



JAMILY DUARTE DA SILVA

**INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFAL
PARA O SIMPLES NACIONAL**

SALVADOR
2019

JAMILY DUARTE DA SILVA

**INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFAL
PARA O SIMPLES NACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Universidade Católica do Salvador, como
requisito parcial para a obtenção do título de
graduada em Direito.

Orientador: Prof. Me. Fagner Vasconcelos
Fraga

SALVADOR
2019

JAMILY DUARTE DA SILVA

**INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFAL
PARA O SIMPLES NACIONAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Universidade Católica do Salvador, como
requisito parcial para a obtenção do título de
graduada em Direito.

BANCA EXAMINADORA

Prof(a). Me. Fagner Vasconcelos Fraga

Prof(a). Alisson Menezes dos Santos

Prof(a). Titulação Nome do Professor (a)

Salvador, 15 de Junho de 2019.

SILVA, Jamily Duarte da. **Inconstitucionalidade da cobrança do difal para o Simples Nacional**. 2019. 35 folhas. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2019.

RESUMO

O presente artigo tem como objeto de discussão a inconstitucionalidade aplicada ao recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS das Micro e Pequenas Empresas optantes do Simples Nacional. O instituto do Simples foi criado para simplificar o recolhimento dos tributos destinados a essas empresas, visto que elas mostram-se mais frágeis e, conseqüentemente, carecem de um regime mais sutil, pois na atualidade as ME e EPP são de grande relevância para a economia nacional. Buscou-se trazer a essência do sistema de tributação brasileira desde a origem para que então houvesse o aprofundamento sobre as tratativas dadas ao imposto em comento, bem como os aspectos relevantes de sua composição. Entretanto, como será abordado no decorrer do presente trabalho, com a normatização da Emenda Constitucional nº 87/2015, que trouxe consigo a aplicação do regime do Diferencial de Alíquotas para os casos pertinentes ao ICMS, que apesar de não incidir sobre as empresas optantes pelo Simples, abriu as portas para que o Ministério da Fazenda constituísse o Convênio ICMS 93, de 2015, e com ele a aplicação do Difal as Micro e pequenas empresas, que será demonstrado no decorrer do presente estudo, conduta viciada de inconstitucionalidade.

Palavras-chave: Sistema tributário; ICMS; Simples Nacional; Difal; Inconstitucionalidade.

SILVA, Jamily Duarte da. **Unconstitutionality of the collection of the Difal for the National Simples**. 2019. 35 pages. Completion of course work (Law graduation) – Universidade Católica do Salvador, Salvador, 2019.

ABSTRACT

The present article has as object of discussion the unconstitutionality applied to the collection of the differential of ICMS rates of Micro and Small Enterprises opting for National Simples. The SIMPLE institute was created to simplify the collection of the taxes destined to these companies, since they are more fragile and, consequently, they lack a more subtle regime, since at present the ME and EPP are of great relevance for the economy national. It was sought to bring the essence of the Brazilian tax system from the origin so that it would then deepen on the dealings given to the tax in question, as well as the relevant aspects of its composition. However, as will be approached in the course of the present work, with the normalization of Constitutional Amendment No. 87/2015, which brought with it the application of the Aliquot Differential regime for cases related to ICMS, which, although not affecting the companies opting for the Simple, it opened the doors for the Ministry of Finance to establish ICMS 93 Agreement, of 2015, and with it the application of the Micro and Small Companies, which will be demonstrated during the present study, a flawed conduct of unconstitutionality.

Key-words: Tax system; ICMS; Simple national; Difal; Unconstitutionality.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

DARF	Documento de arrecadação de Receita Federal
DIFAL	Diferencial de Alíquotas
LC	Lei Complementar
ICMS	Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
STN	Sistema Tributário Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	7
2. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SEUS ASPECTOS GERAIS.....	9
2.1 Histórico e características das normas tributárias	9
3. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DOS IMPOSTOS SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS).....	12
3.1 Das considerações históricas	12
3.2 O ICMS na Constituição de 1988	15
3.3 Dos princípios constitucionais tributários do ICMS	16
3.4 Do ICMS	19
3.4.1 Breves considerações acerca da Lei Complementar nº 24/75.....	19
3.4.2 Competência	20
3.4.3 Sujeito ativo e sujeito passivo.....	20
3.4.4 Fato gerador	21
3.4.5 Base de cálculo e alíquotas	22
4 O SIMPLES NACIONAL.....	23
4.1 Conceituação e abrangência do Regime tributário denominado Simples Nacional e o tratamento tributário da micro e pequena empresa	23
4.2 O recolhimento tributário do micro e pequena empresa.....	24
5 INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFAL PARA O SIMPLES NACIONAL.....	25
5.1 Introdução ao imposto sobre mercadorias e serviços.....	25
5.2 Diferencial de alíquotas nas empresas Simples Nacional	25
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	29
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	31

1. INTRODUÇÃO

O Brasil é um dos 30 países com maior carga tributária do mundo, mas o pior em retorno de serviços prestados a sociedade. Ao passo que fazemos a compreensão de como o direito tributário surge e da complexidade do seu sistema, observamos que a idealização da norma tributária foi instituída para tentar equilibrar a relação Estado x sociedade, na tentativa de atribuir o fardo da manutenção do Estado a esta, que por sua vez, deve reverter a população as garantias básicas.

Ocorre que na tributação brasileira é perceptível a cobrança excessiva e alta dos tributos, em sua maioria concentrada na União, que, por conseguinte não consegue redistribuir de maneira eficaz os auferimentos de renda para os Estados brasileiros, o que dificulta muito a manutenção destes, visto que arrecada-se muito e não há o devido escoamento de verbas para suprir as necessidades dos estados nacionais.

Visto isso, destaca-se que a legislação acaba que possibilitando a esses Estados criar meios de arrecadação próprios que não venham a sofrer intervenção da União. Assim, uma das alternativas é a agressiva tributação ao que concerne aos impostos de competência estaduais. A exemplo do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) que consiste no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Tal imposto encontra a fundamentação no art. 155, inciso II da Constituição Federal, e tornou-se uma das grandes apostas de arrecadação para os Estados e Distrito Federal, sendo alvo de corriqueiras discussões principalmente pautadas na repartição da receita tributária.

Obtendo como base principal a discussão sobre o ICMS, sua composição e sua importância para o Sistema tributário do país, o estudo passa a efetivar-se através do recolhimento dos tributos, com foco no diferencial de alíquotas da Micro e Pequena empresa optante do Simples Nacional. Visto isso, importa destacar alguns aspectos relevantes para o entendimento do estudo abordado.

O Simples Nacional consiste em um regime de tratamento diferenciado que visa simplificar e favorecer a coleta das contribuições, como é demonstrado na Lei Complementar 123, de 2006, que contém os regramentos jurídicos direcionadores para as tratativas diferenciadas das Micro e Pequenas empresas.

Contudo, com o advento da EC nº 87/2015, responsável pela normatização do Diferencial de Alíquotas, que apesar de não recair aos optantes do Simples, possibilitou a instituição pelo Ministério da Fazenda do Convênio ICMS 93, de 2015 que impôs o regime de recolhimento do Difal para as ME e EPP.

Observa-se, portanto, o evidente conflito trazido pelo Convênio, visto que este, contrário ao que abrange o Simples nacional em sua essência, enseja ao pagamento de mais tributos, considerando que o mesmo não faz jus ao princípio da não cumulatividade, não possibilitando assim decorrentes créditos e compensações.

Dessa forma, observa-se que tal norma gera uma vasta tributação que recai diretamente na atividade empresarial. Assim, o objetivo deste presente trabalho é demonstrar se há inconstitucionalidade do Diferencial de Alíquotas, a irregularidade que recai sobre a medida de implantação da cláusula nona do Convênio ICMS 93, de 2015 e necessidade cumprimento da legislação em vigor para que seja preservada a existência do Micro e Pequeno empresário através de um regime de tributação simplificada como um dia foi idealizado através do Simples Nacional.

2. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SEUS ASPECTOS GERAIS

2.1 Histórico e características das normas tributárias

O Sistema Tributário Nacional teve sua origem na busca pela coadunação entre as relações sociais, a forma de entendimento dos princípios fundamentais, como também de forma a respeitar-se o pacto federativo sob o qual vivemos. Contudo, as normas tributárias correntes estão longe de acomodar-se aos princípios pelas quais foram criadas. Assim reflete o autor Victor Barau em seu artigo para o site Escola de Governo. A partir disto, percebemos que a tributação brasileira, formulada para equilibrar a relação do Estado x sociedade nunca conseguiu de fato ser o instrumento econômico capaz de atender a balança das diferenças sociais sem que pudesse recair sobre o contribuinte toda a carga tributável necessária para manter o equilíbrio das contas do Estado.

Segundo Barau [20--?], também afirma que a política pública tributária tão centralizada na União Federal - seja sob o poder de legislar-se, seja sobre a fixa arrecadação, é uma afronta aos Direitos Humanos, observados coletivamente, pois não permite tratar as desigualdades regionais de forma a diminuí-las ou extingui-las. Neste ponto, o autor retrata os aspectos de desequilíbrio causados pelo monopólio da distribuição das rendas tributárias arrecadadas no país. Se observarmos, a grande divergência que paira sobre a forma de tributação brasileira se percebe que a cobrança excessiva e alta dos tributos é direcionada a quem menos possui os direitos revertidos nas garantias básicas que o Estado deveria se comprometer em utilizar as fontes arrecadadas, e por isso, é que vemos os grandes embates acerca da quantidade de impostos no país e suas reais eficiências.

Para Flávio Berti (2009, p. 186) “o tributo é receita de importância essencial à manutenção do Estado e, conseqüentemente, para o custeio de atividades que repercutem no bem da população.” Portanto, trata-se o tributo de uma obrigação que não prove de atos ilícitos e proporciona o abastecimento dos cofres públicos para que assim o Estado o utilize nos termos legais.

A ideia de tributo nasce de uma colaboração da sociedade para que as despesas públicas possam ser custeadas. Quando há invenção do Estado, percebe-se que é necessário ter-se recursos suficientes e capazes de gerir as despesas que

irão advir de toda a situação. Neste momento, nasce a lógica do tributo, que inicialmente não possuía caráter compulsório, sendo este voluntário através de ofertas vindas da população. Contudo, com o passar do tempo, fora percebido que aquilo que não é compulsório reduz consideravelmente a entrada de recursos e assim, o Estado passa a instituir a obrigação social de contribuição compulsória para que só assim fosse capaz de suportar os deveres e obrigações que a ele eram atribuídos.

A criação do tributo é elaborada de forma fictícia e abstrata, a partir de acontecimentos do mundo, os quais, tais acontecimentos, vem a transfigurar-se obrigatório o pagamento do tributo. É a lei que potencializa à hipótese de incidência para tornar o tributo exigível, conforme observações de Geraldo Ataliba (2000, p. 58): “a hipótese de incidência é a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, previa e genérica, contida na lei, de um fato”.

É impossível vislumbrar um país que não arrecade tributos, entretanto, vale ressaltar que as cargas tributárias se moldam as necessidades de arrecadação de cada um. Neste sentido, afirma Aliomar Baleeiro (1997, p. 1) que:

O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida.

Afirma Baleeiro (1997), que os tributos em geral, e mais especificamente o imposto, correspondem a um atributo do Estado que dele necessita e não pode prescindir sob pena de não concretizar suas tarefas. Numa reflexão sobre o que o autor traz em sua obra, faz-se refletir que o Estado no desempenho de sua autoridade exige o fornecimento de recursos por parte dos contribuintes para que assim possa manter o equilíbrio da máquina pública e de suas atividades inerentes.

Analisa Paulo Caliendo (2017, p. 30):

A ideia de Constituição difere bastante em cada fase do pensamento jurídico-tributário (conceitualismo, normativismo e sistemático). No pensamento conceitual, o sistema de conceitos de direito tributário possui um âmbito material diverso daquele tratado pelo texto da Constituição. A Constituição trata das estruturas de poder, enquanto o direito tributário trata de um ramo específico do cotidiano do poder. O direito tributário, aqui, é entendido como subordinado ao direito administrativo, civil e até mesmo financeiro e indiretamente da Constituição.

Ainda em sua obra, Caliendo (2017, p.25) reflete que a ideia de constituição no pensamento normativista compreenderá o direito tributário como subsistema do direito constitucional. O direito tributário completa o direito constitucional, dentro do encadeamento normativo, por meio de uma relação entre norma superior (Constituição) e norma inferior (Código Tributário). Essa compreensão é importante para entender as normas constitucionais como fontes de validade e eficácia do direito tributário.

Ao passo que fazemos tal compreensão trazida pelo autor, passamos a vislumbrar a ótica da arrecadação dos tributos não somente como fonte de custeio do Estado, mas também como extensão de poder atribuída pela Constituição para que o Estado possa valer-se de sua supremacia dentro das esferas de diversos ramos do direito, sempre atrelado ao poder de tributar, para arrecadar ou fiscalizar os tributos ou executar serviços, atos, leis ou decisões administrativas quando tratar-se de matéria tributária (CTN, art. 7º).

Nesse sentido, leciona Geraldo Ataliba (1968, p. 50):

Da contemplação do sistema formado por esse diploma constitucional, vê-se que, pela primeira vez, em todo o mundo, estrutura-se um sistema constitucional tributário rígido e inflexível que ao legislador ordinário não deixa margem alguma de discricção ou liberdade. [...] É a inauguração da característica tão típica ao Brasil, da absoluta e inarredável rigidez de seu sistema constitucional tributário, que vimos mantendo até hoje.

Diante disto, observa Luiz Otávio Benedito (2014, p.25), que não há lei infraconstitucional ou mesmo complementar que possa reduzir ou ampliar o conceito de tributo, observando que o texto constitucional não permitiu ao legislador qualquer partícula de habilidade para modernizar, modificar, ou subtrair expressividade aos dispositivos constitucionais tributários. Ao passo que tal entendimento demonstra que ao passar dos anos, mesmo com todas as alterações normativas, legislativas e sociais, o objeto primordial do direito tributário permanece intacto e não encontra meios de alteração de sua base conceitual. Apesar de todas as mudanças sociais, o tributo permanecerá sendo a receita essencial à manutenção do Estado em forma de pecúnia.

A Constituição Federal de 1988 elenca entre os artigos 145 e 156 a estrutura jurídico-tributária do Brasil. Em relação às contribuições sociais, temos os artigos 194 e seguintes, tratando especificamente da sua instituição, arrecadação e fiscalização.

(BENEDITO, 2014, p. 25). Tais análises trazidas pelo autor refletem no entendimento que toda e qualquer norma deve ser antes de tudo subordinada a Constituição Federal. Fato este que fora citado anteriormente quando foi discutido, por exemplo, o direito tributário como um subsistema constitucional. Nenhuma diretriz pode ser criada ou discutida sem que antes esteja intimamente atrelada a hierarquia constitucional, fato este que imputa também ao direito tributário a necessidade de conjecturar suas premissas sempre atreladas aos preceitos da Constituição.

3. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DOS IMPOSTOS SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

3.1 Das considerações históricas

O ICMS representa o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual, bem como intermunicipal e de comunicação. Em uma breve análise histórica traçando sua contextualização no Sistema Tributário Nacional (STN), identifica-se que este imposto é derivado do aprimoramento do Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) e Imposto sobre Circulação de Mercadorias ICM, impostos cobrados anteriormente no país, conforme esclarece Jullyane Moraes (2016) em seus estudos acerca da temática.

Tais impostos aparecem no Brasil em dois momentos distintos, tendo o ICM sucedido o IVC. A autora aponta que o IVC surgiu por meio da Constituição de 1934, que implementou o imposto sobre vendas e consignações, sendo este de natureza comercial. Tal imposto conceituava cada fase, desde a produção até o receptor final com um fato gerador distinto. Observa-se que tal incidência, demandava em cada fase, o imposto sobre a base de cálculo integral, observando assim a incidência da cumulatividade na cobrança gerada, o que já era à época um fato danoso à política econômica no cenário tributário, visto que, tal cobrança era repassada para o consumidor final através do aumento do preço do produto.

Cumprе salientar que ao entender a cadeia de fases do IVC e todo arcabouço que a autora Jullyane Moraes (2016) traz como reflexão em seu trabalho, deve-se

atentar-se que quanto maior o número de fases ocorresse na cadeia, maior seriam os encargos tributários cobrados aos consumidores.

De acordo com Baleeiro (2010, p. 367), ao dispor sobre o antigo imposto sobre vendas mercantis (IVC) expõe:

A receita fundamental dos Estados-Membros, a partir de 1936, quando entrou em execução, no particular, a discriminação de rendas da CF de 1934, foi o imposto de vendas e consignações. A União criara em 1923 (Lei no 4.625, de 31.12.1922), com o nome 'imposto sobre vendas mercantis, um papel líquido e certo, com força cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei no 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por contos de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas à

vista, registradas em livros próprios. Na época, ficaram conhecidas como 'contas assinadas' [...].

Com a Emenda Constitucional 18, de 01 de dezembro de 1965, houve a substituição do IVC pelo ICM. Este imposto incorria exclusivamente sobre a circulação das mercadorias e diferente do IVC adotou a política da não cumulatividade, fato este que atenuava a excessiva cobrança trazida pelo IVC. Conforme os estudos de Silva (2016, p.12), o imposto em comento era centralizado nos poderes aplicados pela união, o que limitava a atividade dos Estados nas normas dos impostos que lhes proporcionava maior arrecadação.

Sobre esse momento de alteração do IVC para o ICM, Coelho (1994, p. 220 – 221), segue com propriedade:

Desde a Emenda no 18/65 à Constituição de 46, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC) um tributo avelhantado, 'em cascata', propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por imposto 'não-cumulativo', que tivesse como fatos jurígenos não mais 'negócios jurídicos', mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo. Destarte, surge o ICM, não-cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAS.

No mesmo rumo, Baleeiro (2010, p. 368), preleciona:

[...] o Brasil introduziu na Constituição o princípio da não-cumulatividade, com a Reforma Constitucional nº. 18, de 1965, embora já o tivesse adotado, em legislação ordinária, no imposto de consumo; a Comunidade Econômica Europeia adota o imposto sobre o valor adicionado como projeto de sua primeira diretriz, finalmente aprovada pelo Conselho em 1967, sendo paulatinamente implementado por seus membros; [...] A partir do final dos anos 60, também esse tipo de tributo sobre vendas líquidas se difunde por toda América Latina [...].

Após inúmeras alterações, com a promulgação da Constituição de 1988, houve o surgimento do ICMS, que teve sua incidência ampliada à competência Estadual ao ser acrescido de serviços na linha de atuação deste imposto. Em 1989, passou a ser de competência dos estados a prestação de transporte entre estados ou municípios e a comunicação, conforme é atenuado na linha histórica trazida por Moraes (2016, p. 13), e assim, com tal alteração, possibilitaria então a repartição do tributo entre os entes federativos, auferindo assim renda aos Estados.

Impede aludir que, Harada (2006, p.427), tece comentários veementes sobre a inclusão de serviços à regra de incidência do ICMS, por assim expor:

O antigo ICM sofreu profundas modificações na Constituição de 1988, que o convolou em ICMS, incorporando os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, antes de competência impositiva federal. Dessa forma, o seu fato gerador ficou bastante ampliado, não se limitando às hipóteses definidas no art. 1º do Decreto-Lei nº. 406, de 31-12-1968, que não mais vigora. Agora abrange operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que essas operações e prestações se iniciem no exterior, atingindo, inclusive, importação de produtos destinados a consumo ou para integrar o ativo fixo.

Cumprе salientar que este imposto é de extrema importância ao que tange o recolhimento de receita pública nos Estados e Distrito Federal, bem como é o tributo de maior arrecadação no Brasil. Exemplo disso, em 2013 o então Secretário-Executivo interino do Ministério da Fazenda, Dyogo Oliveira, em uma entrevista para a revista Economia e emprego, afirmou que o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) se tratava do principal imposto do país, porque à época, gerava receita de R\$320 bilhões por ano, sendo maior que imposto de renda.

Deste modo, observa-se que tal recolhimento de receita gerou forte motivador de acaloradas discussões entre os Estados, principalmente ao que induz as divisões

de receitas. A arrecadação do ICMS reflete em importantes diretrizes nos orçamentos das regiões brasileiras. Por isso, os entes federativos criam formas atraentes para obter o mesmo através de desonerações fiscais, por exemplo.

Tal compreensão pode ser vista através dos dizeres de Alexandre (2018, p. 704), o ICMS tem finalidade indiscutivelmente fiscal, apesar de a Constituição Federal permitir que seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (CF, art. 155, §2º, III), faculdade que, se utilizada, proporcionaria visíveis notas de extrafiscalidade ao tributo, pois sua incidência seria mais elevada sobre as mercadorias e serviços consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva, de modo a redistribuir renda.

Não foi por outro motivo que o ICMS foi o tributo mais contemplado como regras estatuídas diretamente no texto constitucional. A esperança do legislador constituinte era justamente conferir alguma uniformidade às vinte e sete legislações do tributo (26 Estados e o Distrito Federal) e criar mecanismos para evitar ou solucionar controvérsias entre os sujeitos ativos, minorando os efeitos de uma guerra fiscal anunciada com a promulgação da Constituição Federal (ALEXANDRE, 2018, p. 704).

Nota-se que ao instituir poderes aos Estados sobre as formas de gerenciamento do ICMS, a Constituição Federal abriu uma lacuna legislativa sobre a capacidade de controle das formas de auferimento de renda por parte dos entes. Tal discussão é gerada pela falta de controle dos Estados ao fixarem o regime de alíquotas do tributo, sobrecarregando assim o repasse ao consumidor e levando ao entendimento da ausência de regras de uniformidade e harmonização de regras que não venham a ferir o texto constitucional.

3.2 O ICMS na Constituição de 1988

A Carta Magna apresenta o ICMS em seu artigo 155, *in verbis*:

Artigo 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;

A carta constitucional elenca de forma minuciosa sobre a tributação do ICMS nos doze incisos do parágrafo 2º do artigo 155 para desenvolver sobre o imposto.

Neste contexto, MACHADO (1999, p.23), explica que:

O legislador infraconstitucional fica também atrelado ao disposto do art.146, inciso III. Segundo o referido dispositivo cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Nos termos da alínea “a”, essas normas gerais envolvem a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes”. Portanto, o legislador estadual, ao definir os fatos geradores da obrigação de efetuar o pagamento do ICMS, fica limitado por essa norma atributiva de competência. A lei complementar desempenha um papel delimitativo da área factual expressada na norma constitucional, suprimindo, tanto quanto possível, a possibilidade de desarmonia entre várias leis estaduais que definem a hipótese de incidência tributária do ICMS.

Isto posto, a autora Jullyane Moraes (2016) complementa o trecho aludido por Machado, onde deixa explícito que a União, de forma excepcional, poderá legislar sobre ICMS quando tratar-se dos territórios federais. Exalta também que embora sejam ausentes na construção federativa atual, a constituição possibilita através do artigo 18, reservando à União a competência para estabelecer e cobrar o ICMS nestas limitações, conforme cita o artigo 147 da Carta Magna.

3.3 Dos princípios constitucionais tributários do ICMS

A personificação do ICMS deve ser composta também pelos princípios constitucionais tributários, ainda que o legislador tenha formulado o Sistema Tributário de forma completa, sempre haverá a possibilidade e necessidade de cooperação do legislador ordinário.

Ao mesmo tempo em que procedeu a partilha de competência tributária que, por si só já é uma limitação ao poder de tributação, na medida em que outorga de competência privativa a uma entidade política implica *ipso facto*, a vedação do exercício dessa competência por outra entidade política não contemplada, a Constituição Federal prescreveu inúmeros princípios tributários, visando à preservação do regime político adotado, à saúde da economia, ao respeito aos direitos fundamentais e à proteção de valores espirituais (HARADA, 2017, p.418-419).

Tal compreensão serve para deixar explícito que os princípios constitucionais tributários estarão disponíveis sempre que houver conflito entre as normas

constitucionais e a legislação dos entes federativos, como um alicerce, de forma pacífica e centrada sempre sendo orientada conforme ao caso concreto e sanando os vícios impostos, visando à proteção dos contribuintes. Tais princípios podem ser compreendidos como barreiras constitucionais.

Faz-se respeitável trazer a esta discussão dois princípios importantes quando trata-se de analisar operações tributárias dos impostos estaduais. São os princípios da não cumulatividade e da seletividade que são essenciais na análise das questões que envolvem os procedimentos ligados ao ICMS.

O princípio da não cumulatividade é trazido na Lei Maior em seu artigo 155, § 2º, I:

§ 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;

Observando o preceito constitucional e ao caráter formador do ICMS vê-se que este imposto possui características de múltiplas fases, tendo a repetição do fato gerador em fases posteriores. Segundo Moraes (2016, p.15), explica que em uma tributação cumulativa, cada estágio é considerado de forma independente, e o que tributou-se na operação anterior não permite-se compensar na fase posterior, culminando vasta oneração do produto.

Quando tratamos dos aspectos referentes ao IVC e ICM, vimos que o primeiro permitia tal cobrança nas fases distintas da tributação, o que onerava consideravelmente ao consumidor o valor do produto adquirido e tal situação somente foi sanada com a substituição deste pelo ICM.

Sob esta perspectiva, alude Sabbag (2012, p.1070), que:

O ICMS não será cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e o de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Podemos, ainda, entender a regra constitucional da não cumulatividade como o postulado em que o imposto só recai sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto, evitando assim a ocorrência do chamado efeito “cascata”, decorrente da incidência do imposto sobre imposto, ou sobreposição de incidências.

Esta perspectiva interpõe ao que trata-se de compensação pelo recolhimento nas operações que antecedem a saída do tributo. Sabbag (2012, p. 1070) ainda ratifica:

Do ponto de vista econômico, pode-se afirmar que o Princípio se refere à incidência do valor agregado em cada operação. Do ponto de vista jurídico, por seu turno, o ICMS atua pelo mecanismo da “compensação”. Não se trata, todavia, de “compensação tributária”, pois os créditos não são líquidos e certos, cuida-se de compensação financeira, em que apenas descritivamente se compensam créditos e débitos. É a compensação pelo sistema Tax on Tax, em que se abate do débito gerado na saída o crédito correspondente ao imposto cobrado na entrada. Difere, pois, do sistema Tax on Base, em que se compensam as incidências anteriores pela comparação entre as respectivas bases de cálculo.

Outro importante princípio a ser analisado quando põe-se em prática a análise do ICMS, deve ser o princípio da seletividade. Este princípio vem disposto no artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal. Tal dispositivo aponta que a seletividade do ICMS poderá ser facultada a depender da substancialidade dos serviços ou mercadorias. Sobre este aspecto, comenta Jullyane Moraes (2016, p. 16) a respeito. Em seus estudos, aduz que o princípio assinala que produtos e serviços indispensáveis serão tributados por meio de alíquotas diferenciadas em relação àqueles cogitados supérfluos, findando em gravame maior para estes. Observa-se então, que tal análise é fundada pela compreensão de que a seletividade da carga tributária é manifesta ao consumidor final visando assim diminuir a quantidade de imposto sobre o consumo basilar.

Ainda nesta mesma esteira, encontramos uma maior explanação acerca das alíquotas seletivas nos ensinamentos trazidos por Coêlho (2018, p. 264), onde o autor afirma que tal seletividade não poderá ser muito ampla, esperando assim que duas alíquotas sejam suficientes para abarcar a seletividade no ICMS. Em sua elucidação, o autor exemplifica que o esperado pode ser destrinchado da seguinte forma: uma alíquota para as mercadorias supérfluas e suntuárias, outra para o grosso das mercadorias de grande consumo popular.

Todavia, explica o autor que o conceito de mercadoria supérflua não é condicionada à escolha do legislador. Afirma Coêlho (2018) que adotada a seletividade, tem o contribuinte o direito de provocar o judiciário para que declare, à luz de critérios técnicos e dos aspectos sociais da nação, se esta ou aquela mercadoria é supérflua. Exemplificando então que o automóvel, em si, não é bem

supérfluo, embora um carro Mercedes possa sê-lo. Do mesmo modo, feijão é gênero de primeira necessidade, e caviar é supérfluo.

Após tais reflexões, é cabível afirmar então que a faculdade imposta a seletividade do ICMS, antes de tudo, deve suprir as mazelas populacionais. A abundância de alíquotas neste processo de circulação de mercadorias proporcionaria agravantes problemas na composição dos preços e custos no território nacional, devendo assim, antes de impor a tributação, observar a dosagem da relevância dos tributos para não se condenar um setor em detrimento de outros.

3.4 Do ICMS

3.4.1 Breves considerações acerca da Lei Complementar nº 24/75

Com a normatização do Código Tributário Nacional, de 1966, e algumas análises as aplicações de suas normas, é notória a percepção das inúmeras críticas à ausência de regras que consigam suprir os conflitos de interesses entre as unidades federadas, muito disso se dá pelo fato de que sua origem é dada em outro texto de Constituição, e por conseguinte, outras necessidades urgentes à época.

Em 1996, houve a edição da LC nº 87, denominada “Lei Kandir”, substituindo assim o Decreto-lei 406/68, objetivando abarcar a exigência disposta no inciso XII do § 2º do art. 155 da CF. O referido dispositivo trouxe inúmeros temas a serem regulados por Lei Complementar. Após serem disciplinados pela Lei de Kandir, estes temas permanecem sendo reguladas pela LC nº 24/75, recepcionada pela Constituição, conforme prelecionado no site Âmbito jurídico.

Ricardo Lobo Torres afirma que a LC nº 24/75, editada em pleno período de autoritarismo político, dispensou a ratificação pelas Assembleias dos convênios assinados pelos Secretários de Fazenda, atribuindo-a a própria competência aos Governadores. A doutrina, com justa razão, vem denunciando a inconstitucionalidade da medida, por afrontar o princípio da legalidade. Esta Lei Complementar designa que as isenções e demais benefícios fiscais inerentes ao ICMS sejam concedidos ou revogados nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal (Filho e Júnior, 2009).

A sistemática adotada pela Lei Complementar em comento é muito distinta do regime democrático atualmente instituído pela Carta Magna de 1988, visto que anteriormente à sua edição os governantes possuíam sua própria autonomia, aplicando os benefícios de acordo as suas próprias necessidades regionais, contudo, com a normatização do Convênio, os Estados passam a ser submetidos a uma determinação conjunta e unanime do Conselho dos Estados e do Distrito federal para regulamentar a licença de imunidades fiscais do ICMS, o que torna a situação alvo de preocupação, visto que as grandes disparidades regionais não são absorvidas de forma uniforme, gerando uma guerra fiscal, onde numa tentativa de sobrevivência, os menos desenvolvidos passam a ofertar benefícios fiscais de forma desenfreada para buscar novos investidores aos seus territórios, o que leva a entender que a LC 24/75 é ineficaz no seu propósito de evitar a guerra fiscal, conforme é explanado por Guilherme Fagundes (2016).

3.4.2 Competência

O ICMS é de competência dos Estados e Distrito Federal. Este imposto encontra previsão legal na Carta Magna, artigo 155, II e sua regulamentação legal na Lei Complementar n. 87/96.

Embora tal competência seja dos entes citados anteriormente, o imposto acaba gerando receita aos municípios através de transferência de recursos, conforme aduz a Constituição em seu artigo 158, onde o mesmo designa 25% (vinte e cinco por cento) da arrecadação dos Estados para os entes municipais.

3.4.3 Sujeito ativo e sujeito passivo

Conforme declara a Constituição Federal de 1988 em seu art. 155, II, 147, constituem-se como sujeitos ativos do ICMS os Estados e o Distrito Federal, além da singularidade da União, quando esta criar territórios. Quanto aos sujeitos passivos, a Constituição trouxe no mesmo artigo em seu § 2º, inc. XII, alínea “a”, que estes compreendem as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias, aos prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, as prestadoras de serviço de comunicação e também as importadoras de bens e mercadorias.

No âmbito da responsabilidade, Sabbag (2012, p. 1060-1061) acrescenta:

[...] há a possibilidade de figurar no polo passivo da relação jurídica o responsável tributário, quando escolhido por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador (art. 121, parágrafo único, II, do CTN). A própria Constituição Federal, em seu art. 150, § 7º, admite o fenômeno da responsabilidade atinente ao ICMS, no contexto da substituição tributária progressiva ou “para frente” – escolha de uma terceira pessoa para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador, em uma nítida antecipação de recolhimento perante um fato gerador presumido.

[...] Impende destacar, no entanto, que, no âmbito do ICMS, é corriqueiro o fenômeno da Substituição Tributária Regressiva ou “para trás”, marcada pela ocorrência do fato gerador em um momento anterior ao pagamento do tributo, cuja efetivação fica postergada ou diferida.

[...] Tal fenômeno ocorre por conveniência do sujeito ativo (Fisco), que vê no responsável tributário (terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo) alguém com maior aptidão a efetuar o pagamento do tributo, mesmo não tendo realizado o fato gerador.

Ao que tange responsabilidade no âmbito do ICMS, verifica-se que esta pode ser feita desde o princípio, onde ficará a cargo do terceiro o recolhimento dos tributos mesmo que este não pratique o fato gerador, conforme prevê a norma vigente.

3.4.4 Fato gerador

Segundo Machado (2016, p. 128 – 129), diz que há quem entenda que todo direito tributário resume-se na teoria do fato gerador. Tal assertiva, porém, constitui exagero evidente. Ainda em sua obra, Machado constata que o estudo do fato gerador é de grande importância, mas não constitui sequer especificidade do direito tributário.

Tal constatação é dada pelo fato do autor vislumbrar que num alcance macro do direito, todos os tipos, não apenas o direito tributário possui incidência de fatos geradores, e que estes retratam fatos jurídicos. Para Machado (2016), a capacidade tributária passiva não depende da capacidade jurídica das pessoas naturais. No ICMS a tributação vem a ocorrer em dois polos distintos, sendo eles o das Operações e o das Prestações.

Neste sentido, corrobora Carraza (2015, p.36):

Operação é o fato jurídico que faz nascer a obrigação de pagar o ICMS. Ela ocorre não só através da compra e venda mais de outros negócios jurídicos, como a doação, a troca, dentre outros. Segundo esclarece, todos esses tipos

de operações possibilitam a circulação de ICMS, sendo, deste modo, passíveis de tributação. Conclui que o ICMS deve ter por hipótese de incidência aquela operação jurídica, efetuada por comerciante, industrial ou produtor, que gera a circulação de mercadoria, ou seja, a transmissão de propriedade.

Quando observada a imputação da tributação sobre o núcleo das prestações, é necessário entender que para este, recai também aos serviços de comunicação e transporte.

3.4.5 Base de cálculo e alíquotas

A base de cálculo pode ser entendida como a manifestação econômica do fato gerador do tributo. Para Machado (2016, p. 139), se a lei cria um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, mas estabelece como base uma expressão diversa do valor da operação de que resulta a circulação da mercadoria, está criando um outro imposto. Se cria um imposto sobre serviços de qualquer natureza, mas estabelece como base de cálculo algo diverso do preço do serviço, também está criando outro imposto. Ao analisarmos o estudo do autor sobre a base de cálculo atribuída ao fato gerador dos produtos oriundos das operações relativas a circulação de mercadorias e serviços, podemos assim entender que a averiguação da base de cálculo do imposto possibilita verificar se foi exercida corretamente a competência remetida pela Constituição ao que tange a aplicação do imposto. Isto posto, compreende-se a importância da base de cálculo como fator resultado para a utilização de alíquotas corretas para o tributo correspondente (MACHADO, 2016).

Neste ponto, verificamos a relação elementar entre a base de cálculo e a alíquota, sendo que esta que é considerada condição determinante para que seja averiguada e determinada a parte da riqueza auferida no fato gerador e medida pela base de cálculo que deverá ser privada para que seja feito o pagamento do tributo. De forma mais simples, pode-se afirmar que a alíquota é responsável pelo equilíbrio da intensidade da carga tributária e sua aplicabilidade desajustada pode gerar efeito confiscatório, o que de fato é vedado pela Carta Magna, conforme é observado pela autora Jullyane Moraes (2016, p. 21).

4 O SIMPLES NACIONAL

4.1 Conceituação e abrangência do Regime tributário denominado Simples Nacional e o tratamento tributário da micro e pequena empresa

Cumprе ressaltar que o simples nacional foi criado através da Lei 123, de 2006, que na interpretação de Sabbag (2014, p.567), trata-se “[...] de um sistema de pagamento unificado de vários tributos, em regra, mais benéfico do que a tributação convencional, em que a adesão é facultativa”. Visto isso, observa-se que o simples nacional surgiu com o intuito de facilitar a arrecadação dos tributos, de maneira menos burocrática, tendo em vista que o recolhimento de diversos tributos passa a ser realizados apenas em um.

Silva, Teixeira e Martins (2012, p.25) conceituam o simples nacional:

Considera-se Simples Nacional o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Trata-se de um regime tributário diferenciado e simplificado para cálculo e recolhimento dos impostos e das contribuições devidas pela ME e EPP. Tratando-se de opção tributária a ME ou a EPP pode escolher ou não este regime de tributação. Caso não opte, fará o recolhimento dos tributos pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real, conforme o caso.

Através dessa conceituação, faz-se necessário entender que a LC 123, de 2006 surgiu revogando as leis 9.317, de 1996 e também a 9.841, de 1999. De acordo com Carota (2016), inúmeras foram as motivações para o surgimento da instituição do simples nacional, a exemplo, de que as micro e pequenas empresas possuem baixo potencial de aquisição, além da busca por um ambiente mais competitivo entre as grandes e pequenas empresas. Dessa forma, entende-se que o legislador buscou através da LC 123, de 2006, proteger as atividades empresariais da ME e EPP tendo em vista a forma desleal de pagamento de encargos pelos quais estas eram submetidas, tentando assim manter a sobrevivências das empresas. Obviamente, com esta normatização a legislação demonstrou entender que as exigências para o desenvolvimento de grandes empresas não poderiam ser as mesmas para micro e pequenas empresas, visto que os custos impactariam de forma negativa levando até

ao fechamento destas, fator este de grande prejuízo financeiro, pois na atualidade a Microempresa e Empresa de Pequeno Porte são personalidades de grande importância para a economia brasileira, conforme é esclarecido pelo autor (SANTOS, 2017).

De acordo Hack (2015, p. 236) esclarece que, inicialmente, o Simples era destinado apenas a contribuição de INSS patronal, IRPJ, IPI, CSLL, Confins e PIS e, posteriormente, com o advento da Lei 123, de 2006, passou a ser denominado Simples Nacional, passando a abranger o ICMS e o ISS. Diante disso, destaca-se que tal medida legislativa buscou regularizar essas empresas, onde, a constituição dos seus regimes era visivelmente alta, impactando no seu faturamento. A formalização do simples além de substituir os tributos federais já mencionados através de um pagamento mensal passou a arrecadar o ICMS, de competência estadual e o ISS, de competência municipal.

O tratamento diferenciado dado a estas empresas passa a produzir seus efeitos a partir da data do início da atividade, desde que obedeçam às condições necessárias. Os limites para inscrição no Simples nacional, conforme delimita Carota (2016), considera-se microempresa aquela que tenha auferimento de receita bruta no ano anterior, de R\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). Já para as empresas de pequeno porte a receita deve ser superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), não podendo ultrapassar R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Ademais, cumpre destacar que as empresas incluídas no regime do Simples Nacional poderão ser enquadradas em três categorias diferentes, sendo elas indústria, de serviços ou econômicas, que, conforme explica Hack (2015), cada categoria é detentora de uma tabela própria de alíquota progressiva.

4.2 O recolhimento tributário da micro e pequena empresa

O Simples Nacional atuará em uma única base de cálculo, que, será ligada a receita bruta dos valores arrecadados pela pessoa jurídica no mês. Desta forma, ocorre o recolhimento mensal, por meio do documento único de arrecadação (DARF), que indicará a devida alíquota, conforme o enquadramento da empresa, segundo (SABBAG 2014).

De acordo com Hack (2015, p. 237), “No Simples, o recolhimento é realizado pela União, que, posteriormente, repassa os valores arrecadados aos estados e

municípios”. Assim, evidencia-se o que refere-se à alíquota, esta alcança o somatório dos diversos percentuais que tenham sido incididos em deliberado tributo, e dessa forma, ao que concerne o Simples Nacional, o mesmo será implementado por meio da utilização das relativas alíquotas que são previamente identificadas, onde o cálculo a ser executado deve ser realizado com base nas tabelas definidas na Lei Complementar nº 123/2006.

5 INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFAL PARA O SIMPLES NACIONAL

5.1 Introdução ao imposto sobre mercadorias e serviços

Primeiramente, cumpre mencionar que o ICMS incide como sua essência já traz, sobre mercadorias e serviços, sendo de competência dos Estados e Distrito Federal a sua cobrança, conforme menciona Pinto (2016). Este imposto possui características, que segundo Carota (2016, p. 163), lhe são bastante peculiar, são elas: “[...] não cumulatividade, extrafiscal, seletivo, as alíquotas interestaduais e de exportação são fixadas por resolução do Senado Federal [...]”. Sobre tais peculiaridades, destaca-se que a alíquota pertencente a esse imposto pode vir a ser efetivada de inúmeras maneiras em cada um dos Estados e Distrito Federal, não havendo limitação, haja vista a ausência de interferência do Senado Federal.

Como já mencionado, o ICMS é amparado pelo princípio da não cumulatividade, que visa o não recaimento da mesma cobrança nas diversas fases da tributação, numa tentativa de evitar o efeito “cascata”. No entanto, este princípio acaba não sendo ampliado a Micro e Pequena Empresa que aderiu ao Simples Nacional, como será abordado em momento oportuno.

5.2 Diferenciais de alíquotas nas empresas Simples Nacional

Destarte que a Emenda Constitucional 87, de 2015, implementou no nosso ordenamento o diferencial de alíquotas, através da alteração do parágrafo 2º, do artigo 155, da CF, concedendo o referido diferencial nas hipóteses pertinentes ao ICMS. Tal alteração também possibilitou o vislumbramento referente a responsabilidade do

recolhimento, que será do destinatário, no momento que o mesmo for personalizado na condição de contribuinte do imposto, ou do remetente, nas hipóteses em que o destinatário não produzir efeitos como contribuinte do imposto, assim demonstra em seus estudos a autora Hortência Cenedesi (2017, p. 24).

No mesmo ano de 2015, o Ministério da Fazenda firmou o convênio ICMS 93, que em sua cláusula nona, concebeu o Difal aos optantes pelo Simples Nacional, nos seguintes termos:

CONVÊNIO

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

(Nota: O STF concedeu medida cautelar ad referendum do Plenário suspendendo a eficácia da cláusula nona até o julgamento final da ação).

Cumprе mencionar, que o infоrtunado Convênio nº 93/2015, alterado pelo Convênio nº 152/2015 pretendia regulamentar atualizações oriundas da EC nº. 87/2015. Tal emenda alterou o art. 155, II, § 2º, VII e VIII, da Constituição Federal, mudando assim o sistema de recolhimento de ICMS incidente nas vendas de produtos ou serviços destinados ao consumidor final de outros Estados, passando estes a ser tributados com o Diferencial de alíquotas.

Ocorre que para as micro e pequenas empresas esta modificação mostrou-se extremamente onerosa, uma vez que, anteriormente, as ME e EPP recolhia ICMS com um percentual previsto em alguns dos anexos da LC nº 123/2006, conforme afirma Filippin (2016). Após a emenda, estas empresas passaram a recolher o percentual previsto no regime Simples Nacional e mais o diferencial de alíquotas, que juntos representam um excessivo aumento da carga tributária. Deve-se destacar que, conforme Zanluca (2017), “A base de cálculo do diferencial de alíquota é o valor da operação que decorrer da entrada da mercadoria ou da prestação de serviço”. Por conseguinte, este diferencial de alíquota também incidirá para a micro e pequena empresa que tenha sido optante pelo simples nacional, quando se tratar ao ICMS. Tendo em vista que este imposto é destinado a todas as empresas, sem distinguir se é empresa de pequeno ou grande porte, a competência da sua instituição será realizada de maneira individualizada, assim, o difal terá a prerrogativa de calcular à

alíquota interna, com a devida alíquota interestadual atrelada ao ICMS, conforme Sage Negócios (2015, p. 1).

Observa-se então que o intuito do diferencial de alíquotas é minorar a carga tributária do bem ou mercadoria do adquirente. Contudo, destaca-se o fato de que o cálculo realizado para o difal é feito através da diferença entre a alíquota do ICMS interestadual e a alíquota interna, obtendo como base de cálculo o valor da operação geral, como mencionado pela Sage negócios (2015, p.1).

Sob esse enfoque, o Jornal Contábil (2015, p. 1) enfatizou que as consequências referentes ao diferencial para as empresas optantes pelo Simples Nacional recaem na incidência de 12% ou 4% de maneira individualizada sobre o ICMS tendo em vista que o pagamento dos impostos para estes é realizado em uma única guia, sem a obrigação de se realizar o destaque do montante do título. Isso significa dizer que o cálculo do imposto é realizado mediante a diferença das alíquotas na constância da nota fiscal, e assim sendo, implica que tanto a categoria geral quanto a do Simples Nacional terão a mesma diferença a pagar, porém com cálculos diferentes,

Deste modo, insurge questionar se esta incidência não é guarneçada de inconstitucionalidade, visto que tal aplicação de diferencial de alíquota torna-se excessiva tributação a ser paga pelos optantes do sistema simplificado. De acordo com Cruz e Roos (2012, p.64), a discussão acerca do recolhimento do difal, no que pertine ao Simples Nacional, está atrelado ao fato de que a Micro e Pequena Empresa não tem direito ao crédito que tenha sido pago pelo imposto, como verificasse na Lei nº 123/2006, em seu artigo 23. Assim, ao realizar o recolhimento do tributo através da guia de arrecadação única e ser submetido ao diferencial de alíquotas, estas empresas optantes do sistema simplificado passam efetuar o pagamento dos impostos em duplicidade, ao que nos leva a contramão do princípio da não cumulatividade e ao fato da ausência de disciplina ao que concerne a compensação destes casos.

Aliada ao fato de que uma dupla tributação é inviável para as atividades empresariais, encontramos na Carta Magna o art. 146, inciso III, alínea d e o art. 170 que demonstram que o favorecimento das empresas de pequeno porte é garantido constitucionalmente e assim, remete a ao entendimento de que a LC 123, e 2006 não implementou nenhuma inovação ao que tange ao difal para essas empresas e que a EC 87, de 2015 que alterou o parágrafo 2º, do art. 155, da CF, dispondo sobre a

incidência do mencionado diferencial de alíquotas ao que importa o ICMS não fez qualquer menção ao Simples Nacional.

Portanto, ao nos depararmos apenas com o instituto do Convênio nº 93/2015, verificamos a ausência de pressupostos hábeis para estabelecer o diferencial de alíquotas para os optantes do Simples Nacional, tendo em vista que tal norma influi danos à sobrevivência das empresas em comento, impondo a estas uma sensível situação de tributação se comparada às empresas de grande porte.

Assim sendo, cumpre mencionar que o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, observando a inconsistência da forma de tributação mencionada, ingressou com a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 5464, que restou arguido em sua inicial que coibir os optantes pelo Simples Nacional a efetuar o pagamento de ICMS ameaça a competitividade e sobrevivência das empresas. Em 2016 o Supremo Tribunal Federal (STF) suspendeu de forma liminar a cobrança do diferencial por meio desta ação.

Ainda, Dias Toffoli (2016, p.1) relatou que “[...] a norma prevista na cláusula nona do Convênio cria novas obrigações que ameaçam o funcionamento das empresas optantes pelo Simples, e invade área reservada à disciplina por lei complementar [...]”. Dessarte, a instituída cláusula nona foi formulada divergindo da Lei 123, de 2006. Isto posto, restou concedida a liminar, suspendendo a cobrança do diferencial de alíquotas para as empresas que optaram pelo sistema simplificado, até que se obtenha o desfecho da referida Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, posicionamento este que impede qualquer obrigação de cobrança, em favor do Estado a que destine as mercadorias.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de tudo que foi abordado no presente estudo, é possível verificar o aspecto controverso da aplicação da cláusula nona do Convênio ICMS 93, de 2015 aos optantes do Simples Nacional, visto que, tal propositura vai de encontro principalmente ao princípio da não cumulatividade e o ideal proposto pelo sistema que é ofertar as micro e pequenas empresa uma solução mais eficiente e menos agressiva ao pagamento das cargas tributárias.

O Diferencial de Alíquotas em sua essência propõe a redução da carga tributária daquele que adquire bens e produtos para consumo próprio, entretanto, ao ter sido promulgada a EC 87, de 2015, o Ministério da Fazenda tão logo instituiu o Convênio ICMS 93, que trouxe em sua cláusula nona a aplicação do Difal aos optantes do Simples, situação que, como já vista, implica em uma dupla tributação ao contribuinte.

Deste modo, salienta-se que a atuação do Convênio na referida situação implica em clara inconstitucionalidade, vindo a prejudicar estas empresas com a atribuição de alta carga tributária. Simultâneo a isto, observamos que as empresas optantes do Simples, nos moldes indefinidos do art. 23 da Lei 123, de 2006, não são possuidoras de transferência de crédito para operações posteriores, pois não detém no caso acima o princípio da não cumulatividade.

Assim, verifica-se a irregularidade imposta às empresas, e por consequência a inconstitucionalidade, visto que as empresas optantes pelo Simples Nacional obrigadas ao pagamento do Diferencial de alíquotas estariam realizando o pagamento em duplicidade da tributação.

Ademais, destaca-se o artigo 146, inciso III, alínea d, da Carta Magna, que estabelece com clareza que é de responsabilidade de Lei Complementar atuar na regulamentação das Micro e Pequenas Empresas, verificando mais uma vez a ausência de pressupostos para a atuação do Convênio ICMS 93 e de qualquer outro dispositivo que venha instituir Diferencial de alíquotas, a exemplo da Lei 123, de 2006, para ditar regramento a estas empresas.

Por fim, ao se verificar a ausência de regramentos jurídicos competentes para instituir o Difal as ME e EPP, chegou ao STF a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 5464, movida pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, após se verificar as condições de altas tributações a estas empresas e

entender que tal situação viola a competitividade do mercado, deixando desprotegidas as empresas em apreço.

O Supremo Tribunal Federal, através da relatoria do Ministro Dias Toffoli reconheceu que a cláusula nona do Convênio ICMS 93 ameaça o funcionamento das empresas optantes do Simples ao criar a obrigação do diferencial de alíquotas para estas, e suspendeu liminarmente a cobrança do Difal, por intermédio da Ação 5464, até que ocorra a elucidação da aludida Ação que tramita no Tribunal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 12.ed. rev., atual. e ampl. – Salvador – ed. JusPodvm, 2018.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. Ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARAU, Victor. **O Sistema Tributário Nacional**. Disponível em: <<http://www.escoladegoverno.org.br/artigos/1734-o-sistema-tributario-nacional>>. Acesso em 23 abr. 2019.

BENEDITO, Luiz Otávio. **O E-Commerce e as questões tributárias controvertidas**. Marília, 2014. Disponível em: <<https://slidex.tips/download/luiz-otavio-benedito-o-e-commerce-e-as-questoes-tributarias-controvertidas>>. Acesso em Nov. 2018.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Pedágio. Natureza Jurídica**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2009

BRASIL. **Código Tributário Nacional de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: Mar. 2019.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. - São Paulo: Saraiva, 2017.

CAROTA, José Carlos. **Manual de direito tributário aplicado**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 17. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Gabriel de Souza. **A incorporação dos convênios de ICMS à legislação dos entes federativos: uma visão constitucional.** Disponível em: < http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14674#_ftn12>. Acesso em Jun.2019.

CENEDESI, Hortência Mayara Matsui. A Inconstitucionalidade do Diferencial de Alíquotas nas empresas Simples Nacional. Curitiba, 2017. Disponível em: <<https://tcconline.utp.br/media/tcc/2017/09/A-INCONSTITUCIONALIDADE-DO-DIFERENCIAL-DE-ALIQOTAS-NAS-EMPRESAS-SIMPLES-NACIONAL.pdf>>. Acesso em: Abr. 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 – **Curso direito tributário brasileiro/ Sacha Calmon Navarro Coêlho.** – 16ª Ed. ver. E atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário.** 6. Ed. Rio de Janeiro/RJ: Forense, 1994.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em Abr. 2019.

CRUZ, Verônica Rosa Lucion da; ROOS, Cristiane Augusta. **ICMS e o Simples Nacional – O Reflexo do Recolhimento de diferencial de alíquotas nas empresas optantes pelo Simples Nacional.** Revista Eletrônica de Contabilidade, Santa Maria, RS, v. 6, n. 1, Jan./jun./2012.

FAGUNDES, Guilherme Assunção. **A tentativa fracassada do §2º do art. 2º da LC 24/75 em evitar a guerra fiscal entre Estados-membros.** Disponível em: < <http://conteudojuridico.com.br/index.php?artigos&ver=2.56546>>. Acesso em Jun. 2019.

FILHO, Julio Cesar de Freitas; JÚNIOR, João Carlos Leal. **Análise crítica à lei complementar nº. 24/75 sob o prisma do preceito fundamental da democracia.** Disponível em: < <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/10870>>. Acesso em: Jun. 2019.

FILIPPIN, João Paulo de Mello. **Convênio ICMS 93/2015: um atendado contra as micro e pequenas empresas.** Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/45960/convenio-icms-93-2015-um-atendado-contra-as-micro-e-pequenas-empresas>>. Acesso em Jun. 2019.

HACK, Érico. **Direito Tributário brasileiro**. Curitiba: InterSaberes, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JORNAL CONTÁBIL. **Cálculo do Diferencial de Alíquota: o que é e como funciona?** Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/o-que-e-o-calculo-do-diferencial-de-aliquota-e-como-funciona/>>. Acesso em: Mai. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito Tributário**. – 37. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MORAES, Jullyane Silva. **Dos aspectos polêmicos gerados pelo ICMS nas operações e prestações destinadas a consumidor final**. São Luís, 2016. Disponível em: <<https://monografias.ufma.br/jspui/handle/123456789/1808>>. Acesso em Nov.2018.

PINTO, Fabiana Lopes. **Direito tributário**. São Paulo: Manole, 2016.

PORTAL BRASIL. **ICMS é o principal imposto do país, diz Dyogo Oliveira. Entrevista publicada em 08.10.2013. Economia e Emprego**, 2013. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2013/10/icms-e-o-principal-imposto-do-pais-diz-secretario-executivo>>. Acesso em Abr. 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SAGE NEGÓCIOS. **Cálculo do Diferencial de Alíquota: o que é e como funciona?** Disponível em: <<https://blog.sage.com.br/calculo-do-diferencial-de-aliquota-o-que-e-e-como-funciona/>>. Acesso em: Jun. 2019.

SANTOS, Cleônimo dos. **Simplex Nacional: atualizado com a LC nº 155/2016 que instituiu novas regras para o Simplex Nacional**. 4. ed. São Paulo: IOB, 2017.

SILVA, Ana Lúcia Guimarães; TEIXEIRA, José Roberto Pimentel; MARTINS, Floriano José. **Simples Nacional**. Brasília: ANFIP, 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Liminar suspende cláusula sobre ICMS em comércio eletrônico**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=310143>>. Acesso em: Mai. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 12ª edição, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 50.

ZANLUCA, Júlio César. Diferencial de alíquotas de ICMS. Disponível em: <<http://www.portaltributario.net.br/remote.php?0aea2b047aad39876ee181bfe25a542f&w=amObras&a=ICMS>>. Acesso em: Jun.2019.