isso José Souto Maior Borges chamou a isenção de “não incidência legalmente qualificada”.<sup>9</sup> Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho afirmou tratar-se de “mutilação de um dos critérios de regra matriz de incidência tributária”.<sup>10</sup> Já para Ricardo Lobo Torres, para quem na isenção ocorre “a derrogação da lei de incidência fiscal”.<sup>11</sup>

Agora, em um exemplo que, de tão banal, raia a sátira, *tomar vinho* não está contido no conceito de “circular mercadoria”, portanto, o fato de se tomar vinho não precisa ser excepcionado da incidência do ICMS pelo legislador.

Em outras palavras, se o ICMS é devido quando se circulam mercadorias, não é preciso a lei dizer mais nada para sabermos que tomar vinho não faz nascer obrigação de pagar ICMS. Assim, não é preciso *isentar* “tomar vinho”, posto que é caso inserto no campo da *não incidência*, já que na seara da incidência só está “praticar operação relativa à circulação de mercadoria”.

Muito diversa é a situação de *vender* vinho, esta se encaixa no conceito de circular mercadoria e, portanto, é sujeita ao pagamento do ICMS. E se o legislador quiser de modo diverso deve dizê-lo expressamente, por meio de uma *isenção*.

Essas noções são muito importantes para se entender que, no caso submetido à análise, a entrada de mercadorias no Estado de destino não precisa ser isenta, por se tratar de caso de *não incidência*.

É preciso lembrar que a incidência se dá sobre *operações* de circulação de mercadorias e que *entrada* e *saída* são apenas dois *momentos* que fazem parte desta operação.

E ao contrário do que pode parecer em uma primeira aproximação, a operação relativa à circulação de mercadorias é algo muito diverso desses *momentos* isolados de *entrada* e *saída*.

A operação é um negócio jurídico, como a compra e venda, que tem substância econômica, manifesta riqueza circulando, portanto, apta a ser tributada. A operação como um todo é que denota riqueza e que é índice de capacidade contributiva<sup>12</sup> e não atos isolados que a constituem como *entrada* e *saída*. O fato gerador do ICMS é a operação relativa à circulação de mercadorias e não a entrada ou a saída delas fisicamente verificável.

<sup>8</sup> Para diferentes visões de como se opera logicamente a isenção, ver: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva/IBDT, 1976, pp. 141-149. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 303-306. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 199-201. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 489-495.

<sup>9</sup> Ob. cit., p. 199.

<sup>10</sup> Ob. cit., pp. 245 e ss.

<sup>11</sup> *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 306.

<sup>12</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Ob. cit., pp. 503-505.

#### 4. A Falta de Competência para tributar “Entrada” e “Saída”

É preciso ainda abordar um outro conceito, o de competência tributária. Trata-se de poder de criar tributos, poder este que, nos termos da Constituição (art. 150, inciso I) só pode ser exercido por meio de lei.

Em outras palavras, competência tributária é poder de descrever, por meio de leis, fatos geradores de tributos.<sup>13</sup> Referido poder já vinha limitado constitucionalmente em outros países, como noticia Ernst Blumenstein a respeito da Suíça, ainda que de forma fluida.<sup>14</sup>

E a competência tributária do Brasil foi muito rigidamente dividida entre União (art. 153), estados-membros (art. 155) e municípios (art. 156), na Constituição da República de 1988.

Aqui vale a pena transcrever as lições de Luís Eduardo Schoueri, para que se perceba a importância da delimitação da competência de cada ente político no que tange aos fatos geradores de seus impostos:

“A adoção em nosso sistema constitucional, de um regime rígido de repartição de competências foi a solução encontrada para garantir a cada pessoa jurídica de direito público o montante de ingressos necessário à manutenção de sua independência assegurada, de resto, pelo sistema federativo.

Especialmente no que se refere aos impostos, cujo fato gerador, por expressa dicção do art. 16, do CTN, independe de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte, a discriminação de competências tributárias revela-se, ademais, garantia imposta pelo constituinte para afastar a pretensão tributária de dois ou mais sujeitos de direito público sobre o mesmo fato gerador (...)

*A garantia da discriminação constitucional de competências só se pode considerar satisfatória, entretanto, se for possível esclarecer quando, afinal, o fato gerador de um dado imposto está incluído entre as grandezas econômicas sujeitas à tributação por dado ente tributante, ou quando já se ultrapassaram tais fronteiras, passando a tributação a implicar inconstitucionalidade.*”<sup>15</sup> (grifo nosso)

Nesta divisão do poder de criar fatos geradores, os estados-membros, ficaram com a competência para criar o ICMS, ou seja, para descrever em lei a situação que quando ocorrer dará nascimento à obrigação tributária.

Mas foi a própria Constituição que, ao conceder este poder, já o limitou,<sup>16</sup> determinando só poderem ser tributadas operações de circulação de mercadorias. Logicamente, aí já está a vedação para tributar mais de uma vez a mesma operação.

<sup>13</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da. “A Competência de União para tributar a Renda, nos Termos do art. 43, do CTN”. *Direito Tributário Atual*, vol. 21 (292/316). Coordenação Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha. São Paulo: IBDT e Dialética, 2007, p. 293.

<sup>14</sup> Ob. cit., pp. 35 e ss.

<sup>15</sup> “Discriminação de Competências e Competência Residual”. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (82/115). São Paulo: Dialética, 1998, p. 82.

<sup>16</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 163 e ss.



Quando o Constituinte permitiu aos Estados tributarem operações mercantis, permitiu que fosse tributada uma única vez cada operação, caso contrário não adiantaria de nada limitar a competência tributária.

De que adiantaria limitar o fato gerador a operações de circulação de mercadorias se fosse possível ao Estado tributar quantas vezes quisesse a *mesma operação*, ou seja, a mesma manifestação de riqueza? Neste caso, não serviria de nada a “proibição de tributo com efeito de confisco”, prevista no art. 150, inciso IV, da Constituição de 1988.

Nos dizeres de Luís Eduardo Schoueri:

“Observa-se, assim, a importância da discriminação de competências tributárias nos sistemas constitucionais alemão e brasileiro: ela tem a função de *impedir o excesso de tributação sobre a mesma manifestação de riqueza*.”<sup>17</sup> (grifo nosso)

Este ponto é preciso ser muito salientado. A Constituição deu competência para que os estados-membros descrevessem o fato gerador do ICMS, desde que limitados a uma específica *manifestação riqueza*, descrita como *operação relativa à circulação de mercadorias* (art. 155, inciso II).

O princípio da igualdade da tributação, que em matéria de impostos tem a capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º, CF/88)<sup>18</sup> como principal critério de graduação, determina que o legislador só pode escolher como fato gerador evento de conteúdo econômico que denote riqueza a ser tributada.<sup>19</sup>

Assim é que Schoueri lembra as lições de José Marcos Domingues de Oliveira, de que a capacidade contributiva é “pressuposto de tributação”, representando uma “riqueza apta a ser tributada”.<sup>20</sup>

E o mesmo pensamento é compartilhado pelo Professor Enrico de Mita, ao afirmar que a capacidade contributiva é o *fundamento* e o *limite* da atividade tributária, de forma que não pode haver tributação onde não haja *capacidade contributiva*.<sup>21</sup>

Como dito antes, descrever o fato gerador de um tributo é descrever seu aspecto material, como o verbo *vender* ou *comprar*, seguidos de um complemento, como o substantivo *mercadoria*.

<sup>17</sup> *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 345.

<sup>18</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da. “Os Princípios da Legalidade e da Capacidade Contributiva na Valoração Aduaneira”. *Direito Tributário Atual* vol. 22 (346/368). Coordenadores: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha. São Paulo: IBDT e Dialética, 2008, pp. 360 e ss.

<sup>19</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da. “A Competência de União para tributar a Renda, nos Termos do art. 43, do CTN”. *Direito Tributário Atual* vol. 21 (292/316). Coordenação: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha. São Paulo: IBDT e Dialética, 2007, p. 294.

<sup>20</sup> *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 282.

<sup>21</sup> No original, referindo-se ao art. 53, da Constituição italiana: “dall art. 53, che, affermando ‘tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva’, pone il *fondamento* e il *limite* della attività di imposizione, nel senso che, da una parte, non vi può essere imposizione senza capacità contributiva, dall'altra non si può chiedere ad un soggetto un concorso alla spesa pubblica che non sia giustificato ragionevolmente dalla sua capacità contributiva” (MITA, Enrico de. *Interesse Fiscale e Tutela del Contribuente*. Milão: Dott. A. Giuffrè, 2006, p. 109).



Mas o fato gerador também precisa ter, dentre outros, um aspecto temporal, ou seja, um *momento* em que o legislador escolhe como aquele em que se considera efetuada a operação mercantil tributada, que pode ser, por exemplo, a *saída* da mercadoria do estabelecimento do vendedor, ou a *entrada* desta no estabelecimento do comprador.

Mas não se pode nunca esquecer que o fato gerador *não* é a saída ou a entrada da mercadoria, mas o *negócio jurídico*, a compra e venda. Uma operação mercantil representa *uma só manifestação de riqueza* e por isso só pode ser tributada uma vez, pois o Constituinte determinou que os impostos obedecerão à capacidade contributiva do contribuinte (art. 145, parágrafo 1º, da Constituição da República).

Todo fato gerador tem: (a) aspecto material, fato ou situação que manifesta riqueza a ser tributada; (b) aspecto espacial, delimitação de espaço em que deve ocorrer aquele fato ou situação para que surja a obrigação tributária; (c) aspecto temporal, qual o exato momento relacionado ao fato ou situação econômica em que surge a obrigação tributária; (d) aspecto pessoal, dizendo quem deve pagar o tributo e a quem deve pagá-lo; e (e) aspecto quantitativo, determinando-se quanto de tributo deve ser pago, normalmente por meio da previsão de uma base de cálculo e uma alíquota.<sup>22</sup>

Já abordado o aspecto material do fato gerador, é preciso agora chamar atenção para o aspecto *temporal*. A título de ilustração, se sabe que a União Federal pode instituir imposto de importação, ou seja, criar por lei o fato gerador deste imposto. Esta descrição deste fato gerador deve ter no seu aspecto material uma operação de importação.

Mas é preciso descrever seu aspecto temporal, ou seja, em que momento se considera efetuada a importação, isto é, quando será considerada pelo Direito a manifestação de riqueza a ser tributada. Aqui poderia ser escolhido o momento em que o bem importado cruzasse as fronteiras do território nacional, mas por questões de ordem prática o legislador escolheu, em regra, o momento do desembarco aduaneiro.<sup>23</sup>

Mas, perceba-se que uma única importação não poderia ser objeto de imposto de importação várias vezes, uma por ocasião da transposição das fronteiras, outra por ocasião do armazenamento, outra com a apresentação da declaração de importação e outra com a entrada do bem no estabelecimento do importador, sob pena de se ter absurdo confisco.

Assim se dá com o ICMS, seu fato gerador é a operação de circulação de mercadoria, que é uma só. O legislador pode escolher em qual momento desta operação surgirá a obrigação tributária. Poderia, em princípio, ser o da celebração do contrato, da emissão da fatura, o do pagamento, o da saída do bem do estabelecimento do vendedor, o da entrada deste mesmo bem no estabelecimento do comprador.

Enfim, o que não é possível, sem violar diversas normas constitucionais, é escolher vários destes momentos de uma mesma operação, sob pena de se tributarem fatos diversos dos que foram autorizados pela constituição.

<sup>22</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2000, pp 76 e ss.

<sup>23</sup> Decreto-lei nº 37/66, art. 1º, parágrafo 2º.

Lembre-se, o que o Constituinte escolheu como índice de riqueza ou de capacidade contributiva foi *operação relativa à circulação de mercadorias* e não *entrada de bens, saída de bens, pagamento de contrato de compra e venda etc.*

E esta afirmação não perde nenhuma consistência quando se lembra do fato de que alguns impostos incidem sobre o mesmo fato em dois momentos diferentes.

O primeiro exemplo seria a retenção de imposto sobre a renda pela fonte pagadora dos rendimentos, por exemplo, salários. No chamado IR-Fonte, antecipa-se a cobrança de um imposto cujo valor será apurado posteriormente, pois, regra geral, só ao final do ano, em 31 de dezembro (aspecto temporal do fato gerador), é que se saberá qual a renda tributável da pessoa física.

Apurada esta renda, calcula-se o imposto correspondente e disso deduz-se o que foi *antecipado* pelas retenções.

O mesmo pode ocorrer com o ICMS. O Estado-membro descreve operações mercantis como aspecto material do fato gerador e pode escolher, como normalmente o faz, o momento da saída do bem como aspecto temporal deste mesmo e *único* fato gerador.

Em princípio, não há impedimentos para que ele eleja um momento anterior à saída para cobrar uma parte deste imposto antecipadamente, por exemplo, a entrada. É inegável que, *a priori*, o legislador descreveu um fato gerador com dois aspectos temporais, entrada do bem e saída deste mesmo bem.

Mas como ele está tributando uma *única manifestação de riqueza*, os dois aspectos têm necessariamente que se interligar, ou seja, se o índice de capacidade contributiva tributado é um só, a operação de venda, ao se apurar o imposto devido por esta operação no momento da saída, é imprescindível que se apure quanto foi *antecipado* por ocasião da entrada da mercadoria e este valor seja deduzido.

Em outras palavras, um vendedor de computadores deve pagar IMCS por sua operação (venda), mas o legislador pode obrigá-lo a pagar uma parte do imposto devido por esta venda, antes que ela mesma ocorra, ou seja, no momento em que este computador entre no Estado de destino, vindo de outro estado-membro, para depois ser vendido pelo contribuinte comerciante.

Mas o fato gerador não é a saída, muito menos a entrada, como podem pensar os que leiam a própria Lei n. 2.827/03 do Amazonas, a título de exemplo, sem qualquer conhecimento de Direito Tributário. Fosse este o fato gerador, ela seria inconstitucional, por tributar *fato fora da competência* dos estados-membros, pois, lembre-se, este têm competência para tributar *operações mercantis*.

A operação relativa à circulação econômica de mercadorias é que é índice de capacidade contributiva, é este fato que faz presumir que ali onde ele ocorra há capacidade para contribuir com as despesas do Estado, que afinal deve ter uma sociedade justa e solidária (art. 3º, inciso I, CR/88). Entrada e saída física de bens não são em si nenhuma manifestação de riqueza, *por isso a Constituição não autorizou imposto sobre entradas e saídas, mas sim sobre operações mercantis*.<sup>24</sup>

<sup>24</sup> A exceção da competência constitucional para tributar a entrada no caso de importação só confirma a regra.

As diversas opções de que dispõe o legislador para escolher o aspecto temporal do fato gerador não alteram a natureza deste, que continua a ser, no caso, operação mercantil, repita-se, a materialidade do fato gerador, sua essência, seu núcleo, não mudam com a alteração do aspecto temporal. No mesmo sentido, Schoueri:

“Se a busca é pela essência do imposto, cumpre indagar se a mudança nos aspectos temporal ou espacial implicam novo imposto, ou não. Não nos parece que se esteja diante de um novo imposto pelo fato de o imposto de renda ser cobrado anualmente, mensalmente, ou, mais recente, trimestralmente.”<sup>25</sup>

Assim, entrada e saída são possíveis aspectos temporais do fato gerador do ICMS, que continua sendo “operações mercantis”. E estes aspectos podem ser usados conjuntamente, mas usados conjuntamente quer dizer, de forma indiscutível, *conjugados*, com os valores de um sendo deduzidos dos valores do outro.

Mas não é isto que ocorre com as micro e pequenas empresas enquadradas no regime de recolhimento unificado. Elas recolhem o ICMS na guia do Simples Nacional sem poderem fazer qualquer dedução do que tiverem pagado antes, no momento da entrada dos bens no Estado de destino, como antecipação ou diferencial de alíquotas.

Se os pequenos contribuintes não podem deduzir o que anteciparam, na verdade, não anteciparam, mas pagaram definitivamente. Até porque os valores cobrados “antecipadamente” como ICMS quase sempre são maiores que os valores pagos no “Simples Nacional”, de forma que, se fosse permitida dedução, o contribuinte quase sempre seria credor do Estado.

Isso já é um indício fortíssimo da distorção que é esta cobrança de ICMS paralela ao “Simples Nacional”, ela é tão desmedida e excessiva que ultrapassa a título de um único imposto (ICMS) os valores pagos como quitação unificada de meia dúzia de tributos, inclusive o próprio ICMS (além de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS, Cofins, Contribuição previdenciária ao INSS, IPI etc).

Ademais, fosse permitida a cobrança de imposto na entrada e permitida a dedução do valor do pagamento unificado do “Simples Nacional” este deixaria de ser “simples”, para se tornar “complexo”, desvirtuando-se todos os seus objetivos e justificação.<sup>26</sup>

Isso demonstra que a cobrança de ICMS por diferencial de alíquotas ou antecipação é incompatível com o regime do “Simples Nacional” e que o artigo da Lei Complementar n. 123/06 que o autoriza é daqueles dispositivos legais que nem com muito esforço podem ser aplicados sem graves violações à ordem constitucional.

Isto quer dizer que além de ser *possível* ao Estado não cobrar o ICMS em tela, talvez, em obediência à Constituição ele talvez o *deva*. Mas isto será objeto de análise logo à frente.

Por hora é preciso repassar o raciocínio até aqui empreendido.

<sup>25</sup> Discriminação de Competências e Competência Residual. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Coordenadores: Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (82/115). São Paulo: Dialética, 1998, p. 102.

<sup>26</sup> Sobre *justificação* e sua distinção em relação à *causa* normativa, ver: ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 151-159.

## 5. O Caso sob Análise é de não Incidência e não de Isenção

Os Estados-membros não podem (salvo casos excepcionais, como os agora previstos na LC n. 128/09 e os relacionados à Zona Franca de Manaus, que não são abordados aqui) conceder isenções de ICMS sem aprovação pelo Confaz.

O caso em questão não é de *isenção*, mas de *não incidência*, não é preciso isentar as operações de entrada porque elas não estão incluídas no aspecto *material* do fato gerador do ICMS, que consiste em operações mercantis. E não estão no aspecto material previsto em lei porque estão fora da competência tributária, que é constitucional.

Entrada e saída são possíveis aspectos *temporais* do fato gerador (operação mercantil). ICMS não incide sobre entrada de bens nem sobre saída porque estes fatos não estão incluídos em si mesmos na competência dos Estados para criar ICMS, o que é óbvio, por não serem índices de capacidade contributiva, critério obrigatório para criação de impostos, nos termos do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição da República, em típica manifestação de regra jurídica.<sup>27</sup>

E para não cobrar tributo que não incide não é preciso sequer lei, afinal não é preciso editar uma lei para dizer que não incide imposto de renda sobre barba, ou ainda, que não deve pagar imposto de renda quem usa barba, porque usar barba não é fato gerador do imposto de renda!

Mas, exageros à parte, não se pode negar que alguns casos, como este, podem gerar dúvidas, afinal, é muito comum, inclusive no meio jurídico, pensar-se ser a entrada ou a saída fato gerador do ICMS. Como já se disse em nota, exceções, como a competência para tributar a entrada de mercadorias, no caso do ICMS-importação, só confirmam a regra.

Mas, se o problema é *esclarecer* o correto fato gerador do ICMS, seus aspectos material, temporal, quantitativo, dentre outros, nada melhor que um ato da Administração tributária, cuja função precípua é exatamente esta, por em execução os comandos legais, tornando-os, aplicáveis, claros e, em outros momentos, concretos, portanto, exemplo perfeito de matéria a ser veiculada por um decreto ou até ato inferior, como instrução normativa, portaria, etc.

É preciso mais uma vez lembrar que não é preciso isentar (o que só se faz por lei) algo que não está na competência tributária do ente político (Estado-membro, por exemplo). Se entrada e saída, como fatos isolados (sem conteúdo econômico que indique capacidade contributiva) não estão na competência do ICMS, que abrange operações mercantis, de conteúdo econômico, trata-se de não incidência que, talvez, apenas precise ser esclarecida por ato da Administração tributária, ato de *execução* da lei e da Constituição (afinal se trata do Poder *Executivo*).

Toda a exposição acima teve como escopo mostrar que os Estados-membros podem deixar de cobrar o ICMS, por antecipação ou diferencial de alíquota inte-

<sup>27</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução brasileira de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 85 e ss. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 78-84. PULIDO, Carlos Bernal. *El Principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, pp. 575-593. SILVA, Virgílio Afonso da. "O Proporcional e o Razoável". *Revista dos Tribunais* n. 789 (23-50). São Paulo: abril de 2002, pp. 23-25. SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos Fundamentais: Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 41-56.

restadual, das micro e pequenas empresas enquadradas no Regime do “Simples Nacional”.

Mas, é possível que a análise do problema ainda esteja muito incompleta, pois, talvez, o Estado não só possa, como deva fazê-lo, em homenagem a diversas normas constitucionais desconsideradas pelo citado art. 13, parágrafo 1º, inciso XIII, da Lei Complementar n. 123/03, como se buscará demonstrar.

## 6. A Violação ao Princípio da Igualdade

O princípio da igualdade, em matéria tributária, determina que se tratem de forma igual os contribuintes em situações equivalentes, conforme lições de Klaus Tipke<sup>28</sup> e Luís Eduardo Schoueri<sup>29</sup>.

Assim, nos tributos com função predominantemente fiscal, o critério para se saber quem está em situação equivalente ou não é a capacidade contributiva, daí Humberto Ávila falar em princípio da “igualdade conforme a capacidade contributiva”,<sup>30</sup> ou seja, quem tiver capacidade contributiva equivalente deve receber igual tratamento. Da mesma forma, a intensidade do gravame deve crescer conforme aumente a capacidade contributiva.<sup>31</sup>

Já nos tributos que também tenham função extrafiscal (indução econômica ou simplificação), pode haver outros critérios para distinguir contribuintes e os tributos incidentes sobre eles,<sup>32</sup> tudo direcionado à função de intervir no domínio econômico ou simplificar a tributação.

O caso em tela apresenta tributos com ambas funções. Ninguém seria capaz de negar que os tributos incluídos no sistema simplificado em questão (como imposto sobre a renda e imposto sobre operação de circulação de mercadorias) têm função de arrecadar recursos indispensáveis à sobrevivência do Estado.

Mas também é indiscutível que dito sistema tem função de intervir no domínio econômico estimulando o pequeno empreendedorismo e, conseqüentemente, a diminuição das desigualdades sociais e intensificação da distribuição de renda.

Tampouco se pode negar a função simplificadora do sistema em tela, como o próprio nome diz, inclusive, como requisito à função indutora acima, de incentivar o pequeno empreendedorismo.

Mas aqui é importante mencionar a extrafiscalidade apenas para esclarecer que em nenhum momento se pretende ser a capacidade contributiva o único critério de igualdade, embora o critério principal.

<sup>28</sup> TIPKE, Klaus. “Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário”. *Direito Tributário - Estudos em Homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. Coordenação: Brandão Machado. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 515/527 (520).

<sup>29</sup> “Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade”. *Princípios e Limites da Tributação*. Coordenação: Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 232/374 (323); *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 273.

<sup>30</sup> *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 138.

<sup>31</sup> ROCHA, Paulo Victor Vieira da. “A Competência de União para tributar a Renda, nos Termos do art. 43, do CTN”. *Direito Tributário Atual* vol. 21 (292/316). Coordenação: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha. São Paulo: IBDT e Dialética, 2007, pp. 297-300.

<sup>32</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 281.

Se a igualdade determina que os contribuintes sejam tributados conforme a sua capacidade contributiva, obviamente viola a igualdade uma tributação que, nos termos da Lei Complementar n. 123/06, incida duas vezes sobre o pequeno empreendedor, enquadrado no “Simples Nacional”, e tribute somente uma vez o médio e o grande empreendedor, que não precisam nem podem fazer referida opção pelo regime simplificado.

Pois é isso que acontece no caso submetido à análise. O ICMS cobrado quando da entrada no estado-membro de destino da mercadoria não é antecipação, pois nunca será considerado quando do pagamento do ICMS devido pela operação (venda) própria do micro ou pequeno empresário.

O contribuinte não antecipa nada! Se fosse antecipação poderia descontar o que fora antecipado quando do pagamento definitivo, tal qual os ajustes que ocorrem no imposto sobre a renda da pessoa física em relação às retenções ocorridas durante o exercício fiscal. Mas não!

No presente caso, o que se paga “antecipadamente” deve ser contabilizado na despesa sem nunca mais ser considerado, pelo que não poderia a referida cobrança se fundar sequer no art. 150, parágrafo 7º, da Constituição da República, pois é tributação definitiva - dupla - e não substituição tributária por fato gerador presumido, como autorizado por este dispositivo constitucional. Neste caso, tributa-se no começo do ciclo econômico de uma bem, não se o fazendo nas etapas seguintes.

E o pior, a incidência por diferencial de alíquotas é típica de empresas médias e grandes, pois tem uma alíquota de 10% (dez por cento). Isso significa que somente este ICMS definitivamente cobrado na compra de mercadorias ou insumos é maior que a alíquota resultante de todos os tributos incidentes sobre o faturamento do contribuinte de pequeno porte.

Assim, a micro ou pequena empresa paga mais ICMS “antecipado” do que o próprio ICMS “definitivo” (por ocasião da sua própria venda), o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, o Imposto sobre Produtos Industrializados, a Contribuição Social sobre o Lucro, a Contribuição Social ao PIS, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e a Contribuição previdenciária devida ao INSS, o que, por si só, já mostra a desproporção do tributo atacado.

*Beira o absurdo a antecipação de um imposto ter valor maior que a soma de todos os outros tributos da empresa, dentre os quais já está aquele próprio imposto. Cobra-se por ocasião da compra 10% de antecipação de ICMS e por ocasião da venda algo em torno de 5% do faturamento como soma do próprio ICMS mais todos os outros impostos e contribuições devidos pelo contribuinte.*

*Ele não é uma antecipação de ICMS pela venda própria que o contribuinte irá praticar, mas sim um segundo ICMS que, sozinho é maior que a soma de todos os outros tributos incidentes sobre este contribuinte, inclusive já um primeiro e verdadeiro ICMS.*

O resultado disso é uma tributação inversamente proporcional à capacidade contributiva, cobrando-se duas vezes o mesmo imposto exatamente dos que externam menor capacidade de arcar com as despesas gerais do Estado e o cobrando apenas uma vez dos que maior capacidade detém, em total afronta ao art. 5º, da Constituição da República, de 1988 e especialmente, ao seu art. 145, parágrafo 1º.

## 7. A não Realização das Funções Indutora e Simplificadora

A presente incidência, no caso concreto, não contraria só a igualdade em relação à capacidade contributiva, mas também em relação a outros critérios típicos de função extrafiscal, como a que se tem no caso.

Desta feita, resta descumprida a função de diminuição das desigualdades sociais, prevista no art. 3º, inciso III, da CR/1988, como princípio ou mandamento de otimização, pois não se fomenta a diminuição destas desigualdades nem se redistribui renda tributando duas vezes quem pode menos e tributando uma vez quem pode mais.

*Não bastasse isso, no caso em tela nos deparamos com uma gritante violação ao art. 146, inciso III, alínea d, da CR/1988, que determina um regime de tributação diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte.*

Este dispositivo constitucional não estatui uma regra, posto que não descreve uma conduta como obrigatória, facultada ou proibida. O que se tem aqui é um princípio, como *mandamento de otimização*<sup>33</sup> ou *estado ideal de coisas*.<sup>34</sup>

As *normas jurídicas*, como comandos que dizem o que *deve ser*, podem se apresentar em duas espécies, *regras* ou *princípios*. Regras são normas que contêm a descrição de uma conduta qualificada como permitida, facultada ou proibida, atribuindo-lhe uma consequência.

Assim, temos no Código Penal uma regra descrevendo a conduta da “matar alguém” e atribuindo como consequência desta a pena privativa de liberdade.

Da mesma forma se dá com a legislação do imposto sobre a renda que descreve a conduta “auferir renda” e lhe imputa como consequência o pagamento ao Estado de uma parcela desta renda, que chamamos de “imposto de renda”.

Já os princípios são normas que não descrevem diretamente uma conduta, mas sim um objetivo, uma situação a ser buscada. Indiretamente, estarão proibidas as condutas que não realizarem este objetivo e serão obrigatórias as condutas que fomentem o objetivo posto, como nos ensina Ávila.<sup>35</sup>

Em outras palavras, os princípios, ao invés de descreverem *condutas*, estatuem *fins* a serem perseguidos *na maior medida possível* e essa medida é definida pelos limites fáticos e jurídicos a essa maximização, como explica Robert Alexy,<sup>36</sup> sendo os limites jurídicos os demais princípios com que colide a norma do caso analisado (art. 146, inciso III, alínea d, CF/88), conforme Ronald Dworkin.<sup>37</sup>

É que os princípios tendem a colidir entre si, como no clássico exemplo da publicação de uma biografia, em que colidem o princípio que garante a liberdade de expressão ao escritor da biografia e o outro que garante a proteção da intimidade do biografado (ambos com previsão constitucional expressa).

<sup>33</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pp. 86 e ss.

<sup>34</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 71.

<sup>35</sup> *Ibidem*, pp. 78 a 81.

<sup>36</sup> *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pp. 86 e 87. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. “A Competência de União para tributar a Renda, nos Termos do art. 43, do CTN”. *Direito Tributário Atual* vol. 21 (292/316). Coordenação: Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri e Paulo Celso Bergstrom Bonilha. São Paulo: IBDT e Dialética, 2007, p. 298.

<sup>37</sup> *Taking Rights Seriously*. Cambridge (Massachusetts): Harvard University Press, 1978, pp. 22 e ss.



*Mas, no caso concreto não há nenhum princípio colidindo com o do art. 146, inciso III, alínea d, da CR/1988, pelo que, nada justifica uma restrição tão grande ao tratamento favorecido e diferenciado às micro e pequenas empresas, como é a dupla incidência do ICMS.*

E não se diz à toa que tal restrição ao dispositivo constitucional é imensa. Percebe-se o quão intensa ela é quando se considera que o ICMS “antecipado” (10%) é maior que a soma de todos os outros tributos incidentes de forma simplificada.

Assim, a cobrança aqui analisada já seria desaconselhável pelo simples fato de desprezar a capacidade contributiva como critério de implementação da igualdade.

Portanto, não deve ser usada como fundamentação da cobrança do ICMS (antecipado ou por diferencial de alíquota) a sua previsão na Lei Complementar n. 123/06, pois, neste ponto, dita Lei é *inconstitucional*, por descumprir o princípio que lhe determina, como mandamento de otimização, instituir, *na maior medida possível*, tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte.

Não pode ser *favorecido* um regime que autoriza dupla incidência tributária sobre micro e pequenas empresas, sendo que dita incidência (dupla) não ocorre em relação às maiores, que não precisam de tratamento diferenciado e favorecido.

Frise-se que o dispositivo da Lei Complementar qualifica de “antecipado” o que é indiscutivelmente *definitivo*, por isso afirma-se que a tributação das micro e pequenas empresas é dupla, diferentemente das demais.

## **8. A Distinção Tributária em Função da Origem do Produto**

Os vícios até agora apontados se referem a princípios, como demonstrado acima. Mas não param por aí. E neste ponto ficam ainda mais evidentes, como a violação ao art. 152, da Constituição, veiculador de uma genuína *regra*, aquela espécie de norma jurídica que não se cumpre em graus máximos determinados em cada caso, como os princípios, mas sim, se cumpre ou não o seu comando, pelo que Ronald Dworkin fala em cumprimento “tudo ou nada” (*all or nothing fashion*).<sup>38</sup>

E o que se vê aqui é um descumprimento da regra que diz que:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência e destino.

Dita diferenciação é indiscutível já que optando pelo regime simplificado o contribuinte em questão tem duas opções:

a) comprar mercadorias ou insumos dentro do seu Estado e pagar todos os tributos decorrentes da sua atividade simplificada e conjuntamente, sob uma alíquota total que, em regra, não chega a 10% do seu faturamento ou:

b) comprar mercadorias ou insumos fora do Estado (e muitas vezes estes bens só estão disponíveis em outras unidades da federação) e pagar, além do percentual acima, 10% sobre o valor de tudo que for adquirido em outras unidades da federação.

<sup>38</sup> Ob. cit., p. 24.

O que se vê é que com a aquisição de insumos fora do Estado-membro, a carga tributária incidente sobre a micro ou pequena empresa praticamente dobra em relação à situação em que esta não adquirisse mercadorias ou insumos fora do seu próprio Estado.

Assim, a duplicação da pressão tributária se dá em função da origem dos produtos adquiridos para comercialização, em violação ao art. 152, da Constituição de 1988.

### **Conclusão**

Sendo a entrada, no Estado de destino, de mercadorias ou insumos adquiridos por micro ou pequenas empresas enquadradas no regime “Simples Nacional” um caso de *não incidência* tributária de ICMS, não há qualquer necessidade de o ente tributante *isentar* estes fatos, posto que não se isenta o que não é objeto de incidência.

Poderiam e deveriam os Estados-membros editar atos administrativos esclarecendo a referida não incidência e, assim, deixar de ser feita a cobrança do imposto sem qualquer violação ao ordenamento jurídico vigente, posto que, o único dispositivo de lei (art. 13, parágrafo 1º, inciso XIII, da LC n. 123/06) que poderia impedir tal postura não pode ser interpretado em total desconsideração de todo o arcabouço constitucional, que, no caso do Brasil, é dos mais minuciosos em matéria tributária.

Além de poderem os Estados-membros deixar de cobrar o referido ICMS das micro e pequenas empresas, eles talvez tenham o *dever* de fazê-lo em atenção às inúmeras normas constitucionais citadas acima.