



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
ARTIGO CIENTÍFICO

**REFLEXOS CONSTITUCIONAIS DO CONVÊNIO QUE CRIOU O
DIFAL E O ESTATUTO DA MICROEMPRESA E EMPRESA DE
PEQUENO PORTE, NO ÂMBITO DO ESTADO DE GOIÁS.**

ORIENTANDO (A): MARIA ELISA CORREIA DE ABREU

ORIENTADOR (A): PROF. Ms. JOSÉ EDUARDO BARBIERI

GOIÂNIA
2021

MARIA ELISA CORREIA DE ABREU

**REFLEXOS CONSTITUCIONAIS DO CONVÊNIO QUE CRIOU O DIFAL E O
ESTATUTO DA MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE, NO
ÂMBITO DO ESTADO DE GOIÁS.**

Artigo Científico apresentado à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito e Relações Internacionais, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).
Prof. (a) Orientador (a): Ms. José Eduardo Barbieri.

GOIÂNIA
2021

MARIA ELISA CORREIA DE ABREU

**REFLEXOS CONSTITUCIONAIS DO CONVÊNIO QUE CRIOU O DIFAL E O
ESTATUTO DA MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE, NO
ÂMBITO DO ESTADO DE GOIÁS.**

Data da Defesa: 01 de Dezembro de 2021

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Ms. José Eduardo Barbieri

Examinador Convidado: Prof. Luiz Bernardo Ramos Jubé
Pedroza

Com gratidão primeiramente á Deus, dedico também este trabalho á minha mãe. Sem ela nada seria possível.

Agradeço à minha família pelo apoio e suporte em todos os momentos difíceis da minha trajetória acadêmica, mais específico à minha mãe, avó, tias Delma e Deliane, aos amigos construídos que se tornaram irmãos, e ao meu companheiro de vida, Victor que esteve ao meu lado quando mais precisei. Vocês fizeram tudo valer à pena.

SUMÁRIO

RESUMO.....	09
INTRODUÇÃO.....	09
1 APRESENTAR OS PRIMÓRDIOS DO SISTEMA FINANCEIRO TRIBUTÁRIO DO ESTADO, BEM COMO CONCEITOS, PRINCÍPIOS NORTEADORES E EM ESPECIAL O ICMS.....	10
A) DOS PRIMÓRDIOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO DO ESTADO.....	10
B) CONCEITO.....	11
C) ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO.....	11
D) PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS QUE REGEM O ICMS.....	12
D.1- Princípio da Legalidade Tributária.....	13
D.2- Princípio da Anterioridade Anual e Nonagesimal.....	13
D.3- Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária.....	14
D.4- Princípio da Seletividade.....	14
D.5- Princípio da Isonomia Tributária.....	15
D.6- Princípio da Não-Cumulatividade.....	16
D.7- Princípio da Uniformidade Geográfica.....	16
D.8- Princípio do Não Confisco.....	17
D.9- Princípio da Imunidade Tributária.....	17
D.10- Princípio da Progressividade.....	18
E) ESPÉCIE TRIBUTÁRIA – ICMS.....	18
2 ESTUDAR O CONVÊNIO E DIFAL NO ESTADO DE GOIÁS COM OLHAR CONSTITUCIONAL.....	20

2.1 O CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA – CONFAZ.....	20
2.2 DO CONVÊNIO ICMS 93/2015.....	21
2.2.1 DA NOVA SISTEMÁTICA DO ICMS APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015.....	22
2.3 DA CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO DO CONFAZ: INSTITUIÇÃO DO DIFAL PARA OS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL.....	24
2.4 DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – DIFAL.....	25
3 ANALISAR A INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS-DIFAL NO ÂMBITO DO ESTADO DE GOIÁS.....	26
3.1 DO REGULAMENTO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DE GOIÁS.....	26
3.2 DO DECRETO Nº 9.104, DE 05 DE DEZEMBRO DE 2017.....	27
3.3 DA INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL: RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.....	28
CONCLUSÃO.....	34
REFERÊNCIAS.....	36

REFLEXOS CONSTITUCIONAIS DO CONVÊNIO QUE CRIOU O DIFAL E O ESTATUTO DA MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE, NO ÂMBITO DO ESTADO DE GOIÁS.

Maria Elisa Correia de Abreu¹

RESUMO: De acordo com a atual legislação no âmbito do Estado de Goiás, conforme Decreto nº 9.104 de 05 de Dezembro de 2017, estabelece o pagamento do ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelo contribuinte optante pelo Simples Nacional, nas aquisições de mercadorias destinadas à comercialização ou produção rural. Esse artigo tem como objetivo analisar, através de uma metodologia comparativa, a cobrança do Diferencial de Alíquotas-DIFAL nas operações efetuadas pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte nas mercadorias adquiridas fora do Estado de Goiás. Essa cobrança através do Decreto em questão fora abordada ao analisar e concluir constitucionalmente a reserva de Lei Complementar para definir o tratamento diferenciado e favorecido às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte para instituir a devida cobrança, violando de maneira flagrante o basilar princípio da legalidade. Utilizou-se de pesquisas e doutrinas bibliográficas a fim de reunir e fortalecer o embasamento teórico, tendo como parâmetro: o método de pesquisa analítico e descritivo, correlacionando com a Constituição Federal.

PALAVRAS-CHAVE: Confaz. Diferencial de Alíquotas. Decreto 9.104/17. Convênio 93/15. Simples Nacional.

INTRODUÇÃO

O presente artigo objetiva analisar os impactos causados pelo Convênio CONFAZ que criou a cobrança do DIFAL, notadamente no âmbito do Estado de Goiás, e seus reflexos nas empresas que enquadram no Simples Nacional.

O método de pesquisa a ser utilizado é o analítico e descritivo, com o intuito de descrever e analisar o contexto que a Emenda Constitucional 87/2015 e o Convênio ICMS 93/2015 trouxeram, correlacionando-o principalmente com a Constituição Federal que reserva à Lei Complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, com os

¹ Acadêmico (a) Maria Elisa Correia de Abreu do Curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Goiás, e-mail isaabreu@live.com

impactos financeiros nas micro e empresas de pequeno porte. Segundo Vergara (2000, p. 47), a pesquisa descritiva pode expor características de uma determinada população ou de um determinado fenômeno, possibilitando o estabelecimento de correlações entre variáveis e a definição da sua natureza.

Em relação ao processo de pesquisa, este, se enquadra na pesquisa qualitativa, sendo que os dados recebem tratamento interpretativo, com a interferência maior da subjetividade do tema que fora discutido atualmente pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal em Recurso Extraordinário e Ação Direta de Inconstitucionalidade. A pesquisa qualitativa pode ser definida como a que se fundamenta principalmente em análises qualitativas, caracterizando-se, em princípio, pela não utilização de instrumental estatístico na análise dos dados (VIERA; ZOUAIN, 2006; BARDIN, 2011).

Considerando as características do problema de pesquisa, da forma de análise e do resultado que se pretende alcançar, esta, tem caráter exploratório-documental, vez que foram utilizadas informações baseadas em legislações, decretos, convênios vigentes no Estado de Goiás e o último julgado do Supremo Tribunal Federal, sendo que, com essas informações obtidas, foram realizado ás analises comprovando-o á inconstitucionalidade formal da matéria, refletindo diretamente na economia da classe empresarial específica.

1 APRESENTAR OS PRIMÓRDIOS DO SISTEMA FINANCEIRO TRIBUTÁRIO DO ESTADO, BEM COMO CONCEITOS, PRINCÍPIOS NORTEADORES E EM ESPECIAL O ICMS.

a) DOS PRIMÓRDIOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO DO ESTADO

O direito tributário tem papel fundamental na organização dos Estados da federação desde a antiguidade. Partindo dos primórdios sociais, os seres humanos se organizavam socialmente em grupos, surgindo assim às necessidades de custeio com recursos que advinham dos beneficiados de forma igualitária em benefício de todos, nascendo o tributo. Tal custeio se fez de atividades necessárias ao desenvolvimento da vida em sociedade sendo paga indistintamente por todos capacitados para contribuírem.

Advindo as mudanças da sociedade que, refletindo de forma direta no direito tributário, passando por formas de exploração, utilizando sistemas em vigência em cada época, na qual, obtendo vantagens financeiras utilizavam-se do tributo.

Atualmente, governantes democráticos ou transvertidos de democracia em tributar são comuns em Estados modernos da federação. O Brasil se enquadra como uma das maiores economias do mundo e se encontra como um dos últimos classificados no IDH, instituída pela ONU, medindo a qualidade de vida nos países.

De acordo com Sabbag – 2017, o Estado necessita, durante sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao contribuinte os serviços que lhe compete, como provedor das necessidades coletivas.

b) CONCEITO

Introduzindo o estudo a respeito do Direito Tributário, seu conceito se funda no ramo elaborado por um povo para regular seu território, as regras que trata de assuntos financeiros referentes ao poder coercitivo ou obrigatório do Estado (fisco) em arrecadar, criar, fiscalizar e extinguir tributos como centro, à manutenção e o desenvolvimento de suas funções essenciais e seus particulares (contribuintes).

Para Rubens Gomes de Sousa (1954, pág. 13 e 14) o Direito Tributário é “o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos”.

É direito autônomo, sendo regidos por princípios e normas próprias – CTN (Lei nº 5.172/1966), objeto próprio e tendo como pilar a CF/88, posicionada como matéria de destaque, e das Disposições Constitucionais Gerais e Transitórias. De acordo com a Resolução do Conselho Nacional de Educação 009/2004, incluiu o direito tributário como disciplina obrigatória no ensino das Ciências Jurídicas de todo o Brasil, expresso em seu artigo 5º, II.

c) ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO

Essa alínea está situada como elemento inicial tributário, sendo objeto do Direito Financeiro, no entendimento do Especialista em Direito

Tributário Kiyoshi Harada (2018, pág. 43), Direito Financeiro é o ramo do Direito Público que estuda a atividade financeira do Estado sob o ponto de vista jurídico.

O fisco tem sua atividade dividida em receita, despesa e gestão. As receitas públicas se referem ao ingresso de recursos financeiros ou aqueles que possam ser expressos em valor econômico, se subdividindo em duas espécies: as receitas originárias, e as receitas derivadas.

Para Rafael Novais (2018, pág. 25), o Direito Financeiro objetiva exatamente a explicação das modalidades de ingresso de receitas financeiras e efetuação das despesas públicas pelos entes políticos, regidas por meio de disciplinamento específico. Essa vinculação se da em função da importância do papel dos tributos nessa aquisição de receita.

As receitas originárias são advindas das atividades do Estado, como se particular fosse. O doutrinador Kiyoshi Harada (2018, pág. 76) conceitua: O que caracteriza a receita originária é sua percepção pelo Estado absolutamente despido do caráter coercitivo próprio, porque atua sob o regime de direito privado, como uma empresa privada na busca de lucro.

Já a receita derivada advém do patrimônio do particular, pelo exercício do Estado do seu poder coercitivo. Através de seus princípios, normas e regras gerais definidas na Constituição e legislação específica, arrecada recursos financeiros do particular, a fim de manter suas atividades essenciais como, saúde, segurança, ensino, previdência entre outros, ou com objetivo de “educar” como é o caso da multa, não se configurando como tributo, ou de penalizar, oriundas de ato ilícito, somadas ao tributo formam um gênero chamado “receita derivada”.

As denominadas despesas públicas são à saída de recursos financeiros dos cofres públicos com fito de satisfação das necessidades comuns da sociedade. Já a gestão ou administração dos recursos engloba a captação - receita, e sua aplicação - despesa.

d) PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS QUE REGEM O ICMS

Os princípios referem aos dispostos na CF/88, sendo normas finalísticas que orientam a tributação e a relação delas decorrentes. Tem como aspecto equilibrar interesses do Estado e do cidadão e garantir o que prevê a Carta Magna estabelecendo que a Lei Complementar deva regular os

princípios ou limitadores ao poder de tributar. Corroborando o raciocínio explanado, relatarei os princípios que regem o ICMS:

1. Princípio da legalidade tributária.

Este princípio encontra-se explanado em dois dispositivos, um no artigo 5º, II (legalidade genérica ou constitucional) sendo regra geral para todos os outros ramos do direito, outro no artigo 150, inciso I (legalidade tributária), ambos da Carta Magna, tornando um instrumento de legitimação das ações do Estado através da tributação.

A corroborar ao exposto tema, Sabbag (2017, pág. 63), prevalece ao desígnio do legislador constituinte de que nenhum tributo será instituído ou aumentado, a não ser por intermédio da lei.

Nossa atual constituição foi explícita ao mencionar os elementos “instituição” e “aumento”, induzindo o interprete a associar a lei apenas os processos citados do tributo. A carta magna reserva em seu artigo 146, inciso III, alínea “a” informando a competência da Lei Complementar, estabelecendo a instituição dos impostos, seus fatos geradores, seus contribuintes, revelando a definição dos tributos. Neste diapasão, encontra-se fundamento também no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

A esse propósito, faz-se mister trazer à colação o entendimento do eminente Luiz Eduardo Schoueri (2012 pág. 412), que assevera em matéria tributária que este princípio é anterior mesmo ao Estado de Direito. É o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados. Mesmo em regimes ditatoriais, a matéria tributária foi excepcionada, preservando-se o princípio de que a cobrança de um tributo é condicionada à concordância prévia dos contribuintes, diretamente ou por meio de seus representantes.

2. Princípio da anterioridade anual e nonagesimal.

Quando o fisco edita uma lei e cria uma hipótese de incidência, deverá aguardar o primeiro dia do exercício seguinte da data da publicação da lei que o instituiu e deve também aguardar 90 dias da publicação, expresso no artigo 150, inciso III, alínea “b” (anual) e “c” (noventena/nonagesimal).

A anualidade prevê apenas a proibição da cobrança do tributo no mesmo exercício financeiro que haja sido publicada a lei que os instituiu ou

majorou. Tal exercício coincide com ano civil que se inicia em 1º de janeiro e finaliza em 31 de dezembro, podendo então ser cobrado no ano seguinte.

Neste sentido, necessário se faz mencionar o entendimento do ilustre Luís Eduardo Schoueri (2012 pág. 450) que preconiza, *in verbis*: o Princípio da Anterioridade impõe a existência de um prazo entre a lei que institui ou aumenta um tributo e o início de sua vigência. Embora o Princípio não se estenda à totalidade dos tributos, o prazo da Anterioridade, como será visto adiante, pode ser de 90 dias ou de até um ano, conforme o tributo em questão.

O princípio da nonagesimal foi introduzido com a EC nº 42, sendo um dispositivo aplicado também aos tributos.

3. Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária.

Caracteriza-se como um dos pilares da segurança jurídica. O artigo 150, inciso III, alínea “a” faz a regra geral, sendo que a lei só poderá alcançar os fatos futuros, sendo proibida sua irretroatividade.

Sobre tal aspecto, Eduardo Sabbag (2017, pág. 246) dispõe que a irretroatividade conecta-se à própria ideia do Direito, trazendo o timbre de segurança jurídica e a estabilidade dos direitos subjetivos ao espectro da relação impositivo-tributária, ao prever que é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentados.

Igualmente, Luis Eduardo Schoueri (2017, pág. 472), versa que em matéria tributária é expresso ao vedar a tributação de “fato gerador” ocorrido antes da vigência da lei que instituiu ou aumentou o tributo. De acordo com artigo 144 do CTN, aplica-se ao lançamento a lei que está em vigência na data da ocorrência do Fato Gerador, ainda que posteriormente essa lei seja modificada ou revogada.

4. Princípio da Seletividade.

Seleção tem como significado, escolher, selecionar. Esse princípio utiliza as alíquotas dos impostos de forma seletiva, em função da necessidade e essencialidade das mercadorias, serviços e produtos. Sua criação é distribuir da melhor forma a carga tributária.

Quando o ente federado destina a quem faz opção por consumir mercadorias, serviços e produtos supérfluos, ou seja, não essenciais, as alíquotas são maiores, cobrando mais de quem pode pagar mais, devendo resguardar as devidas proporções financeiras entre seus consumidores e a essencialidade do produto.

A extensão do conceito de essencialidade também foi percebida por Ruy Barbosa Nogueira: “Quando a Constituição diz que esse imposto será seletivo em função da essencialidade dos produtos, está traçando uma regra para que esse tributo exerça não só função de arrecadação, mas também de política fiscal, isto é, que as suas alíquotas sejam diferenciadas, de modo que os produtos de primeira necessidade não sejam tributados ou o sejam por alíquotas menores”.

Como este trabalho trata-se do ICMS em específico, o artigo 155 da Constituição Federal diz respeito à seletividade aplicada á esse imposto é facultativa.

5. Princípio da Isonomia Tributária - art. 150, II.

Esse princípio veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente e impede qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por ele exercida.

Sobre tal aspecto, o excelente doutrinador Leandro Paulsen (2017, pág. 79), diz que o princípio da isonomia não apenas proíbe tratamentos diferenciados sem uma justificação constitucional, como exige tratamentos diferenciados onde haja distinta capacidade contributiva ou essencialidade do produto. Justifica-se a diferenciação tributária quando, presente uma finalidade constitucionalmente amparada, o tratamento diferenciado seja estabelecido em função de critério que com ela guarde relação e que efetivamente seja apto a levar ao fim colimado.

Nesse raciocínio, Sabbag (2017, pág.168), em considerações iniciais, a regra da igualdade (ou da isonomia) consiste senão em aquinohar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem; A relativização da igualdade obsta que se trate com desigualdade aqueles considerados “iguais”, ou, ainda, que se oferte um linear tratamento

isonômico àqueles tidos como “dessemelhantes”, sob pena de se veicular uma condenável desigualdade no lugar de uma aconselhável isonomia.

6. Princípio da Não-Cumulatividade.

Este princípio indica a não cumulatividade de um mesmo tributo, incidente em varias operações. Na atual legislação tributária esse princípio se aplica ao ICMS encontrando previsão no artigo 155, §2º, inciso I da Constituição Federal.

O doutrinador Leandro Paulsen (2017, pág. 162) cita que, a não cumulatividade é uma técnica de tributação que visa impedir que incidências sucessivas nas diversas operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de um produto impliquem ônus tributário muito elevado, decorrente da tributação da mesma riqueza diversas vezes. Em outras palavras, a não cumulatividade consiste em fazer com que os tributos não onerem em cascata o mesmo produto.

7. Princípio da Uniformidade Geográfica – art. 151, I, CF.

Funda-se na federalização e manutenção da igualdade entre regiões, sendo sua aplicação única em todo território nacional.

Corroborando com o mesmo raciocínio, Leandro Paulsen (2017, pág. 153) esclarece que tal dispositivo visa garantir que não haja barreiras tributárias entre os Estados e Municípios, que impliquem restrição à atividade econômica ou o estabelecimento de blocos com preferência relativamente às demais unidades federadas. Cuida-se, assim, de limitação aos Estados que se agrega àquela estabelecida no texto constitucional (uniformidade geográfica), de modo que, no âmbito da República Federativa do Brasil, tenha-se uma economia unificada, sem nenhuma barreira ou privilégio para determinados entes federados.

Schoueri (2012, pág. 532) excepciona o Princípio da Uniformidade da Tributação e admite “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”. Destarte, conquanto a tributação uniforme seja requisito para a existência de um mercado único, e não obstante a importância deste mercado para o próprio constituinte, houve este por bem relativizá-lo, quando

em confronto com seu desejo de redução de desigualdades regionais, tendo em vista sua finalidade de justiça social e dignidade humana.

8. Princípio do Não Confisco – artigo 150, inciso IV, CF.

O confisco se caracteriza quando a alíquota efetiva sobre uma operação resulte mais de 50% do seu valor econômico líquido seja destinado ao fisco. Implica na perda da propriedade fundada no ônus que a carga tributária pode imprimir ao contribuinte.

A principal característica do imposto é não haver contrapartida até mesmo por definição legal. A carga tributária demasiadamente elevada pode comprometer o direito de propriedade e o próprio exercício da atividade econômica. Daí a relevância do dispositivo constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco.

Para Paulo Cesar Baria de Castilho, confisco tributário consiste em uma ação do Estado, empreendida pela utilização do tributo, a qual retira a totalidade ou parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato.

9. Princípio da Imunidade Tributária.

No direito tributário serve como limitação constitucional. É direito e garantia individual de matéria de cláusula pétrea, ao poder de tributar. Serve como “defesa” de toda e qualquer agressão implementada pelos impostos.

Ser imune significa não ser alcançado por nenhum dispositivo tributário em relação à obrigação de pagá-lo, não se tem a ocorrência do fato gerador e, conseqüentemente, não existe a obrigação tributária e o não pagamento do tributo devido.

Leandro Paulsen (2017, pág. 108) conceitua que as imunidades são normas negativas de competência tributária. Tem suporte constitucional, ainda, considerá-las como limitações ao poder de tributar, sendo certo que a Constituição arrola as imunidades genéricas justamente na seção que cuida das limitações ao poder de tributar.

Luis Eduardo Schoueri (2012, pág. 604), classifica as imunidades em subjetivas (pessoas), objetivas (coisas) ou mistas (ambas). “As imunidades subjetivas são as que alcançam as pessoas, em função de sua natureza jurídica; Já as objetivas são aquelas conferidas em função de determinados

fatos, bens ou situações, e não pelas características específicas das pessoas beneficiadas, ou pelas atividades que desenvolvem; As mistas são revestidas tanto do aspecto objetivo, porque conferidas em função de uma realidade de fato (determinado objeto, fato ou situação) quanto do aspecto subjetivo, uma vez que abrangem o patrimônio, a renda e os serviços de pessoas, na sua parcela que esteja ligada a tais realidades de fato.”

10. Princípio da Progressividade.

A progressividade possibilita ao Estado a utilização do tributo, em especial os impostos como aplicação de justiça social. É aplicado a alguns impostos e revela um aumento da carga tributária, o *quantum* a ser pago, motivado por aumento na alíquota fundado em critérios objetivos, na maioria das vezes, extrafiscal.

Leandro Paulsen (2017, pág. 71), diz que a progressividade constitui técnica de agravamento do ônus tributário, conforme aumenta a base de cálculo. Pode ser simples ou gradual: simples quando haja elevação de alíquotas em face do aumento da base de cálculo e gradual quando se dê mediante aplicação de alíquotas maiores para a parte da base de cálculo que ultrapasse o limite previsto para a alíquota inferior.

Neste diapasão, Sabbag (2017, pág. 561), dispõe que o princípio da progressividade se traduz em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame.

e) ESPÉCIE TRIBUTÁRIA – ICMS

Este tópico objetiva conceituar o ICMS de competência dos Estados e DF, incidente sobre a circulação de produtos e mercadorias e sobre os serviços de comunicação e transporte.

Leandro Paulsen (2017, pág. 370) aborda que a Constituição prevê a competência dos Estados para instituir imposto “sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. De pronto, podemos perceber que a norma de competência apresenta materialidades de natureza distinta, permitindo a cobrança de impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, de um lado, e sobre a prestação de determinados serviços, de outro.

As normas gerais quanto aos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estão estampadas na específica LC 87/1996, denominada de Lei Kandir.

Sabbag (2017, pág. 1541), ressalta que para configurar o fato gerador do ICMS, a base nuclear é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior (art. 155, II, CF).

Se tratando da base de cálculo quando se refere à operação de circulação de mercadoria, equivale ao valor da operação; Em se tratando de transporte interurbano e interestadual e de comunicação, o preço do serviço.

Há a intermediação de Lei Complementar que uniformiza pontos do seu regime jurídico para definir seus contribuintes, a substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto o local das operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços, regula a forma mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal a isenção, incentivos e benefícios fiscais concedidos e revogados.

Tratando-se do tema abordado no presente trabalho, em 17 de abril de 2015, foi publicada a EC n.º 87 que dispõe sobre a cobrança do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, ou seja, consumidor final contribuinte aplica-se a alíquota interestadual para Estado de Origem e o Diferencial de alíquotas para o Estado de destino. O diferencial de alíquotas estará presente sempre, desde que a mercadoria seja adquirida para o consumo final. O valor da operação para fins de incidência do ICMS é o preço pelo qual foi vendida a referida mercadoria, seja à vista ou a prazo. Conforme a Súmula 395 do STJ, “O ICMS incide sobre o valor da venda a prazo constante da nota fiscal”.

Leandro Paulsen (2017 pág. 376) dispõe que o ICMS será “não cumulativo” e que “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

A não cumulatividade é obrigatória, evitando a tributação cascata, ou seja, impedindo que a tributação de sucessivas operações incida repetidamente o mesmo tributo e a seletividade é facultativa, uma vez adotada tem de implicar alíquotas diferenciadas conforme critério de essencialidade da operação tributada.

A incidência do ICMS para as operações internas, ou seja, não ultrapassando a fronteira de nenhum Estado-membro, cada Estado define no âmbito das respectivas competências a alíquota do seu ICMS, respeitando a alíquota mínima estabelecida em Resolução do Senado Federal, normalmente no patamar de 17% ou 18% para a circulação de mercadorias, à exceção de alguns produtos que estabelece alíquota menor em razão de sua essencialidade.

As operações interestaduais, quando destinadas à mercadoria a consumidor final, contribuinte ou não, com advento da EC 87/15, aplica-se a alíquota interestadual, como referido em 7% ou 12% conforme a origem e o destino.

Caberá ao Estado do destinatário a diferença de alíquota entre a interestadual (menor) e a sua alíquota interna (maior). O responsável pelo recolhimento do DIFAL será do destinatário quando este for contribuinte do referido imposto, e sob responsabilidade do remetente quando o destinatário não for contribuinte do imposto, nos termos do inciso VIII e com a redação da EC 87/2015. Por força do artigo 99 do ADCT, a diferença caberá ao Estado de destino.

Para Leandro Paulsen (2017 pág. 378) o ICMS interestadual, com sua divisão de arrecadação entre os Estados de origem e destinatário, dá ensejo à chamada guerra fiscal, consistente na política de atrativos fiscais levada a efeito por alguns Estados. Via de regra, implicam desonerações na origem.

Por fim, a aplicação do ICMS pressupõe a circulação jurídica de mercadorias com a efetiva modificação da propriedade, não bastando o simples deslocamento físico do bem entre estabelecimentos do mesmo sujeito ou a título de empréstimo.

2- ESTUDAR O CONVÊNIO E DIFAL NO ESTADO DE GOIÁS COM OLHAR CONSTITUCIONAL.

2.1- O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para

efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Observa-se o Douro Eduardo Sabbag (2017, pág. 1292), o Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária) promove a celebração de convênios que concedem e revogam incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS, sendo constituído por representantes de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal”.

De acordo com o renomado Tributarista Luis Schoueri (2012, pág. 163), os convênios são celebrados em reuniões dos Secretários da Fazenda de todos os Estados, em colegiado denominado CONFAZ, presidido pelo Ministro da Fazenda, prevendo que tais benefícios se concederão mediante deliberação unânime dos Estados representados, ficando evidente o cuidado em instituir um mecanismo que evitasse a guerra fiscal entre os Estados.

Pode-se afirmar que o CONFAZ não tem competência constitucional para instituir ou desonerar tributo algum, afirma Sacha Calmon, (1994, pág. 179) “[...] não poderia um mero preposto do chefe do Executivo Estadual exercer competência tributária impositiva ou exonerativa. Esta é do ente político, não do Executivo nem do seu chefe, muito menos do preposto, destituível ad nutum”. Neste sentido, o renomado tributarista Paulo de Barros Carvalho (2013, pág. 162) dispõe que as pessoas políticas de direito constitucional interno só podem impor obrigações aos particulares, de qualquer natureza, por meio de lei. Não é possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule.

2.2- DO CONVÊNIO ICMS 93/2015

Inicialmente, deve ser ressaltado que convênio também é fonte de direito tributário. Nos termos do Art. 100 do CTN, os convênios celebrados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são normas complementares das leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos. São acordos, ajustes, programas a serem conjuntamente desenvolvidos pelos Entes Federados.

Sob a ótica por ser o ICMS um tributo estadual, mas com perfil econômico de tributo nacional, o convênio interestadual é utilizado como instrumento de uniformização nacional da legislação relativa à concessão e à revogação de benefícios fiscais do ICMS, a fim de evitar a denominada guerra fiscal entre os Estados e o Distrito Federal.

No atual contexto, o Convênio 93/2015 exerce uma função uniformizadora e harmonizadora da aplicação da legislação do ICMS, quando, a título de exemplo, determina que o contribuinte remetente observe as alíquotas interestaduais e as internas do Estado de destino, no momento do cálculo do DIFAL devido a este (cláusula segunda); que o imposto seja recolhido por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE, documento de arrecadação utilizado e reconhecido por todos os Estados e Distrito Federal (cláusula quarta); ou que a fiscalização do estabelecimento contribuinte, situado no Estado de origem, possa ser exercida de forma conjunta ou isoladamente (cláusula sétima).

Contudo, entender que a natureza e as funções do Convênio ICMS estão bastante delimitadas no ordenamento jurídico, não há dúvidas de que, por vezes, são celebrados acordos interestaduais que extrapolam os limites de sua competência, ou, ao serem internalizados, não utilizam os instrumentos normativos adequados à regulamentação da matéria. Tais situações, naturalmente, ferem regras e princípios constitucionais tributários, e criam insegurança jurídica nas relações fisco-contribuinte, como talvez tenha sido o caso do referido Convênio ICMS Nº 93/2015.

2.2.1- DA NOVA SISTEMÁTICA DO ICMS APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015

A Emenda Constitucional nº 87/2015 alterou de forma profunda a sistemática de recolhimento do ICMS, sendo que o Convênio ICMS 93/2015 adveio com a finalidade de regulamentar a nova emenda, a qual, ao alterar as redações dos incisos VII e VIII do art. 155, § 2º, da Constituição Federal, e incluir nas alíneas “a” e “b” nesse inciso, determinou a adoção da alíquota interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços à consumidor final, contribuinte ou não contribuinte do imposto em comento, e dispôs caber ao Estado de localização do destinatário o imposto

correspondente à diferença entre alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Ademais, atribuiu-se ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente ao citado diferencial de alíquotas (DIFAL), cabendo o recolhimento ao destinatário quando ele for contribuinte do imposto.

Analisando os dispositivos citados, observa-se que finalmente o texto constitucional foi alterado para aprimorar a repartição da receita do ICMS entre os Estados produtores e consumidores.

Desta feita, a Emenda Constitucional nº 87/2015 uniformizou o regramento para a exigência do ICMS em operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outra unidade da federação, contribuinte ou não, não só fixando a alíquota que será adotada na origem (interestadual), como também prevendo o diferencial de alíquota a favor do destino em todas as operações e prestações.

Assim, a modificação constitucional passou a impedir que as operações e prestações interestaduais sejam menos onerosas do que as realizadas dentro do Estado de destino dos bens ou serviços, já que neste as operações internas se sujeitam à alíquota cheia, maior que a alíquota interestadual.

Em verdade, o legislador constitucional reconheceu a existência de desigualdades sociais e regionais no país e promoveu com a EC 87/2015, esse objetivo fundamental expressamente previsto na Constituição federal de 1988, bem como corrigiu a inconformidade do texto constitucional anterior, adequando a tributação interestadual à nova realidade econômica.

Para Eduardo Sabbag (2017, p. 884) é fácil perceber que o convênio de ICMS não se confunde com a “lei”, nem o CONFAZ com um órgão do Legislativo.

Antes da Emenda, toda empresa que vendia bens para outro Estado da federação deveria se atentar em saber se o seu cliente (destinatário) era ou não contribuinte do imposto. Se não fosse contribuinte (uma pessoa física, por exemplo), a alíquota de ICMS aplicável era apenas aquela prevista na legislação do Estado de origem da mercadoria, ou seja, a chamada “alíquota interna” do Estado em que estava localizada a empresa vendedora. Mas se o

cliente fosse um contribuinte do ICMS, a alíquota incidente na operação era sempre a interestadual.

Vale ressaltar que o ICMS antes da EC nº 87/2015, era integralmente apropriado ao Estado de origem para os consumidores finais não contribuinte.

Continuamente a legalização da Emenda Constitucional ora mencionada, estabelece a soberania da lei afirmando que: “a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual será atribuída: a) ao destinatário, quando for contribuinte do imposto; b) “ao remetente, quando o destinatário, não for contribuinte” (BRASIL, 2015, texto digital).

2.3- DA CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO DO CONFAZ: INSTITUIÇÃO DO DIFAL PARA OS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL

A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, editado pelo CONFAZ, veio para regulamentar a Emenda Constitucional nº 87/2015, aplicando as disposições do referido convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadações de Tributos e Contribuições - SIMPLES NACIONAL instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.

Eis o teor do referido dispositivo que instituiu o DIFAL aos optantes pelo Simples Nacional, in verbis:

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 (grifamos e negritamos)

A cláusula nona do convênio em questão deixa clarividentes 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, ferindo assim artigos 146, III, d; 170, IX; e 179 da Constituição Federal.

Leandro Pausen (2017, p. 174) argumenta que esses convênios têm papel particularmente relevante no que diz respeito a benefícios que possam afetar as operações interestaduais, em que é exigida a alíquota interestadual pelo Estado de origem e a diferença de alíquota pelo Estado de destino.

2.4- DO DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS – DIFAL.

O Diferencial de Alíquotas de ICMS – DIFAL trata-se de um imposto Estadual cobrado quando existe uma transação comercial entre Entes Federados distintos.

Impende salientar que existe uma tabela de alíquotas com valores fixados entre os Entes Federados, em que o valor da obrigação tributária gerada pela operação comercial ocorre da seguinte forma: o valor da alíquota interna do Estado de origem é subtraído do valor da alíquota interestadual dos Estados, gerando assim uma diferença de alíquota (DIFAL) que incide no valor da mercadoria negociada.

Neste sentido, o nobre magistério de Rafael Novais (2018, pág. 220), orienta que a nova redação constitucional determina que, na remessa de bens ou serviços, o consumidor final, contribuinte ou não do ICMS (qualquer situação), será devido ao estado de destino o diferencial de alíquotas. Nessa situação, será aplicável a alíquota interna do Estado de destino com a subtração da interestadual.

É indispensável discorrer nesse momento que a cobrança do DIFAL para as empresas optantes pelo Simples Nacional, ou seja, micro e pequenas empresas foi autorizado pelo Convênio do CONFAZ e devidamente regulamentado e instituído pelo Decreto 9.104/2017, em seu artigo primeiro. In verbis:

Art. 1º Fica exigido o pagamento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna utilizada neste Estado e a alíquota interestadual aplicável, na aquisição interestadual de mercadoria destinada à comercialização ou produção rural efetivada por contribuinte optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições -Simples Nacional, inclusive o Microempreendedor Individual – MEI (CASA CIVIL, 2017, texto digital).

Conforme exposto acima, torna-se evidente que por meio do decreto supramencionado, entrou em vigor no Estado de Goiás a partir de fevereiro de

2018, que conforme já dito, o Governador do Estado de Goiás passou a determinar a imposição do pagamento do ICMS-DIFAL, tendo como embasamento constitucional o art. 137 da Constituição Federal.

Defende a doutrina tributarista que o DIFAL ou Diferencial de Alíquota do ICMS é um instrumento usado para proteger a competitividade do estado onde o comprador reside, criando uma sistemática de tributação Estadual complexa e que deve seguir o princípio da não cumulatividade, insculpido ao teor do art. 155, § 2º, I, CF.

Consoante à previsão constitucional, o ICMS pago em uma operação anterior deve ser compensado em relação ao valor devido nas operações posteriores, evitando o que se convencionou chamar de “efeito cascata”.

Com efeito, referido princípio objetiva evitar surpresas aos contribuintes, harmonizando as relações entre a Administração Pública e os administrados, evitando, juntamente com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, a prática de qualquer ato abusivo e ilegal.

3- ANALISAR A INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALIQUOTAS-DIFAL NO ÂMBITO DO ESTADO DE GOIÁS.

3.1- DO REGULAMENTO DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DE GOIÁS.

A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, a chamada “Lei Kandir” é a norma federal que dispõe sobre o Imposto a partir das operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Como o nome já diz, a circulação de mercadoria torna o seu fato gerador, ou seja, a venda, a “circulação” do produto incidirá a tributação do referido Imposto, o ICMS.

De acordo com o Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás – RCTE, em seu artigo 2º, dispõe que o ICMS é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, que incide sobre produtos e serviços de diferentes tipos, ainda que as operações e as prestações de iniciem no exterior.

Igualmente, o ICMS possui benefícios fiscais, onde os mesmos são dispostos na legislação do Estado de Goiás, no Anexo IX do Decreto nº 4.852/1997 – RCTE. Esses benefícios abrangem pela diminuição ou eliminação, da respectiva alta carga tributária, e esses benefícios fiscais são obrigatoriamente regulamentados por lei ou norma específica.

Neste mesmo raciocínio, o renomado doutrinador e tributarista Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 111) diz que estes benefícios equivalem a “tratados entre os integrantes da Federação”. Os convênios têm papel particularmente relevante no que diz respeito a benefícios que possam afetar as operações interestaduais, em que é exigida a alíquota interestadual pelo Estado de origem e a diferença de alíquota pelo Estado de destino.

Conforme a inconstitucionalidade dos benefícios e incentivos fiscais sem base em convênio, estes, têm a função de uniformizar, em âmbito nacional, a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais pelos Estados (art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88).

As alíquotas do ICMS conforme o artigo 20 do referido Decreto são de 17% nas operações internas e 12% para as operações interestaduais, podendo variar levando em consideração os benefícios e isenções, seja para a operação ou para o produto em si é de 4% nas operações interestaduais com bem e mercadoria importados do exterior. Com a alíquota de 12% nas operações interestaduais nota-se um estímulo para as empresas efetuarem vendas para outros estados, ou seja, uma forma de estimular a economia e beneficiar as empresas com uma carga tributária menor.

3.2- DO DECRETO Nº 9.104, DE 05 DE DEZEMBRO DE 2017.

Continuamente, o referido Decreto está ligado inteiramente com esse imposto, pois ele estabelece o pagamento do ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelo contribuinte optante pelo simples nacional, nas aquisições de mercadorias destinadas à comercialização ou produção rural.

Eduardo Sabbag (2017, p. 833) entende que o decreto serve, em matéria tributária, como veículo normativo de aplicação direta para a alteração

de alíquotas de certos tributos, bem como para regulamentar a fiel execução de leis tributárias.

Este Decreto, afeta as microempresas- ME e empresas de pequeno porte – EPP do segmento comércio, além de pagarem o imposto sobre as vendas, quando comprarem mercadorias de outros estados, terão que recolher as diferenças de alíquotas de ICMS, tornando uma obrigação a mais a recolher para a empresa e impactando no seu preço de venda final dessas mercadorias.

A mudança feita na legislação se fez necessária a fim de estimular a economia interna do estado, sendo que há um grande fluxo de empresas que adquirem mercadorias fora do Estado de Goiás. Sendo assim, força as empresas a adquirir mercadorias internamente, pois as empresas do Simples Nacional acabam comprando mercadorias de outras unidades da federação pela alíquota interestadual ser menor que a interna, criando-se uma vantagem para esses contribuintes.

Visto o quanto a modificação na legislação foi impactante nas empresas, a Secretaria da Fazenda de Goiás alterou o Decreto nº 9.104 com o Decreto nº 9.326 de 2 de outubro de 2018, que isenta as microempresas do pagamento do DIFAL sendo que as empresas que tiverem faturamento de até R\$ 360.000,00/ANO estão dispensadas do recolhimento do DIFAL.

Ademais, destaca-se que o Estado de Goiás foi um dos últimos estados brasileiros a instituir o DIFAL internamente por meio do referido Decreto nº 9.104/2017, que violou o princípio da legalidade, bem como a reserva de lei complementar.

3.3- DA INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL: RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.

É certo que o artigo 146, III, “d”, da Constituição Federal, dispõe caber à lei complementar a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. Assim, vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

(...)

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

Parágrafo único. A **lei complementar** de que trata o inciso III, d, também **poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios,** observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - **o recolhimento será unificado e centralizado** e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (grifo nosso)

Impende destacar ainda que, quando da instituição desta nova tributação oriunda do Convênio 93/2015 do CONFAZ, bem como do Decreto 9.104/2017, vigorava no ordenamento jurídico pátrio o dever de observância aos requisitos indispensáveis para a adequada validade dos efeitos a ela vinculados.

Nesse contexto, por se tratar de nova tributação, exigia-se a edição de lei complementar para instituição da exação em comento, por força do art. 146, III, 'a', da Constituição Federal, o que não foi observado pelo legislador ao editar a cláusula nona do Convênio 93/2015, do CONFAZ, bem como não

foi levado em conta no Decreto nº 9.104/2017 editado pelo Chefe do Poder Executivo Goiano, violando de maneira flagrante o basilar princípio da legalidade.

Conforme restou evidenciado, a Constituição Federal reservou somente à Lei Complementar e não a convênio interestadual ou decreto a prerrogativa de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS.

A Carta Magna também faculta à Lei Complementar “instituir regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, observando-se, além de outras condições, a facultativa adesão do contribuinte, o recolhimento unificado e centralizado, bem como a imediata distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados, vedada qualquer retenção ou condicionamento.

Convém destacar que o legislador constituinte assegurou aos Estados-membros a possibilidade de exigirem o recolhimento do DIFAL nas operações interestaduais que **destinem mercadorias a consumidor final**, conforme previsto no art. 155, § 2º, VII, *in verbis*:

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

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

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a

alíquota interna do Estado destinatário
e a alíquota interestadual; (grifo nosso)

No entanto, referida atividade legislativa seria regida por intermédio de lei complementar, nos termos do art. 146, III, 'a', CF, o que ocorreu por meio da Lei Complementar nº 87/96. O mencionado diploma normativo estabeleceu, em consonância com o dispositivo constitucional acima transcrito, a possibilidade de cobrança do DIFAL do ICMS em operações interestaduais, desde que o adquirente fosse consumidor final.

Dessa forma, a regra geral é aquela estabelecida na Constituição Federal, qual seja a exigência do DIFAL somente em operações interestaduais envolvendo adquirente consumidor final, a qual, por questões lógicas, foi mantida pelo legislador infraconstitucional ao editar a LC nº 87/96, responsável por disciplinar os regramentos constitucionais relativos ao ICMS em caráter nacional.

Tecidas essas considerações, não havendo previsão para a cobrança do DIFAL para as empresas optantes pelo Simples Nacional na Constituição Federal, tampouco na LC nº 87/96, resta evidente que o tributo objeto do presente trabalho representa exigência nova, o que reclama, por parte do legislador, a edição de lei complementar, nos termos do art. 146, III, "a", CF.

Eduardo Sabbag nesta mesma linha de raciocínio (2017, p. 862 e 863), colabora ao dizer que o inciso III do art. 146 da CF, ao dispor que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em Direito Tributário "especialmente sobre (...)", denota que a lei complementar poderá versar, de modo mais íntimo, sobre certos temas, sem prejuízo de poder versar sobre outras matérias. Trata-se, assim, de um rol exemplificativo, e não "taxativo". O inciso em estudo preve a estipulação de normas gerais para, alínea "a", "definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes": a alínea menciona que a lei complementar deverá "definir" os tributos e suas espécies, o que parece ser de duvidosa aplicabilidade, pois a própria Constituição se incumbiu de indicar as espécies

tributárias, permitindo ao exegeta a detecção dos delineamentos básicos das exações e suas materialidades tributárias, à luz de interpretação sistemática, pouco restando à lei complementar.

Outrossim, Leandro Paulsen (2017, p. 171) qualifica como normas gerais “especialmente” (trata-se de rol exemplificativo) aquelas que sobre a “definição de tributos e de suas espécies”, sobre o fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição (alínea a). Assim é que cabe à lei complementar definir o arquétipo possível dos principais aspectos dos diversos impostos, inclusive o ICMS.

Deflui do aduzido, então, que o Decreto nº 9.104/2017 invadira esfera legislativa reservada somente à lei complementar federal, não sobejando possível o reconhecimento da legalidade da exação da qual cuidara.

Luis Eduardo Schoueri (2012, p. 196) é pontual ao dizer que a competência conferida para o legislador complementar não pode ser tida como “carta em branco”: a lei complementar não inaugura a ordem jurídica; extrai sua competência da Constituição e, portanto, **deve-lhe obediência**.

De acordo com Abreu, (acessado em 06/10/2021) há que ser registrado que esse entendimento, a par de emergir da literalidade do dispositivo constitucional individualizado, fora deflagrado pelo Supremo Tribunal Federal, que, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5464, concedera medida liminar, suspendendo a exigibilidade do previsto na cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, sob o fundamento de que invadira tema reservado à lei complementar, configurando, inclusive, risco de prejuízos aos contribuintes optantes do Simples Nacional, que podem perder competitividade. Seguem trechos da decisão do relator, Ministro Dias Toffoli, na ADI 5464, *ipsis litteris*:

“Em sede de cognição sumária, concludo que a **Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 invade campo de lei complementar**. Por essas razões, tenho que se encontra presente a **fumaça do bom direito**, apta a autorizar a concessão de liminar.”

Presente, ademais, o **perigo da demora**, uma vez que a não concessão da liminar nesta ação direta conduziria à ineficácia de eventual provimento final. Isso porque, como aduz o autor, **“há risco de perecimento do próprio direito, no caso, de que os contribuintes do SIMPLES NACIONAL percam competitividade e cessem suas atividades”**.

De sua óptica, a norma enfrentada, em relação às empresas optantes do Simples Nacional, onera os impostos a pagar, traz custos burocráticos e financeiros, encarece os produtos, dificulta o cumprimento de obrigações acessórias, aumenta os “custos de conformidade em um momento econômico de crise” e embaraça a viabilidade de empresas de pequenos negócios que comercializam produtos para outros estados. (ADI 5464)

Atualmente de acordo com o FECOMERCIO/SP (acessado em 05/10/2021), o STF declarou ser constitucional a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS para optantes pelo Simples Nacional. No julgamento, foi aprovada a tese de que é constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição dela na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal no dia 11 de maio de 2021 emitiu a decisão á negativa ao Recurso Extraordinário 970.821/RS de uma microempresa gaúcha que questionava acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJRS), Nela, o relator, Ministro Edson Fachin, afirma que a opção pelo Simples Nacional é ***facultativa***, de forma que a empresa optante por este regime deve arcar com as vantagens e desvantagens decorrentes desta escolha. (JUSBASIL, acessado em 07/10/2021)

De acordo com o tema, as decisões acima ilustradas não têm relação com o recente julgamento do Supremo - Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469 e Recurso Extraordinário (RE) 1287019 - que declarou inconstitucional cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, introduzida pela Emenda Constitucional 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar as aquisições feitas pelo consumidor final,

contribuinte ou não do ICMS, localizado em outra unidade federada.

Neste diapasão, o STF reconheceu que as novas regras devem ser regulamentadas por meio de Lei Complementar e não pelo convênio conforme foi feito. Dessa forma o presente estudo coloca em confronto o Convênio-CONFAZ, bem como Decreto 9.104/2015 com a vigente legislação conforme demonstra o STF com os posicionamentos apresentados, gerando questionamento sobre o Convênio no Estado de Goiás.

CONCLUSÃO

O trabalho explanado acima informa de maneira didática o recolhimento do Diferencial de Alíquotas – DIFAL na tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços- ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadorias á consumidor final.

Porquanto, a pesquisa mostrou que no âmbito do Estado de Goiás, a forma com que é cobrado o Diferencial de Alíquotas fere veementemente a nossa Constituição Federal, cabendo ás regras serem regulamentadas por meio de Lei Complementar e não por meio de Decreto, como instituído.

Diante da situação narrada, ás microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional no Estado de Goiás sofrem com á alta cobrança feita de forma inconstitucional, gerando dificuldades até mesmo para manter as portas abertas, refletindo de forma brusca na economia das famílias goianas.

Em maio deste ano, o STF reconheceu a constitucionalidade da exigência do Difal das empresas do Simples Nacional que adquirem mercadorias de fora do Estado. Há alguns argumentos que merecem atenção sobre este tema, evidentemente forte contra o judiciário, com objetivo de convencimento.

Diante do abordado, a Lei que foi aprovada no Rio Grande do Sul é uma Lei, aprovada pela Assembleia Legislativa e, portanto respeita o princípio basilar número um do ramo do direito aqui exposto. Já a norma do Estado de Goiás foi instituída por meio de um Decreto e essa diferença é fundamental, restando claro que um tributo não pode ser instituído por meio de Decreto.

Porém, no Estado de Goiás fica evidente um problema, subrepetidamente narrando que o DIFAL das empresas optantes pelo Simples

fora instituído pela própria LC 123, em seu artigo 13, §1º, inciso XIII, alínea “g”, não sendo esta a verdade.

O referido artigo versa que o pagamento feito pelas empresas do Simples cobra uma alíquota única, pagando vários tributos. O parágrafo 1º dispõe sobre as exceções dos tributos que não estão dentro dessa alíquota única do Simples, incluindo o ICMS-DIFAL, não instituindo base de cálculo, nem alíquotas, apenas excepciona a alíquota única dos tributos, ferindo o princípio da legalidade, quando a primeira norma que instituiu o DIFAL em Goiás efetivamente é o Decreto, sendo que a LC 123 que trata do diferencial de alíquotas não o instituiu, apenas permite sua exigência. Finalmente, essa diferença de tratamento substancial deixa evidente a expressa vedação no referido artigo acima.

Ainda que se alegue a existência de previsão na LC nº 123/06 para instituição da exação em tela, igualmente tratar-se-ia de tributo desprovido de constitucionalidade em face do princípio da legalidade, sobretudo considerando que vai totalmente de encontro à sistemática constitucionalmente estabelecida de conferir tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte.

Assim, o dispositivo do Convênio do CONFAZ, bem como o DECRETO já mencionado, também ofendem o artigo 97 do Código Tributário Nacional e as disposições da Lei Complementar nº 123/06 (Estatuto Nacional da Microempresa de Pequeno Porte), levando-se em consideração o raciocínio de que o CONFAZ e o DECRETO não poderiam determinar a aplicação do Convênio em debate às microempresas e às empresas de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, em razão da AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR e de norma constitucional nesse sentido.

Portanto, nada obstante os demais vícios de inconstitucionalidade de que padece a exigência *sub judice*, a cobrança do DIFAL da forma como instituída encontra-se maculada em sua origem, por flagrante inconstitucionalidade formal, o que, por si só, já seria suficiente para afastar a possibilidade de sua cobrança, ainda que criada com base na Lei Complementar nº 123/06 (art. 13, § 1º, XIII, ‘h’).

REFERENCIAS

ABREU, online, acessado 06/10/2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-04/mariana-guimaraes-difal-simples-inconstitucionalidade>

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: senado, 1988.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Confisco tributário, p. 39.

CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Natureza jurídica dos convênios de Estados-Membros: inconstitucionalidade continuada. Revista de Direito Tributário, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994.

CONVÊNIO CONFAZ 93/2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15

DE SOUZA, Thiago Bruno Alves; SILVA, Clesiomar Rezende. ASPECTOS INERENTES AO ICMS: UMA ABORDAGEM DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL) NO ESTADO DE GOIÁS. Revista de Estudos Interdisciplinares do Vale do Araguaia REIVA, v. 3, n. 01, p. 34-34, 2020.

EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015

FABRETTI, L. C. Contabilidade Tributária. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

- SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017. 1. Direito tributário 2. Direito tributário - Brasil I. Título.

FECOMERCIO/SP. Disponível em: <https://www.fecomercio.com.br/noticia/stf-declara-ser-constitucional-a-cobranca-do-diferencial-de-aliquota-do-icms-para-optantes-pelo-simples>

GOIÁS. Decreto nº 9.104, de 05 de dezembro de 2017. Dispõe sobre o pagamento do ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelo contribuinte optante pelo Simples Nacional, nas aquisições de mercadorias destinadas à comercialização ou produção rural e altera o Anexo IX do RCTE. Disponível em: https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/69848/decreto-9104

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário / Kiyoshi Harada. – 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

JUSBRASIL. Disponível em:
<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1266190217/recurso-extraordinario-re-970821-rs/inteiro-teor-1266190259>

LEI COMPLEMENTAR nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Micro e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, DF: Presidência da República, [2019].

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

LEGISLAWEB. Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=127568>

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 49-50.

MONTEIRO, Pammela de Souza Batinga et al. A importância do planejamento tributário para o desenvolvimento de micro e pequenas empresas. REVISTA FAIPE, v. 9, n. 1, p. 50-58, 2019.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito Financeiro: curso de Direito Tributário. 3. ed. revista e atualizada. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p. 90 (destaques).

NOVAIS, Rafael. Direito tributário facilitado / Rafael Novais. – 3. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

OLIVEIRA, Daniel Cícero de. Planejamento tributário aplicado a microempresa lei complementar nº 155/2017 simples nacional para o ano de 2018. 2019.

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo / Leandro Paulsen. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. 1. Direito tributário. 2. Direito tributário - Brasil I. Título.

SCHOUERI, Luis Eduardo Direito tributário / Luís Eduardo Schoueri. – 2. ed. – São Paulo : Saraiva, 2012. 1. Direito tributário 2. Direito tributário - Brasil I. Título.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade: Orientação de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, pp. 13 e 14; v._____. _____. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 40.

VERGARA, Sylvia C. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 3.ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2000.

VIEIRA, M. M. F.; ZOUAIN, D. M. Pesquisa qualitativa em administração. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.