

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

MAYRES FERNANDA DO NASCIMENTO LAZAMÉ

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE
ALÍQUOTAS DO ICMS ÀS EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL
NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS
PARA REVENDA.**

CURITIBA

2020

Mayres Fernanda do Nascimento Lazamé

A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS
DO ICMS ÀS EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL NAS
OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA
REVENDA.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador(a): Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz

CURITIBA

2020

TERMO DE APROVAÇÃO

MAYRES FERNANDA DO NASCIMENTO LAZAMÉ

A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS
DO ICMS ÀS EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL NAS
OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA
REVENDA.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao curso de MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária.

Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz

Orientador – Departamento Ciências Sociais Aplicadas, UFPR.

Prof(a). Dr(a)./Msc. _____

Departamento _____, INSTITUIÇÃO

Prof(a). Dr(a)./Msc. _____

Departamento _____, INSTITUIÇÃO

Curitiba, 18 de dezembro de 2020.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pelo dom da vida e pela oportunidade de conhecer boas pessoas;

À minha família, pelo amor, motivação e compreensão de todos os dias;

Ao meu orientador, professor Doutor Jeferson Teodorovicz, por toda a preciosa contribuição nessa jornada científica;

Aos professores do Curso MBA em Gestão Contábil e Tributária pelo imenso enriquecimento acadêmico proporcionados pela aulas ministradas;

Aos colegas da Turma B do Curso MBA em Gestão Contábil e Tributária que tornaram ainda mais rica em conhecimento e oportunidade a experiência da Especialização MBA com a troca de conhecimento entre os profissionais das áreas de Administração de Empresas, Contabilidade, Economia, e Jurídica.

"A mente que se abre a uma nova ideia jamais voltará ao seu tamanho original"

Albert Einstein

RESUMO

No presente trabalho de pesquisa analisa-se a inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, às empresas optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias para revenda. Para tanto identifica-se o ICMS; apresenta-se o Simples Nacional; e analisa-se a inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS às empresas optantes do Simples Nacional. Realiza-se, portanto, uma pesquisa de natureza básica, classificação exploratória, abordagem qualitativa e procedimento bibliográfico em fontes secundárias para levantamento de dados. Com isso, verifica-se inconstitucionalidade em razão da não observância do tratamento favorecido, diferenciado e simplificado que deve ser concedido às micro e pequenas empresas, bem como confirma-se a inconstitucionalidade formal no que tange à competência exclusiva de Lei Complementar para modificar a forma de tributação das empresas do Simples; e inconstitucionalidade material em razão da não observância do princípio da não cumulatividade do ICMS.

Palavras-chave: ICMS. Simples Nacional. Diferencial de alíquotas.

ABSTRACT

In this research paper, the discussion on the unconstitutionality of the collection of the differential tax rates of the Tax on Operations related to the Circulation of Goods and the Provision of Interstate and Intermunicipal Transport and Communication Services - ICMS, to the companies opting for the Unified Special Regime is analyzed. of Collection of Taxes and Contributions owed by Micro and Small Companies - Simples Nacional, in interstate operations for the acquisition of goods for resale. For this purpose, the ICMS is identified; the Simples Nacional is presented; and the unconstitutionality of charging the differential of ICMS rates to companies opting for Simples Nacional is analyzed. Therefore, there is a basic research, exploratory classification, qualitative approach and bibliographic procedure in secondary sources for data collection. With this, unconstitutionality is verified due to the non-observance of the favored, differentiated and simplified treatment that must be granted to micro and small companies, as well as the formal unconstitutionality regarding the exclusive competence of Complementary Law to modify the form is confirmed. taxation of Simples companies; and material unconstitutionality due to non-compliance with the ICMS non-cumulative principle.

Keywords: ICMS. Simple national. Rate differential.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Tabela ICMS (com alíquotas internas e interestaduais).....	14
Figura 2 - Tabela do Simples Nacional para as empresas do comércio.....	19
Figura 3 - Tabela com percentual de cada imposto pago por faixa de tributação.....	20

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA.....	9
1.2	OBJETIVOS.....	9
1.2.1	OBJETIVO GERAL.....	9
1.2.2	OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	9
1.3	JUSTIFICATIVA.....	9
2	REVISÃO DA LITERATURA.....	12
2.1	ICMS.....	12
2.1.1	CONCEITO.....	12
2.1.2	NATUREZA JURÍDICA.....	13
2.1.3	ALÍQUOTAS.....	14
2.1.4	NÃO CUMULATIVIDADE.....	15
2.2	SIMPLES NACIONAL.....	17
2.2.1	CONCEITO.....	17
2.2.2	TRATAMENTO DIFERENCIADO.....	18
2.2.3	TRIBUTOS E VALORES ENVOLVIDOS.....	19
2.3	DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS.....	21
2.3.1	CONCEITO.....	21
2.3.2	ASPECTOS CONSTITUCIONAIS SOBRE A APLICAÇÃO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ÀS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL.....	23
2.3.3	REPERCUSSÃO GERAL TEMA 517 DO STF.....	25
3	METODOLOGIA.....	27
3.1	TIPO DE PESQUISA.....	27
3.2	INSTRUMENTO PARA COLETA DE DADOS.....	27
4	RESULTADOS E DISCUSSÃO.....	29
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	32
	REFERÊNCIAS.....	34

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

O presente trabalho de pesquisa analisará a inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, às empresas optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias para revenda têm sido tão recorrentes que a matéria ganhou repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, pois essa cobrança estaria demonstrando inobservância de direitos constitucionalmente garantidos.

O problema proposto com a finalidade de analisar o fenômeno que é objeto central de estudo da presente investigação científica traz a seguinte indagação: É inconstitucional a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS, às empresas optantes do Simples Nacional, nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias para revenda?

Com o fito de organizar a coleta e apresentação dos dados, a pesquisa foi dividida em objetivo geral onde será apresentada a ideia central do tema pesquisado e objetivos específicos onde serão apresentadas de forma detalhada as discussões que se pretende analisar através da pesquisa.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar a inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS, às empresas optantes do Simples Nacional, nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias para revenda.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;
- b) Apresentar o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional;
- c) Analisar a inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS às empresas optantes do Simples Nacional, nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias para revenda.

1.3 JUSTIFICATIVA

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu em seus arts. 170, IX e 179, como um dos princípios da ordem econômica o tratamento favorecido às empresas de pequeno porte com o fito de incentivá-las através da simplificação de suas obrigações, bem como atribuiu exclusivamente à Lei Complementar Federal o poder de modificar tais critérios especiais de tributação, nos termos do art. 146, III, “d” da Carta Magna. A regulamentação dessa ordem ocorreu em com a promulgação da Lei Complementar nº 123/2006 que criou um regime único de arrecadação com a aplicação de alíquotas diferenciadas.

Contudo, em 2015 foi editada uma norma pelo Convênio ICMS nº 93 que estendeu a aplicabilidade da cobrança do Diferencial de Alíquotas de ICMS às empresas do Simples, nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias implicando diretamente nas aquisições para revenda.

Portanto, deve prevalecer o que dispõe a Constituição Federal de 1988, pois essa cobrança antecipada desfavoreceu as pequenas empresas, visto que em razão do regime diferenciado ao qual estão submetidas é vedado qualquer tipo de creditação desses valores recolhidos em razão da cobrança do DIFAL, por força do art. 23 da Lei Complementar nº 123/2006, diferentemente do que ocorre com as empresas submetidas a outros regimes de tributação que se creditam do valor recolhido na operação subsequente.

A revisão da literatura foi organizada em três capítulos onde no primeiro será analisado o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de

Comunicação – ICMS, bem como evolução histórica, conceito e estrutura jurídica. No segundo capítulo será abordado o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, observando-se conceito, tributos envolvidos e valores referentes a cada regime. Por fim, no terceiro capítulo será feita a análise das principais discussões acerca da inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS às empresas optantes do Simples Nacional, nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias para revenda.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 ICMS

De acordo com Tavares (2019) o ICMS representa a principal fonte de receita dos estados e se desdobra em quatro hierarquias legais: a hierarquia constitucional que visa estabelecer as competências e os aspectos de incidência; as leis complementares nacionais LC nº 87/1996 (objetiva definir a base de cálculo, o fato gerador e o contribuinte do imposto no âmbito nacional) e a LC nº 24/1975 (trata das regras de definição dos benefícios fiscais e outras competências da CONFAZ); as leis estaduais que estabelecem regras específicas do ICMS como alíquotas, responsabilidade tributária e multas; e, por fim, os regulamentos estaduais que definem a aplicação das leis estaduais.

2.1.1 CONCEITO

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, tem previsão no art. 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988 – CF/88. Contudo, a jornada de construção da vigente regulamentação do referido imposto teve início na Constituição de 1922, conforme leciona Andrade (2015):

Na Constituição de 1922, o ICMS chamava-se Imposto sobre Vendas Mercantis (IVC), com alíquota fixa que incidia sobre todas as operações. A Reforma Constitucional de 1965 instituiu o princípio da não cumulatividade e o IVC foi substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICM), apurado pela confrontação de débitos e créditos. Posteriormente, a Constituição de 1988 incorporou a prestação de serviço de transporte, comunicação, energia elétrica, combustíveis, lubrificantes, ao ICM, que passou a ser denominado Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS), como é conhecido atualmente. Além da CF/1988, o Decreto no 406/1968, a Lei Complementar no 87 de 13/9/96 (Lei Complementar 87/1996), o Código Tributário Nacional (CTN), dentre outros atos legais, regulam o ICMS.

No mesmo sentido é a lição de Harada (2019):

Contrariamente ao que dispunham as ordens constitucionais antecedentes em relação ao antigo ICM, a Carta Política de 1988, no tocante ao ICMS,

procedeu à estruturação detalhada desse imposto. Pelo inciso II do art. 155, o ICMS foi inserido na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal. Os §§ 2.º, 3.º, 4.º e 5.º, cada um deles contendo inúmeros incisos e letras, completam a regulamentação minuciosa desse imposto, pouco deixando à colaboração dos legisladores infraconstitucionais. Os legisladores estaduais sofrem, ainda, as limitações impostas pela lei de regência nacional do ICMS, Lei Complementar 87, de 13.09.1996, além das resoluções do Senado Federal elaboradas naqueles casos previstos na Constituição. Todo esse aparato legislativo tornou-se necessário por ter atribuído aos Estados e ao Distrito Federal um imposto de vocação nacional decorrente dos reflexos econômico-financeiros entre os Estados que resultam do sistema de compensação de créditos gerados no mesmo ou em outro Estado, assim como da política de desoneração tributária.

De acordo com os autores acima citados, nos seus primórdios, o imposto que fazia alusão ao ICMS era o IVC que por sua vez tinha alíquota fixa e incidia sobre todas as operações. Quatro décadas mais tarde foi instituído o ICM que imergiu trazendo consigo a implantação do princípio da não cumulatividade e cuja apuração se dava pela confrontação de débitos e créditos. A partir da promulgação da CF/88, o ICMS ganhou o nome e a robustez de hoje, pois além da circulação de mercadoria, o imposto passou a incidir também sobre alguns serviços, ampliando os conceitos de circulação e mercadoria. A Carta Magna atribuiu aos Estados a competência tributária do ICMS e também é considerada a Constituição que melhor detalhou a estruturação do imposto que recebeu sua efetiva regulamentação em 1996 através da Lei Complementar nº 87 – Lei Kandir.

2.1.2 NATUREZA JURÍDICA

Conforme previsão instituída no Código Tributário Nacional – art. 4º da Lei nº 5.172/1966, é o fato gerador da obrigação que determina a natureza jurídica de um tributo, sendo de pouca importância para esse fim a denominação ou destinação legal do produto (BRASIL, 1966).

No que tange especificamente ao ICMS, a Lei Complementar nº 87/1996 prevê em seu art. 12 que o fato gerador da obrigação ocorrerá na saída da mercadoria, ou fornecimento de alimentação, transmissão a terceiro de mercadoria ou de propriedade da mercadoria, no início da prestação do serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, no ato final do transporte iniciado no exterior, na prestação do serviço de comunicação; no fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não tributados pelos municípios, aqueles sob a competência dos

municípios, porém com expressa incidência do imposto de competência estadual, no desembaraço aduaneiro, do recebimento de serviço prestado no exterior, na aquisição por licitação de mercadorias ou bens importados do exterior, na entrada de lubrificantes e combustíveis provenientes de outro Estado e energia elétrica, quando contribuinte do imposto se utiliza de serviço com prestação iniciada em outro Estado não vinculada a operação subsequente (BRASIL, 1996).

Paulo Barros de Carvalho (2019) leciona sobre o fato gerador do ICMS:

Tivemos a oportunidade de deduzir breve crítica à disposição desse artigo, na medida em que afirma ser a natureza jurídica específica do tributo determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação. É evidente que não pode prevalecer, enquanto dois mandamentos que lhe são hierarquicamente superiores falam, decididamente, em sentido contrário. Vale aqui, mais uma vez, a supremacia da interpretação sistemática do direito, com relação ao entendimento isolado de uma simples norma. Todavia, o preceito traz duas contribuições interessantes para a boa compreensão da matéria: são as circunstâncias nele consignadas como irrelevantes para influir na constituição íntima do tributo — a denominação e demais características formais adotadas pela lei; e a destinação do produto da sua arrecadação.

Em complemento, leciona Sousa (2018):

O fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria, a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e a prestação de serviços de comunicação em caráter oneroso.

[...]

No dia 15 de março de X1, sexta-feira, Ribeiro Comércio de Confecções Ltda. realizou uma venda no valor de R\$ 225.000. No mesmo dia foi emitida a nota fiscal desta venda. Contudo, somente no dia 17 de março de X1 as respectivas mercadorias foram retiradas da sede da Ribeiro e entregues ao adquirente. Neste caso, a data da ocorrência do fato gerador é 17 de março de X1.

Portanto, de acordo com os autores supracitados e legislação vigente, o fato gerador do ICMS ocorre no momento da saída da mercadoria ou no início da prestação do serviço, isto é, somente a venda ou emissão da nota fiscal não são suficientes para a ocorrência do fato gerador.

2.1.3 ALÍQUOTAS

Segundo Sousa (2018) as alíquotas do ICMS variam de acordo com as regiões do País e a natureza do produto, sendo divididas em duas espécies: as alíquotas internas que são definidas por cada Estado; e as alíquotas interestaduais de

competência exclusiva do Senado Federal que servem como instrumento de política tributária, pois garantem o equilíbrio da carga tributária, tendo em vista que o mecanismo consiste em estabelecer uma repartição da receita tributária entre o Estado de origem e o Estado onde o bem ou mercadoria será consumido.

As alíquotas interestaduais de ICMS aplicáveis para o ano de 2020 considerando a alíquota interna de cada Estado estão apresentadas na tabela abaixo.

Figura 01: Tabela ICMS (com alíquotas internas e interestaduais)

		DESTINO																												
		AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO	EX	
O R I G E M	AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4	
	AL	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	AM	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	BA	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	CE	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	DF	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4	
	PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7	4	
	PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	4
	RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	18	12	7	7	12	12	7	7	4	
	RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	18*	7	7	12	12	7	7	4	
	RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17,5	12	12	12	12	4	
	RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	4	
	SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7	7	4	
	SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	7	4	
	SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	4	
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	18	12	12	4		
EX	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4		

FONTE: <https://ajuda.contaazul.com/hc/pt-br/articles/360029259891-FAQ-Fiscal>

As linhas indicam a localização do Estado remetente e as colunas do Estado destinatário. O encontro entre as colunas e as linhas indicam as alíquotas interestaduais do ICMS das principais operações e em destaque transversal estão representadas as alíquotas internas de cada Estado.

2.1.4 NÃO CUMULATIVIDADE

Acerca da não cumulatividade do ICMS leciona Harada (2019):

A não cumulatividade do ICMS, que no entender do Supremo Tribunal Federal é uma mera técnica de tributação, consiste na compensação do 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 Distrito Federal. Efetivamente em relação ao imposto previsto no inciso II do art. 155 da CF, ICMS, dispõe o inciso I do § 2.º do referido artigo: 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. O imposto é apurado pelo confronto entre aquele creditado na entrada de mercadoria ou prestação de serviço e aquele devido pela saída de mercadorias ou prestação de serviços dentro de determinado período. A diferença a maior representa o imposto a ser pago nesse período e a diferença a menor constitui crédito a ser transferido para o período seguinte. Nos termos da Resolução 22/98 em vigor, as alíquotas interestaduais variam de 7% a 12%, conforme o Estado de destino. Isso significa que o Estado destinatário, em qualquer hipótese, poderá tributar 6% no mínimo, sem prejuízo de incidência do imposto sobre a base de cálculo acrescida na operação de revenda.

Conforme o autor supracitado, a não cumulatividade trata da compensação devida em cada operação decorrente da circulação de mercadorias ou prestação de serviços somado ao montante cobrado nas operações anteriores. Sendo que a apuração se dá pelo confronto entre o imposto creditado na entrada e aquele devido pela saída dentro de determinado período. A diferença a maior representa o valor a ser pago no mesmo período e a diferença a menor constitui crédito a ser transferido para o período seguinte. As alíquotas interestaduais podem variar de 7% a 12% de acordo com o Estado de destino. Dessa forma, o Estado destinatário poderá tributar considerando os percentuais mínimo e máximo dentro desta variável, devendo ainda incidir o imposto sobre a base de cálculo da revenda.

No mesmo sentido comenta Andrade (2015):

Já no caso do regime não cumulativo, a empresa pode compensar os tributos anteriormente pagos em operações de entradas. São exemplos de tributos com regime não cumulativo: • Programa de Integração Social (PIS) → Apenas no Lucro Real. • Contribuição para Financiamento da Previdência Social (COFINS) → Apenas no Lucro Real. • Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). • Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Nesses tributos, a empresa se “credita” (ou “se compensa”) do valor incidente sobre suas compras antes de efetuar o pagamento do tributo incidente sobre as vendas. Assim, no regime da não cumulatividade, compensa-se do valor do tributo devido, o montante incidente nas operações anteriores.

Exemplo: • ICMS = 18% • Total de compras efetuadas em 10/X1 = R\$ 1.000.000 • Total de vendas efetuadas no mesmo mês = R\$ 3.000.000 • ICMS sobre as compras = R\$ 1.000.000 × 18% = R\$ 180.000 (“crédito”) • ICMS sobre as vendas = R\$ 3.000.000 × 18% = R\$ 540.000 (“débito”) • ICMS a pagar = R\$ 540.000 – R\$ 180.000 = R\$ 360.000 Assim, no regime da não

cumulatividade, compensa-se do valor do tributo devido, o montante incidente nas operações anteriores. Em outras palavras, a não cumulatividade tem por fundamento que o tributo não deve onerar o contribuinte que realizará uma operação subsequente tributada.

O autor supracitado exemplifica como se dá a creditação antecipada no regime da não cumulatividade demonstrando que a empresa compensa na operação atual os valores decorrentes de operações anteriores antes do efetivo pagamento do tributo. Essa técnica de crédito e débito que promove a desoneração do contribuinte visa incentivar uma operação subsequente que cria uma cadeia vantajosa economicamente para todos os envolvidos.

Conforme Maia (2016) a não cumulatividade se trata de um princípio constitucional limitador do poder de tributar que garante a sua eficácia através da técnica de cálculo do tributo devido que tem como pressuposto evitar a cumulação das contribuições sobre o faturamento dos contribuintes que operam no decorrer de um ciclo econômico e impor que seja assegurado o direito ao crédito físico, possibilitando ao contribuinte creditar o tributo com base nos dispendidos com insumos e bens adquiridos para a revenda.

2.2 SIMPLES NACIONAL

Conforme explica Torres (2020) regime de tributação é um sistema que determina a forma da cobrança de impostos de cada pessoa jurídica, conforme o montante da sua arrecadação, o porte, o tipo de atividade exercida, o faturamento e outros fatores inerentes ao negócio. No Brasil existem três principais tipos de regimes tributários: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

Em que pese a relevância dos demais regimes tributários, no presente tópico será abordado exclusivamente o Simples Nacional.

2.2.1 CONCEITO

A Carta Magna de 1988, em seu artigo 179, prevê a adoção de tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei,

tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei (BRASIL, 1988).

Com a Emenda Constitucional nº 6/95 o art. 170 que trata dos princípios gerais da atividade econômica, foi incluído o tratamento favorecido às empresas de pequeno porte:

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

[...]

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País (BRASIL, 1988).

Portanto, em regulamentação à ordem supracitada, foi instituído o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte pela Lei Complementar 123, aprovada em 2006 que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (BRASIL, 2006).

2.2.2 TRATAMENTO DIFERENCIADO

Conforme ensina Sabbag (2017), os arts. 170, IX, e 179, ambos da CF, asseguram tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte. Com isso, em 1996, surgiu a Lei n. 9.317 que estabeleceu o Sistema Integrado de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, permitindo que as pessoas jurídicas, optantes pelo regime, recolhessem, mensalmente, de uma forma simplificada, por meio de um único documento de arrecadação (DARF) os impostos federais IRPJ e IPI, e as contribuições federais PIS/PASEP, COFINS, CSLL e as Contribuições Patronais decorrentes da folha de pagamento. Nessa modalidade, diversos tributos não foram contemplados com a sistemática unificada, devendo ser pagos separadamente.

Corroborando, Fabretti (2019):

A LC no 123/06, também conhecida como Lei Geral da ME e EPP, instituiu o novo Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Estabelece as normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado ao empresário e às sociedades empresariais ou simples, cumprindo, dessa forma, a garantia a eles assegurada pela CF em seus arts. 170 e 179.

A lei complementar, prevista no art. 146 da CF, é lei de caráter nacional e tem por função, entre outras, dispor sobre as normas gerais em matéria tributária, que pela sua importância a CF reservou especificamente para ela.

A LC no 123/06 estabelece normas gerais relativas a apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, e também sobre as obrigações acessórias.

Sabbag (2017) prossegue afirmando que em 2003, a Emenda Constitucional n. 42, acrescentou a alínea “d” ao inciso III, do art. 146 da CF, outorgando à Lei Complementar a definição de um sistema simplificado que alcançasse mais tributos, dentre eles o ICMS (art. 155, II, CF). Nestes termos, foi publicada a Lei Complementar n. 123/2006, instituindo o Simples Nacional em substituição ao regime anterior, contemplando tributos federais, estaduais e municipais. Esse novo sistema entrou em vigor a partir de 1º de julho de 2007 revogando a Lei n. 9.317/96 e ocasionando no enquadramento automático ao novo regime de todas as empresas outrora optantes pelo Simples Federal.

2.2.3 TRIBUTOS E VALORES ENVOLVIDOS

Torres (2020) explica que Simples Nacional é um regime tributário instituído com o objetivo de simplificar o pagamento de tributos por Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno porte (EPP) com faturamento de até R\$ 4,8 milhões, proporcionando um tratamento diferenciado e simplificado aos pequenos empreendedores. As alíquotas variam de 4% a 22,90%, e são divididas em seis anexos que contemplam os mais variados ramos e atividades econômicas. Nessa modalidade o tributo é pago por meio da aplicação de uma alíquota sobre o faturamento do mês tendo como principal vantagem a diminuição das obrigações acessórias, pois vários impostos são recolhidos em uma única guia, que é o Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS).

Segue abaixo tabela baseada no Anexo I:

Figura 02: Tabela do Simples Nacional para as empresas do comércio.

ANEXO 1 – Tabela Simples Nacional – Comércio – 2018

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

Fonte: <https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/anexo-1-simples-nacional/>

Conforme tabela desenvolvida pela Contabilizei organizando as informações do Anexo 1 que trata das atividades do comércio em geral são previstas 6 faixas de alíquotas que variam de 4% a 19% de acordo com a soma da receita bruta em 12 meses.

Bravo (2011) comenta que de acordo com o previsto pelo parágrafo único do art. 146 da CF/88, a edição da Lei Complementar nº 123 de 2006 representou a criação do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, o Simples Nacional, incluindo tributos federais, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), bem como o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência estadual e, por fim, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS), de competência municipal.

Segue tabela baseada no Anexo I com os percentuais pagos de cada imposto por faixa de tributação.

Figura 03: Tabela com percentual de cada imposto pago por faixa de tributação.

Percentual de Repartição dos Tributos

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

Fonte: <https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/anexo-1-simples-nacional/>

De acordo com a exposição da Contabilizei na imagem acima, o percentual de repartição dos tributos também é variável. No que tange ao ICMS os percentuais variam de 34% a 33,5%.

2.3 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS

De acordo com o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal de 1988, com a alteração dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, o Diferencial de alíquotas do ICMS – DIFAL, incide nas operações relativas a bens e serviços fora do Estado, destinadas a consumidor final, ainda que não seja contribuinte, adotando-se a alíquota interestadual cuja diferença deverá ser recolhida pelo destinatário, quando se tratar de contribuinte do imposto e pelo remetente, quando o destinatário não for contribuinte (BRASIL, 1988).

2.3.1 CONCEITO

Sousa (2018) ensina sobre o DIFAL:

As entradas destinadas para uso e consumo do adquirente, as entradas destinadas para o ativo imobilizado, bem como o transporte interestadual

referente à aquisição de materiais para uso e consumo ou imobilizado sujeitam o adquirente ao recolhimento do valor do ICMS decorrente da diferença entre a alíquota interna (praticada no Estado destinatário) e a alíquota interestadual. Esse diferencial de alíquota ficou conhecido como DIFAL.

[...]

Até a promulgação da EC/2015, às vendas interestaduais para não contribuintes do ICMS eram aplicadas as mesmas alíquotas de operações internas do Estado de origem do produto ou mercadoria. Portanto, até a EC 87/2015, não havia DIFAL nas operações com não contribuintes do ICMS. Entretanto, a EC 87/2015 determina que as alíquotas interestaduais sejam aplicadas mesmo nas operações com não contribuintes do ICMS. Assim, no caso de vendas de bens e mercadorias destinadas para uso e/ou consumo ou, ainda, para o ativo imobilizado do adquirente, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, cabe ao remetente a responsabilidade pelo recolhimento do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Conforme o autor supracitado, o DIFAL nada mais é do que a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Esse instituto teve origem com a Constituição de 1988, recebendo alteração em 2015 através da Emenda Constitucional nº 87 que estendeu a incidência do DIFAL às operações com não contribuintes do imposto em análise, atribuindo ao remetente o dever desse recolhimento.

No mesmo sentido leciona Brigagão (2018):

Ou seja, nos termos da CF/88, o diferencial de alíquotas do ICMS somente é devido nas operações interestaduais que destinem mercadorias e/ou serviços a consumidor final. Nas operações que destinem mercadorias ao comércio ou à indústria (ou seja, que não as destinem ao consumo final de quem as adquire), cabe ao estado de destino arrecadar o imposto incidente na saída interna (posterior) desses bens, que deverá ser calculado mediante a aplicação das alíquotas próprias internas desse estado de destino, sobre o valor da operação ou prestação posteriores.

Grasia (2020) complementando o conceito atual de diferencial de alíquotas afirma que foi revisado pela Emenda Constitucional 87/2015 e o Convênio ICMS 93/2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, a fim de viabilizar a correta distribuição do tributo. Sendo, portanto, DIFAL o resultado a pagar obtido da diferença entre as alíquotas interna e interestadual de ICMS, cobradas nas vendas interestaduais de bens ou serviços destinados ao consumidor final, contribuinte ou não do ICMS. A partir de 2019 o diferencial de alíquotas é recolhido integralmente a favor do Estado de destino da mercadoria.

O Convênio ICMS 93/2015 do CONFAZ estabeleceu em sua cláusula nona o seguinte:

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).

Conforme supracitado, o CONFAZ através do Convênio ICMS 93/2015, ao dispor sobre a aplicação de diferencial de alíquotas ICMS, ampliou a cobrança às empresas optantes do Simples Nacional, quando a operação destinar bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado outro Estado. Contudo, a referida cláusula teve sua eficácia suspensa pelo STF em decisão liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5464.

2.3.2 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS SOBRE A APLICAÇÃO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ÀS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL

Conforme a definição de Ruy Barbosa (1997, p. 26) que reproduziu o pensamento de Aristóteles remetendo a ideia da igualdade relativa, a regra da igualdade consiste senão em repartir igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Encontrando na desigualdade social proporcionada à desigualdade natural a essência da lei da igualdade. Pois tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante e, não igualdade real.

De acordo com Alexandre de Moraes (2008, p. 36 e 37) o legislador da CF/88 ao adotar o princípio da igualdade de direitos, previu a igualdade de aptidão, assegurando a todos os cidadãos o direito ao tratamento idêntico pela lei, pois o tratamento desigual dos casos desiguais na medida em que se desiguam é exigência tradicional do próprio conceito de justiça, pois o que realmente se protege são as finalidades acolhidas pelo direito. Portanto, a igualdade possui eficácia transcendente, de modo que toda situação de desigualdade persistente deve ser considerada não recepcionada pela Constituição Federal de 1988, pois contrasta com os valores que a norma suprema proclama.

Nesse sentido a Constituição Federal de 1988 prevê nos arts. 170, IX, 179 e 146, III, “d”, respectivamente, como princípio da ordem econômica a garantia de tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, bem como

também outorgou aos entes federativos o dever de dispensar tratamento jurídico diferenciado a fim de promover incentivo através da simplificação, redução ou eliminação de obrigações de natureza tributária, sendo que o estabelecimento de normas tributárias somente poderá ser incluído ou modificado por Lei Complementar federal (BRASIL, 1988).

Portanto, segundo Brigagão (2018) no que tange a aplicação da cobrança do DIFAL na aquisição de mercadoria para revenda em operações interestaduais com empresas optantes do Simples Nacional não é aplicável a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 do CONFAZ, pois nessa hipótese não há o consumo final do bem adquirido.

Maciel (2020) complementa a interpretação do autor supracitado afirmando que o CONFAZ quando editou a norma que estendeu às empresas do Simples a cobrança do DIFAL, causou embaraço ao intuito da simplificação e também distorceu a essência da Lei Complementar 123/2006 – Simples Nacional, que promoveu um efetivo tratamento diferenciado através de um regime tributário mais favorável, bem como regulou matéria que não é de sua competência, pois não tem previsão em Lei Complementar e também não coaduna com a interpretação explícita na Constituição Federal.

2.3.3 REPERCUSSÃO GERAL TEMA 517 DO STF

A cobrança do diferencial de alíquota de ICMS às empresas optantes pelo Regime Simplificado tem repercussão geral no STF:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. APLICAÇÃO DE METODOLOGIA DE CÁLCULO CONHECIDA COMO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA À EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. ALEGADAS USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DA UNIÃO PARA ESTABELECE O TRATAMENTO FAVORECIDO DAS MICRO E DAS PEQUENAS EMPRESAS (ART. 146-A DA CONSTITUIÇÃO) E DA REGRA DA NÃO CUMULATIVIDADE (ART. 155, § 2º DA CONSTITUIÇÃO). ENCAMINHAMENTO DE PROPOSTA PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. Tem repercussão geral a discussão sobre a cobrança do ICMS de empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, na modalidade de cálculo conhecida como diferencial de alíquota.

(STF – RG RE: 632783 RO – RONDÔNIA, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA. Data de Julgamento: 02/02/2012, Data de Publicação: Dje-037 23-02-2012)

O tema da sistemática da repercussão geral foi reconhecido desde 03.02.2012 e tem como processo paradigma o Recurso Extraordinário 632783 (antigo processo paradigma), cujo julgamento encontra-se suspenso desde 19/12/2019 com vista ao Ministro Gilmar Mendes.

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA - PEDIDO DE LIMINAR - COBRANÇA ANTECIPADA DE DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DE ICMS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS - MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE - OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL - VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - REQUISITOS PRESENTES - DECISÃO REFORMADA. - Para concessão de medida liminar em sede de Mandado de Segurança, torna-se necessário que estejam presentes os seguintes requisitos: fundamento relevante e ineficácia da medida, A cobrança antecipada do ICMS, sem a possibilidade de compensação do valor nas operações subsequentes para os optantes do Simples Nacional, viola o preceito constitucional da não cumulatividade, insculpido no art. 155, §2º, inciso I, da CRFB/88, restando evidenciado o fundamento relevante e o risco de ineficácia da medida, razão pela qual a reforma da decisão agravada é medida que se impõe.

Relator(a): Des.(a) Yeda Athias

Data da publicação da súmula: 12/06/2019 Data de Julgamento: 04/06/2019

Conforme os julgados supracitados, desde antes da edição da Convênio ICMS nº 93/2015, já se discutia a aplicação do diferencial de alíquotas às empresas do Simples sob o fundamento Constitucional de que apenas Lei complementar pode estabelecer tratamento diferenciado e, ainda, por força do princípio constitucional atribuído ao ICMS não pode haver a cumulatividade, isto é, incidindo o DIFAL sobre a operação deve haver o direito à creditação na operação subsequente.

A questão é tão abrangente que ganhou repercussão geral no STF sob o tema 517 onde o processo paradigma é o Recurso Extraordinário nº 970821 que discute a constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS às empresas do Regime Simplificado nas compras interestaduais para revenda. O julgamento está em andamento e já conta com cinco votos, sendo 4 favoráveis ao contribuinte (STF, 2018).

O Ministro Alexandre de Moraes em seu voto afirmou que a Emenda Constitucional 87/2015, que prevê a cobrança do DIFAL de ICMS, não foi criada com o intuito de alterar o tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas. Sua finalidade é de promover equilíbrio na distribuição de receitas entre os Estados evitando a arrecadação apenas dos estados de origem. Pois em interpretação diversa, as empresas do Simples estariam obrigadas ao pagamento unificado e também ao

diferencial de alíquotas, afastando o tratamento diferenciado previsto na Carta Magna e na Lei Complementar, prejudicando as pequenas empresas e afastando um dos poucos incentivos conferidos pelo poder público ao empreendedorismo (STF, 2018).

Favoravelmente também votaram também os Ministros Roberto Barroso e a Ministra Carmem Lúcia afirmando que a previsão da antecipação do recolhimento do diferencial de alíquotas cria um regime desfavorável às empresas do Simples, visto que não poderão se creditar do valor por força da Lei Complementar e, por fim, o Ministro Ricardo Lewandowski afirmou que a cobrança do DIFAL esconde uma bitributação, pois cobra antecipadamente a diferença e posteriormente o recolhimento do Simples Nacional (STF, 2018). Ferindo o princípio da não cumulatividade.

Neste sentido, tem-se o parecer da Procuradoria Geral da República onde se afirma que a cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS por antecipação às empresas do Simples quando não se enquadrem como consumidores finais, está revestida de inconstitucionalidade formal, tendo em vista que não tem amparo em Lei Complementar Federal, nos termos do art. 146, III, “d” e parágrafo único, bem como inconstitucionalidade material por não observar a ordem constitucional sobre o ICMS quanto à não cumulatividade prevista no art. 155, § 2º, I e VII, e o princípio constitucional da ordem econômica que prevê nos arts. 170, IX, e 179 da CF/88, tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (PORTAL STF, 2017).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

O estudo tem por objetivo analisar a inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS, às empresas optantes do simples nacional, nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias para revenda.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Conforme Gil (2002, p. 17) o conceito de pesquisa pode ser definido como um procedimento racional e sistemático cuja finalidade é encontrar respostas a problemas previamente propostos através da utilização de métodos, técnica e outros procedimentos científicos aplicados desde a formulação do problema até a efetiva apresentação dos resultados encontrados.

A presente pesquisa encontra enquadramento na natureza básica, pois tem como objetivo ampliar uma área de conhecimento já analisada por outros pesquisadores.

Quanto à classificação a pesquisa é exploratória em razão do envolvimento investigativo na literatura que terá por base a pesquisa de livros, sites, artigos, jurisprudência e legislação a fim de corroborar a ideia central.

Quanto à abordagem a pesquisa é qualitativa pois interpreta os dados levantados baseado na revisão da literatura através do método hipotético-dedutivo, tendo em vista que a pesquisa gira em torno de uma hipótese e problema.

3.2 INSTRUMENTO PARA COLETA DE DADOS

Para a coleta de dados foi utilizado o procedimento de pesquisa bibliográfica com aplicação de levantamento bibliográfico de fontes secundárias através de livros, sites, artigos, jurisprudência e legislação, utilizando a literatura como base para um novo conhecimento.

A pesquisa terá como base 14 autores entre livros e artigos periódicos, bem como legislação e jurisprudência que foram fundamentais para o levantamento bibliográfico.

A população da pesquisa foi composta por toda a literatura relacionada ao tema do estudo, encontrada nos bancos de dados da plataforma digital da Minha

Biblioteca e google livros cuja amostra levou em consideração a da variável de interesse considerando as publicações entre 2015 e 2020, no idioma português. O grau de confiabilidade da pesquisa foi testado pelo grau de relevância dos autores escolhidos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Os dados foram coletados através da aplicação do procedimento bibliográfico utilizando como instrumento de fontes secundárias 15 obras dentre livros e artigos, bem como sites, periódicos, legislação e jurisprudência.

A presente investigação buscou descobrir se a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS às empresas optantes do Simples Nacional nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias para revenda está revestida de inconstitucionalidade.

As fontes pesquisadas representam as principais doutrinas, legislação e jurisprudência sobre a discussão em torno da inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS, às empresas optantes do Simples Nacional, nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias para revenda.

Com o fito de facilitar a compreensão dos aspectos teóricos da pesquisa analisada se fez necessária a identificação dos institutos do ICMS, Simples Nacional e Diferencial de Alíquotas de ICMS, para embasar a discussão proposta.

No primeiro capítulo descobriu-se que o ICMS é um imposto de competência estadual que incide sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação representando a principal fonte de receita dos Estados (TAVARES, 2019).

Verificou-se ainda que o fato gerador do ICMS ocorre no momento da saída da mercadoria ou no início da prestação do serviço e as alíquotas aplicáveis variam de acordo com as regiões do país e natureza do produto (SOUSA, 2018).

Por fim, observou-se que o ICMS é regido pelo princípio da não cumulatividade, onde assegura que na operação subsequente deve haver a compensação do que for devido referente ao montante cobrado nas operações anteriores (HARADA, 2019).

No segundo capítulo constatou-se que o Simples Nacional é um regime simplificado de tributação que conforme a ordem constitucional deve receber tratamento favorecido, simplificado e diferenciado direcionado a empresas com faturamento de até R\$ 4,8 milhões, cujas alíquotas aplicáveis variam de 4% a 22,90% (TORRES, 2020).

Verificou-se que impostos abarcados no recolhimento unificado são o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL),

a Contribuição para Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), bem como o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência estadual e, por fim, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS) (BRAVO, 2011).

No terceiro item da revisão de literatura abordou-se o diferencial de alíquotas de ICMS, que consiste na diferença entre a alíquota interna praticada no Estado destinatário e a alíquota interestadual, aplicada nas entradas destinadas para uso e consumo do adquirente (SOUSA, 2018).

Identificou-se o Tema 517 com repercussão geral no STF sobre a inconstitucionalidade na cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS às empresas optantes do Simples Nacional, nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias para revenda, cujo julgamento está em andamento com 4 votos favoráveis ao Contribuinte (PORTAL STF, 2017).

Observou-se ainda que no mesmo sentido, é o parecer da Procuradoria Geral da República no Recurso Extraordinário 970821 que é o processo paradigma da repercussão geral sob o Tema 517 do STF, em que assegura que a cobrança do DIFAL às empresas do Simples tem inconstitucionalidade formal, por não estar amparada por Lei Complementar Federal, nos termos do art. 146, III, “d” e parágrafo único, bem como também afirma ter inconstitucionalidade material por não observar a ordem constitucional sobre o ICMS quanto à não cumulatividade prevista no art. 155, § 2º, I e VII, e o princípio constitucional da ordem econômica que prevê nos arts. 170, IX, e 179 da CF/88, que prevê tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (PORTAL STF, 2017).

Dada a relevância da autoridade da doutrina pesquisada, bem como legislação e jurisprudência relacionadas verifica-se que o conhecimento produzido confirma a hipótese de inconstitucionalidade da norma que prevê a cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS às empresas optantes do Simples Nacional nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias para revenda.

Pois conforme todo o exposto infere-se que deve ser assegurado o tratamento diferenciado à micro e pequenas empresas a fim de promover incentivo ao

empreendedorismo nos pequenos negócios e atender ao princípio da ordem econômica.

No que tange ao aspecto formal, por força da Lei Maior do Ordenamento Jurídico brasileiro, constatou-se que somente Lei Complementar pode modificar o tratamento conferido às pequenas empresas. Portanto, Convênio estadual não é o meio adequado para realizar essa modificação.

Quanto ao aspecto material, verificou-se que o ICMS está vinculado ao princípio da não cumulatividade e as empresas do Simples Nacional são proibidas de realizar compensação. Dessa forma, a cobrança do DIFAL implica no recolhimento antecipado e também posterior, sem a possibilidade de tornar esses valores em crédito para as operações futuras.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho de pesquisa analisou a inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS, às empresas optantes do simples nacional, nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias para revenda.

A pesquisa se demonstrou relevante pois constatou-se que a cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS às empresas do Simples Nacional é tema de repercussão geral no STF, gerando discussão doutrinária e grande expectativa aos micro e pequenos empreendedores que poderão se beneficiar da inexigibilidade dessa cobrança em definitivo.

Para tanto foi realizada a revisão da literatura organizada em três capítulos onde no primeiro foi analisado o ICMS, bem como evolução histórica, conceito e estrutura jurídica. No segundo capítulo foi abordado o Simples Nacional, observando-se conceito, tributos envolvidos e valores referentes a cada regime. E no terceiro capítulo foi realizada a análise da discussão acerca da inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS às empresas optantes do Simples Nacional, nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias para revenda.

Diante de todo o exposto, constata-se que o objetivo geral e os objetivos específicos foram atendidos, pois o trabalho conseguiu demonstrar que existe inconstitucionalidade na cobrança do DIFAL às empresas do Simples Nacional nas aquisições em operações interestaduais para revenda.

A pesquisa partiu da hipótese de havia inconstitucionalidade na cobrança e durante a pesquisa restou evidente que o DIFAL às empresas do Simples representa a existência de duas espécies de inconstitucionalidade a formal decorrente da incompetência de um Conselho legislar sobre as regras do Simples; e a material no que se refere a inobservância do princípio da não cumulatividade do ICMS.

Portanto, a questão central foi respondida satisfatoriamente e a hipótese confirmada através do teste através da aplicação de pesquisa de natureza básica, classificação exploratória, abordagem qualitativa, procedimento bibliográfico em fontes secundárias para levantamento de dados.

Apesar do tema abordar questão de grande impacto econômico aos micro e pequenos empresários, não foi identificada na doutrina e artigos periódicos um grande volume de discussão o que evidencia que não há tanto interesse científico por parte dos pesquisadores quanto se esperava encontrar inicialmente.

Diante de todo o exposto, recomenda-se uma pesquisa que analise o faturamento médio das micro e pequenas empresas de determinada região a fim de mensurar o impacto econômico que a inexigibilidade em definitivo da cobrança do DIFAL pode causar sobre a renda a fim de analisar o quanto essa decisão judicial pode significar enquanto incentivo ao desenvolvimento do empreendedorismo.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Euridice S. Mamede de. **Contabilidade tributária: um enfoque prático nas áreas federal, estadual e municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BARBOSA, Ruy. **Oração aos moços**. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Ruy Barbosa, 1997.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 02 Mai. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 02 Mai. 2020.

BRASIL. Lei complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm> Acesso em: 02 Mai. 2020.

BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva Bravo. **Desoneração Tributária: a questão do não favorecimento no simples nacional**. 2011. Disponível em: < http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/noticias/monografia_da_primeira_colocada.pdf> Acesso em: 12 Mai. 2020.

BRIGAGÃO, Gustavo. **Difal e o Simples Nacional não podem conviver**. 2018. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2018-set-26/consultor-tributario-difal-simples-nacional-nao-podem-conviver#_ftn1> Acesso em: 12 Mai. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CONFAZ. CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Disponível em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15> Acesso em: 13 Mai. 2020.

FABRETTI, Láudio Camargo. **As micro e pequenas empresas e o Simples Nacional: tratamentos tributário, fiscal e comercial** – São Paulo: Atlas, 2019.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRASIA, Carolina de. **Tudo o que você precisa saber sobre o Diferencial de Alíquotas**. 2020. Disponível em: < <https://ajuda.contaazul.com/hc/pt-br/articles/360021800011-Tudo-o-que-voc%C3%AA-precisa-saber-sobre-o-Diferencial-de-Al%C3%ADquotas>> Acesso em: 13 Mai. 2020.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

MACIEL, Mariana Guimarães dos Santos. Difal, Simples Nacional e uma inconstitucionalidade na Covid-19. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-mai-04/mariana-guimaraes-difal-simples-inconstitucionalidade>> Acesso em: 18 dez. 2020.

MAIA, Tamara Mello Soares. **O princípio da não cumulatividade tributária. 2016**. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/47865/o-principio-da-nao-cumulatividade-tributaria>> Acesso em: 10 Mai. 2020.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SOUSA, Edmilson Patrocínio de. **Contabilidade tributária: aspectos práticos e conceituais**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Suspenso julgamento sobre recolhimento de diferencial de alíquotas de ICMS por optantes do Simples Nacional. 2018. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=394974>> Acesso em 15 abr.2020

PORTAL STF. Parecer da Procuradoria em Recurso Extraordinário 970.821 – RS. 2017. Disponível em < <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311627573&ext=.pdf>> Acesso em 15 dez. 2020

TAVARES, Gabriel. **Aspectos gerais do ICMS: conheça melhor esse imposto**. 2019. Disponível em: < <https://www.blbbrasil.com.br/blog/aspectos-gerais-icms/>> Acesso em 01 mar. 2020

TORRES, Vitor. **O que é preciso saber sobre regime de tributação?** 2020. Disponível em: <<https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/o-que-e-preciso-saber-sobre-regime-de-tributacao/>> Acesso em: 11 Mai. 2020.