

DECRETO LEGISLATIVO Nº 06 DE 21 DE OUTUBRO DE 2021

APROVADO PRELIMINARMENTE
À PUBLICAÇÃO E, POSTERIORMENTE
À COMISSÃO DE CONST., JUSTIÇA
E REDAÇÃO
Em 20 / 10 / 20 21
[Assinatura]
1º Secretário



Susta o Decreto nº 9.104, de 05 de dezembro de 2017, que dispõe sobre o pagamento do ICMS relativo à diferença entre 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, do Poder Executivo.

A ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE GOIÁS, nos termos do artigo 11 da Constituição Estadual, aprova e a Mesa Diretora promulga o seguinte Decreto Legislativo:

Art. 1º Susta os efeitos e aplicação do Decreto nº 9.104 de 5 de dezembro de 2017, que dispõe sobre o DIFAL, que trata da diferença entre 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.

Art. 2º Ficam sem efeito todos os atos administrativos praticados decorrentes da publicação do Decreto nº 9.104, de 2017.

Art. 3º Este Decreto Legislativo entra em vigor na data de sua publicação.

PLENÁRIO GETULINO ARTIAGA, em de de 2021.

[Assinatura]
DELEGADO HUMBERTO TEÓFILO
Deputado Estadual

JUSTIFICATIVA

O Sistema Tributário Nacional foi estruturado pela Constituição Federal de 1988. O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS encontra-se previsto na Seção IV (art. 155). A ele são aplicáveis as normas específicas previstas nas Seções I, II e VI, e também as demais normas gerais a ele inerentes previstas na Carta Magna.

A Carta Magna assegura que para a edição de leis, aqui tratadas de forma ampliativa, sejam respeitados princípios básicos e invioláveis, principalmente para a proteção dos direitos do contribuinte.

Aroldo Gomes de Mattos¹, fez uma breve síntese dos princípios asseguradores dos direitos e garantias individuais e também as limitações ao poder de tributar, as “cláusulas pétreas”, inalteráveis e inamovíveis (art. 60, parágrafo 4º, inc. IV), a saber:

- 1) legalidade: deve cada ente da Federação, dentro da sua competência, instituir o tributo por lei, definido o seu fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e os sujeitos passivo e ativo (arts. 5º, inc. II, e 150, inc. I);
- 2) irretroatividade: a lei tributária nova não pode atingir onerosamente a atos e fato pretéritos (art. 150, inc. III, alínea a);
- 3) anterioridade: veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que os criou ou majorou, ou antes de noventa dias, conforme o caso (art. 150, inc. III, alíneas b e c);
- 4) tipicidade fechada: deve a lei definir e explicitar o tipo submetido ao tributo (art. 150, inc. III);
- 5) imunidade aos impostos: conferida aos entes políticos, aos templos, aos partidos políticos, a entidades sindicais dos trabalhadores, a certas instituições de educação e de

¹ MATOS, Aroldo Gomes. ICMS Comentários à Legislação Nacional, São Paulo: Dialética, 2006, pag.15



- assistência social, aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão (art. 150, inc. VI);
- 6) isonomia: critério de justiça segundo o qual os contribuintes que se encontram nas mesmas condições devem ser tributados de forma idêntica (art. 5º);
- 7) equivalência na tributação: mais amplo do que o isonômico, proíbe tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em “situação equivalente” (art.150, inc. II);
- 8) não-confisco: proibição de o Poder Público apoderar-se da propriedade privada sem causa legítima ou sem a devida indenização (art. 150, inc. IV);
- 9) capacidade contributiva: condição econômica de o contribuinte suportar impostos (art. 145, parágrafo 1º);
- 10) moralidade dos atos da Administração Pública: ética e probidade na tributação (art. 37);
- 11) proporcionalidade e razoabilidade: refutam a discricionariedade e a injustiça nos atos e nas decisões administrativas e judiciais (dispositivos implícitos); e
- 12) vinculabilidade da receita dos impostos: proibição de sua vinculação a órgão, fundo e despesa, inclusive a do ICMS (art. 167, inc. IV).

Assim, dentro destas autorizações e limitações, é que detém os entes políticos, competência para instituir os tributos. Atribuição constitucional esta, no caso específico do ICMS, dos Estados (art. 155, inc. II).

Além destes princípios, o ICMS possui outros que o caracterizam, tais como a não-cumulatividade e a seletividade, por exemplo.

Estes “princípios” foram criados com o fim de buscar a criação da segurança jurídica tributária.

Desta forma não se pode suplantar, no sistema legislativo brasileiro, a busca permanente da segurança jurídica, devendo para tanto continuamente com os princípios basilares do sistema constitucional pátrio.

Nesse sentido, a Emenda Constitucional nº 87 de 16 de abril de 2015 alterou os incisos VII e VIII do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88.

A redação anterior do trecho constitucional supra referido fazia uma clara diferença na imposição das alíquotas aplicáveis ao fato gerador do ICMS, a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ao considerar o destinatário da compra como contribuinte ou não do imposto estadual.

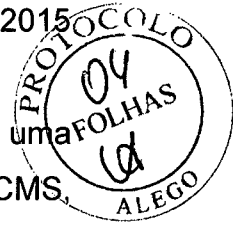
Conforme já citado, o processo legislativo compreende a elaboração de emendas à Constituição, leis complementares, etc., cabendo à lei complementar dispor sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

A Constituição elenca, expressamente, as matérias cuja disciplina se dará em caráter complementar à Constituição, através de quórum qualificado, por lei complementar.

Assim temos o artigo 146 da CF, que reserva algumas matérias a serem disciplinadas por lei complementar:

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:
 - 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;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.



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. (grifamos)

Existem outras previsões no campo do ICMS, os quais, por não conterem previsão específica, podem ser tratados por lei ordinária e não por lei complementar.

Em todo caso, a CF delimita especificamente o campo de atuação legislativo ao definir que somente por lei complementar poderão ser tratadas questões como: base de cálculo, contribuinte, tratamento tributário diferenciado e favorecido a empresas de pequeno porte. No campo específico do ICMS, a Lei Complementar nº 87 de 1996, a Lei Kandir, é a lei complementar competente para regulamentar este tributo.

Desta forma, os Regulamentos de ICMS dos Estados devem seguir as disposições ali contidas pois é este o procedimento legislativo apto a produzir

plenos efeitos no campo tributário e assim, o único a deter poder impositivo perante o contribuinte.

De fato, “os motivos pelos quais se criou uma categoria peculiar especial de lei (a complementar)”, conforme Aroldo Gomes de Mattos², “são vários e notórios: impor um efetivo consenso, uma ponderação mais acurada, uma maior estabilidade, além de um rito próprio e prioritário para a deliberação e aprovação de determinadas matérias tidas como de relevante interesse nacional.

Com isso, houve a exclusão da hipótese de ser revogada, derogada ou inovada por uma minoria de congressistas ocasional e inexpressiva, ou até mesmo por medida provisória baixada pelo Presidente da República. Prestigiou-se, assim, o princípio da certeza e da segurança jurídica, pilar da estabilidade das instituições e do progresso e desenvolvimento da Nação”.

Em ICMS, a Constituição Federal especifica atuação da lei complementar. Importante ressaltar, devido a pertinência temática, os seguintes pontos em destaque:

- a) definir seus contribuintes: o contribuinte deve estar vinculado diretamente ao fato gerador;
- b) disciplinar o regime de compensação do imposto: estabelecer a forma escritural e operacional das regras de informam a apuração de imposto;
- c) fixa estabelecimento responsável pelo recolhimento do tributo tendo por base o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- d) fixa a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre; entre outras.

Tais atribuições, foram delimitadas pela Lei Maior ao campo de atuação da lei complementar, pelos seguintes motivos:

² Op. sit.



- 1) dar tratamento uniforme em todo território nacional, por se tratar de um imposto instituído em frações pelos Estados;
- 2) impossibilitar possíveis conflitos de competência entre os entes tributantes ou cumulação dos impostos incidentes sobre o consumo, principalmente nas atividades mistas;
- 3) definir seus contribuintes (ou o destinatário legal tributário) e o local das operações relativas à circulação de mercadorias e da prestação dos serviços tributáveis;
- 4) dispor sobre o regime de substituição tributária, tratando do contribuinte substituto e substituído;
- 5) coibir a “guerra fiscal” e assim buscar investimentos; 6) disciplinar o regime de compensação do imposto; etc.

As deliberações estaduais, aprovadas por Convênios, na área do ICMS, são disciplinadas pela Lei Complementar nº 24/75, tendo sido esta recepcionada pela CF/88 no artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea g.

As regras de estrutura sobre a edição de convênios interestaduais, que só poderão ser instituídos para tratar de isenções, incentivos e benefícios fiscais são disciplinadas pela LC 24/75. Assim, os Convênios poderão se concessivos e revogatórios (art. 1º).

Os convênios terão em seu quórum (art. 2º) a presença de representantes da maioria das unidades da Federação, aprovados pela unanimidade dos presentes, e revogados pela mesma via (4/5).

A ratificação ou não do convênio dependerá do respectivo Decreto Estadual (art. 4º) emanado pelo Poder Executivo, no prazo de 15 (quinze) dias.

A inobservância de tais preceitos pode levar: à nulidade do ato; à exigibilidade de que o imposto não pago seja devolvido; à ineficácia da lei ou ato que concedeu isenção; e, à presunção da irregularidade das contas estaduais perante o Tribunal de Contas da União, e suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação.



Paulo de Barros Carvalho³ apresenta alguns aspectos positivos dos

Convênios:

Em todo caso, o que quero ressaltar aqui é o papel histórico que os Convênios têm apresentado; um papel extremamente positivo em termos de organização, porque hoje me parece patente que o ICMS não é um imposto privativo e exclusivo dos Estados nem do Distrito Federal. É um imposto de colaboração nacional. É um imposto que só pode ser implantado em termos nacionais.

Não se quer aqui menosprezar nem desqualificar a aplicação de Convênios regulares, que só tendem a simplificar o sistema legislativo pátrio. Ainda mais quando elaborados perante o colegiado do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. De toda forma o campo de atuação não é tão amplo a ponto de poderem os convênios confrontar disposição constitucional.

Dentre as cláusulas ilegais firmadas no Convênio nº 93, a cláusula 9ª atinge o maior número de preceitos constitucionais vigentes.

É o texto da cláusula 9ª:

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.

A cláusula 9ª do Convênio nº 93, de 17 de setembro de 2015 vislumbra incluir os contribuintes optantes do regime unificado do Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/2006) nas regras inauguradas pela EC 87/2015 e regulamentadas por este convênio.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Os Acréscimos Financeiros e a Base de Cálculo do ICMS. Dimensão Jurídica do Tributo, São Paulo: Meio Jurídico, 2003, pag. 515.

Reiterando os artigos constitucionais já aqui explanados, temos a afronta direta ao estipulado no artigo 146, inciso III, alínea "a" da CF/88 onde é determinado que cabe a lei complementar definir os contribuintes dos tributos.

Como pode o Confaz, mediante deliberação, tratar tão abertamente de matéria destinada à lei complementar e assim incluir no campo dos contribuintes os optantes do regime do simples, sem sequer haver tal menção na lei complementar 123?

Assim dispõe a CF/88:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

A regra é clara: o tratamento tributário dos contribuintes optantes do sistema simples deve ser definido por lei complementar.

É o texto do artigo 1º, parágrafo 6º da Lei Complementar 123/2006:

§ 6º A ausência de especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido ou da determinação de prazos máximos, de acordo com os §§ 3º e 4º, tornará a nova obrigação inexigível para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Pela interpretação sistemática deste parágrafo podemos depreender que os contribuintes do Simples podem considerar inexigível a nova cobrança

de ICMS instituída pelo Convênio nº 93, ainda mais pela total desarmonia das regras do convênio, com o tratamento simplificado instituído pela LC 123.

Ainda, o tratamento favorecido as pequenas empresas encontra diretriz nos princípios norteadores da ordem econômica nacional. Em aplicação específica para os pequenos, temos o apoio à livre iniciativa.

Afonso da Silva⁴ comenta que “a livre iniciativa consagra uma economia de mercado, de natureza capitalista, já que a iniciativa privada é um princípio básico da ordem capitalista”, e afirma também que “a liberdade de iniciativa envolve a liberdade de indústria e comércio ou liberdade de empresa e a liberdade de contrato”.

Do seu lado, Eros Roberto Grau⁵, reconhece e insiste que “a liberdade de iniciativa não se identifica apenas com a liberdade de empresa, pois ela abrange todas as formas de produção individuais ou coletivas, dando ensejo às iniciativas privada, cooperativa, autogestionária e pública”.

Contudo, é fundamental o reconhecimento de que a livre iniciativa tem seu ponto sensível na chamada liberdade de empresa, que pode ser entendida sobre três vertentes: liberdade de investimento ou acesso; liberdade de organização; e liberdade de contratação.

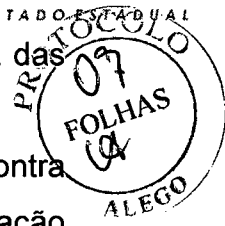
Neste sentido deve ser interpretado o inciso IX do artigo 170 da CF:

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.

O tratamento favorecido que a CF atribui às pequenas empresas vêm discriminado na lei complementar nº 123.

⁴ SILVA, José Afonso. Curso de direito constitucional positivo. 19. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

⁵ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica). 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.



Ainda a CF, ao contrário do Convênio 93, determina que deve incentivar-se o desenvolvimento das microempresas, inclusive, buscando a simplificação das obrigações tributárias destes contribuintes.

Assim vêm o artigo 179 da CF determinando:

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.

Estas situações expostas, que não exauzem os pontos traumáticos do Convênio nº 93, já demonstram que o convênio ao contrário de simplificar o sistema arrecadatário tributário imposto aos optantes do simples, complica e onera a atividade destes empresários de forma estrondosa.

Contudo a exigência de estar incluídos os optantes do simples nacional nas regras do Convênio 93, o que leva a obrigações acessórias de emitir-se até o número de 4 (quatro) guias complementares de recolhimento tributário, fere uma das principais garantias do tratamento diferenciado que deve ser dado aos pequenos produtores.

Assim determina a lei complementar nº 123:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

(...)

§ 4 o É vedada a exigência de obrigações tributárias acessórias relativas aos tributos apurados na forma do Simples Nacional além daquelas estipuladas pelo CGSN e atendidas por meio do Portal do Simples Nacional, bem como, o estabelecimento de exigências adicionais e unilaterais pelos entes federativos, exceto os programas de cidadania fiscal.



O regime de recolhimento tributário do simples nacional está sendo assim deturpado.

Reiterando, a Cláusula 9ª do Convênio ICMS 93/2015, editado pelo CONFAZ, afronta diretamente diversos artigos constitucionais:

- I) Arts. 170, IX, e 179, que dispensam tratamento diferenciado às pequenas empresas e estabelecem o dever de incentivar suas atividades;
- II) Art. 150, incisos II e IV, que obrigam o legislador a observar a isonomia tributária e proíbe o confisco;
- III) Art. 155, §2º, inciso I, que orienta a não-cumulatividade do imposto;
- IV) Arts. 146, inciso III, alínea “d”, e 5º, II, os quais demonstram que o Convênio prescinde de legalidade;
- V) Arts. 145, §1º e 152, que determinam seja observada a capacidade contributiva e a uniformidade geográfica da tributação.

Assim, é inconteste a ilegalidade da cláusula 9º do Convênio nº 93, que ao incluir os optantes do simples nacional na nova sistemática, adentrou no campo exclusivo de lei complementar, tratando de contribuinte de tributo e incluindo os optantes do sistema simples nas regras do ato normativo.

Por conseguinte, o Decreto Estadual nº 9.104, de 05 de dezembro de 2017 é inconstitucional em sua integralidade por prever que *“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”*, razão pela qual a aprovação do presente projeto de decreto legislativo é medida imperioso para restaurar a legalidade das relações tributárias estaduais.



PROCESSO LEGISLATIVO
2021008223



Autuação: 26/10/2021

Projeto : DL - 06 - AL

Origem: ASSEMBLEIA LEGISLATIVA - GO

Autor: DEP. HUMBERTO TEÓFILO

Tipo: DECRETO

Subtipo: SUSTAÇÃO

Assunto: SUSTA O DECRETO Nº 9.104, DE 05 DE DEZEMBRO DE 2017, QUE DISPÕE SOBRE O PAGAMENTO DO ICMS RELATIVO À DIFERENÇA ENTRE 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, DO PODER EXECUTIVO



ALEGO
ASSEMBLEIA LEGISLATIVA
DO ESTADO DE GOIÁS
A CASA É SUA

DECRETO LEGISLATIVO Nº 06 DE 21 DE DEZEMBRO DE 2021

APROVADO PRELIMINARMENTE
À PUBLICAÇÃO E, POSTERIORMENTE
À COMISSÃO DE CONST., JUSTIÇA
E REDAÇÃO
Em 20 / 12 / 2021
1º Secretário

Susta o Decreto nº 9.104, de 05 de dezembro de 2017, que dispõe sobre o pagamento do ICMS relativo à diferença entre 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, do Poder Executivo.

A ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE GOIÁS, nos termos do artigo 11 da Constituição Estadual, aprova e a Mesa Diretora promulga o seguinte Decreto Legislativo:

Art. 1º Susta os efeitos e aplicação do Decreto nº 9.104 de 5 de dezembro de 2017, que dispõe sobre o DIFAL, que trata da diferença entre 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.

Art. 2º Ficam sem efeito todos os atos administrativos praticados decorrentes da publicação do Decreto nº 9.104, de 2017.

Art. 3º Este Decreto Legislativo entra em vigor na data de sua publicação.

PLENÁRIO GETULINO ARTIAGA, em _____ de _____ de 2021.

DELEGADO HUBERTO TEÓFILO
Deputado Estadual

JUSTIFICATIVA



O Sistema Tributário Nacional foi estruturado pela Constituição Federal de 1988. O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS encontra-se previsto na Seção IV (art. 155). A ele são aplicáveis as normas específicas previstas nas Seções I, II e VI, e também as demais normas gerais a ele inerentes previstas na Carta Magna.

A Carta Magna assegura que para a edição de leis, aqui tratadas de forma ampliativa, sejam respeitados princípios básicos e invioláveis, principalmente para a proteção dos direitos do contribuinte.

Aroldo Gomes de Mattos¹, fez uma breve síntese dos princípios asseguradores dos direitos e garantias individuais e também as limitações ao poder de tributar, as “cláusulas pétreas”, inalteráveis e inamovíveis (art. 60, parágrafo 4º, inc. IV), a saber:

- 1) legalidade: deve cada ente da Federação, dentro da sua competência, instituir o tributo por lei, definido o seu fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e os sujeitos passivo e ativo (arts. 5º, inc. II, e 150, inc. I);
- 2) irretroatividade: a lei tributária nova não pode atingir onerosamente a atos e fato pretéritos (art. 150, inc. III, alínea a);
- 3) anterioridade: veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que os criou ou majorou, ou antes de noventa dias, conforme o caso (art. 150, inc. III, alíneas b e c);
- 4) tipicidade fechada: deve a lei definir e explicitar o tipo submetido ao tributo (art. 150, inc. III);
- 5) imunidade aos impostos: conferida aos entes políticos, aos templos, aos partidos políticos, a entidades sindicais dos trabalhadores, a certas instituições de educação e de

¹ MATOS, Aroldo Gomes. ICMS Comentários à Legislação Nacional, São Paulo: Dialética, 2006, pag.15

- assistência social, aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão (art. 150, inc. VI);
- 6) isonomia: critério de justiça segundo o qual os contribuintes que se encontram nas mesmas condições devem ser tributados de forma idêntica (art. 5º);
- 7) equivalência na tributação: mais amplo do que o isonômico, proíbe tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em “situação equivalente” (art.150, inc. II);
- 8) não-confisco: proibição de o Poder Público apoderar-se da propriedade privada sem causa legítima ou sem a devida indenização (art. 150, inc. IV);
- 9) capacidade contributiva: condição econômica de o contribuinte suportar impostos (art. 145, parágrafo 1º);
- 10) moralidade dos atos da Administração Pública: ética e probidade na tributação (art. 37);
- 11) proporcionalidade e razoabilidade: refutam a discricionariedade e a injustiça nos atos e nas decisões administrativas e judiciais (dispositivos implícitos); e
- 12) vinculabilidade da receita dos impostos: proibição de sua vinculação a órgão, fundo e despesa, inclusive a do ICMS (art. 167, inc. IV).

Assim, dentro destas autorizações e limitações, é que detém os entes políticos, competência para instituir os tributos. Atribuição constitucional esta, no caso específico do ICMS, dos Estados (art. 155, inc. II).

Além destes princípios, o ICMS possui outros que o caracterizam, tais como a não-cumulatividade e a seletividade, por exemplo.

Estes “princípios” foram criados com o fim de buscar a criação da segurança jurídica tributária.

Desta forma não se pode suplantar, no sistema legislativo brasileiro, a busca permanente da segurança jurídica, devendo para tanto continuamente com os princípios basilares do sistema constitucional pátrio.

Nesse sentido, a Emenda Constitucional nº 167 de 16 de abril de 2015 alterou os incisos VII e VIII do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88.

A redação anterior do trecho constitucional supra referido fazia uma clara diferença na imposição das alíquotas aplicáveis ao fato gerador do ICMS, a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ao considerar o destinatário da compra como contribuinte ou não do imposto estadual.

Conforme já citado, o processo legislativo compreende a elaboração de emendas à Constituição, leis complementares, etc., cabendo à lei complementar dispor sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

A Constituição elenca, expressamente, as matérias cuja disciplina se dará em caráter complementar à Constituição, através de quórum qualificado, por lei complementar.

Assim temos o artigo 146 da CF, que reserva algumas matérias a serem disciplinadas por lei complementar:

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:
 - 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;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

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. (grifamos)

Existem outras previsões no campo do ICMS, os quais, por não conterem previsão específica, podem ser tratados por lei ordinária e não por lei complementar.

Em todo caso, a CF delimita especificamente o campo de atuação legislativo ao definir que somente por lei complementar poderão ser tratadas questões como: base de cálculo, contribuinte, tratamento tributário diferenciado e favorecido a empresas de pequeno porte. No campo específico do ICMS, a Lei Complementar nº 87 de 1996, a Lei Kandir, é a lei complementar competente para regulamentar este tributo.

Desta forma, os Regulamentos de ICMS dos Estados devem seguir as disposições ali contidas pois é este o procedimento legislativo apto a produzir

plenos efeitos no campo tributário e assim, o único a deter poder impositivo perante o contribuinte.

De fato, “os motivos pelos quais se criou uma categoria peculiar e especial de lei (a complementar)”, conforme Aroldo Gomes de Mattos², “são vários e notórios: impor um efetivo consenso, uma ponderação mais acurada, uma maior estabilidade, além de um rito próprio e prioritário para a deliberação e aprovação de determinadas matérias tidas como de relevante interesse nacional.

Com isso, houve a exclusão da hipótese de ser revogada, derogada ou inovada por uma minoria de congressistas ocasional e inexpressiva, ou até mesmo por medida provisória baixada pelo Presidente da República. Prestigiou-se, assim, o princípio da certeza e da segurança jurídica, pilar da estabilidade das instituições e do progresso e desenvolvimento da Nação”.

Em ICMS, a Constituição Federal especifica atuação da lei complementar. Importante ressaltar, devido a pertinência temática, os seguintes pontos em destaque:

- a) definir seus contribuintes: o contribuinte deve estar vinculado diretamente ao fato gerador;
- b) disciplinar o regime de compensação do imposto: estabelecer a forma escritural e operacional das regras de informam a apuração de imposto;
- c) fixa estabelecimento responsável pelo recolhimento do tributo tendo por base o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- d) fixa a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre; entre outras.

Tais atribuições, foram delimitadas pela Lei Maior ao campo de atuação da lei complementar, pelos seguintes motivos:

² Op. sit.

- 1) dar tratamento uniforme em todo território nacional, por se tratar de um imposto instituído em frações pelos Estados;
- 2) impossibilitar possíveis conflitos de competência entre os entes tributantes ou cumulação dos impostos incidentes sobre o consumo, principalmente nas atividades mistas;
- 3) definir seus contribuintes (ou o destinatário legal tributário) e o local das operações relativas à circulação de mercadorias e da prestação dos serviços tributáveis;
- 4) dispor sobre o regime de substituição tributária, tratando do contribuinte substituto e substituído;
- 5) coibir a “guerra fiscal” e assim buscar investimentos; 6) disciplinar o regime de compensação do imposto; etc.

As deliberações estaduais, aprovadas por Convênios, na área do ICMS, são disciplinadas pela Lei Complementar nº 24/75, tendo sido esta recepcionada pela CF/88 no artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea g.

As regras de estrutura sobre a edição de convênios interestaduais, que só poderão ser instituídos para tratar de isenções, incentivos e benefícios fiscais são disciplinadas pela LC 24/75. Assim, os Convênios poderão se concessivos e revogatórios (art. 1º).

Os convênios terão em seu quórum (art. 2º) a presença de representantes da maioria das unidades da Federação, aprovados pela unanimidade dos presentes, e revogados pela mesma via (4/5).

A ratificação ou não do convênio dependerá do respectivo Decreto Estadual (art. 4º) emanado pelo Poder Executivo, no prazo de 15 (quinze) dias.

A inobservância de tais preceitos pode levar: à nulidade do ato; à exigibilidade de que o imposto não pago seja devolvido; à ineficácia da lei ou ato que concedeu isenção; e, à presunção da irregularidade das contas estaduais perante o Tribunal de Contas da União, e suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação.

Paulo de Barros Carvalho³ apresenta alguns aspectos positivos dos

Convênios:

Em todo caso, o que quero ressaltar aqui é o papel histórico que os Convênios têm apresentado; um papel extremamente positivo em termos de organização, porque hoje me parece patente que o ICMS não é um imposto privativo e exclusivo dos Estados nem do Distrito Federal. É um imposto de colaboração nacional. É um imposto que só pode ser implantado em termos nacionais.

Não se quer aqui menosprezar nem desqualificar a aplicação de Convênios regulares, que só tendem a simplificar o sistema legislativo pátrio. Ainda mais quando elaborados perante o colegiado do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. De toda forma o campo de atuação não é tão amplo a ponto de poderem os convênios confrontar disposição constitucional.

Dentre as cláusulas ilegais firmadas no Convênio nº 93, a cláusula 9ª atinge o maior número de preceitos constitucionais vigentes.

É o texto da cláusula 9ª:

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.

A cláusula 9ª do Convênio nº 93, de 17 de setembro de 2015 vislumbra incluir os contribuintes optantes do regime unificado do Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/2006) nas regras inauguradas pela EC 87/2015 e regulamentadas por este convênio.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Os Acréscimos Financeiros e a Base de Cálculo do ICMS. Dimensão Jurídica do Tributo, São Paulo: Meio Jurídico, 2003, pag. 515.

Reiterando os artigos constitucionais já aqui explanados, temos a afronta direta ao estipulado no artigo 146, inciso III, alínea "a" da CF/88 onde é determinado que cabe a lei complementar definir os contribuintes dos tributos.

Como pode o Confaz, mediante deliberação, tratar tão abertamente de matéria destinada à lei complementar e assim incluir no campo dos contribuintes os optantes do regime do simples, sem sequer haver tal menção na lei complementar 123?

Assim dispõe a CF/88:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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

A regra é clara: o tratamento tributário dos contribuintes optantes do sistema simples deve ser definido por lei complementar.

É o texto do artigo 1º, parágrafo 6º da Lei Complementar 123/2006:

§ 6º A ausência de especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido ou da determinação de prazos máximos, de acordo com os §§ 3º e 4º, tornará a nova obrigação inexigível para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Pela interpretação sistemática deste parágrafo podemos depreender que os contribuintes do Simples podem considerar inexigível a nova cobrança

de ICMS instituída pelo Convênio nº 93, ainda mais pela total desarmonia das regras do convênio, com o tratamento simplificado instituído pela LC 123.

Ainda, o tratamento favorecido as pequenas empresas encontra diretriz nos princípios norteadores da ordem econômica nacional. Em aplicação específica para os pequenos, temos o apoio à livre iniciativa.

Afonso da Silva⁴ comenta que “a livre iniciativa consagra uma economia de mercado, de natureza capitalista, já que a iniciativa privada é um princípio básico da ordem capitalista”, e afirma também que “a liberdade de iniciativa envolve a liberdade de indústria e comércio ou liberdade de empresa e a liberdade de contrato”.

Do seu lado, Eros Roberto Grau⁵, reconhece e insiste que “a liberdade de iniciativa não se identifica apenas com a liberdade de empresa, pois ela abrange todas as formas de produção individuais ou coletivas, dando ensejo às iniciativas privada, cooperativa, autogestionária e pública”.

Contudo, é fundamental o reconhecimento de que a livre iniciativa tem seu ponto sensível na chamada liberdade de empresa, que pode ser entendida sobre três vertentes: liberdade de investimento ou acesso; liberdade de organização; e liberdade de contratação.

Neste sentido deve ser interpretado o inciso IX do artigo 170 da CF:

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.

O tratamento favorecido que a CF atribui às pequenas empresas vêm discriminado na lei complementar nº 123.

⁴ SILVA, José Afonso. Curso de direito constitucional positivo. 19. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2001.

⁵ GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica). 9. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

Ainda a CF, ao contrário do Convênio 93, determina que deve incentivar-se o desenvolvimento das microempresas, inclusive, buscando a simplificação das obrigações tributárias destes contribuintes.

Assim vêm o artigo 179 da CF determinando:

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.

Estas situações expostas, que não exaurem os pontos traumáticos do Convênio nº 93, já demonstram que o convênio ao contrário de simplificar o sistema arrecadatório tributário imposto aos optantes do simples, complica e onera a atividade destes empresários de forma estrondosa.

Contudo a exigência de estar incluídos os optantes do simples nacional nas regras do Convênio 93, o que leva a obrigações acessórias de emitir-se até o número de 4 (quatro) guias complementares de recolhimento tributário, fere uma das principais garantias do tratamento diferenciado que deve ser dado aos pequenos produtores.

Assim determina a lei complementar nº 123:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

(...)

§ 4º É vedada a exigência de obrigações tributárias acessórias relativas aos tributos apurados na forma do Simples Nacional além daquelas estipuladas pelo CGSN e atendidas por meio do Portal do Simples Nacional, bem como, o estabelecimento de exigências adicionais e unilaterais pelos entes federativos, exceto os programas de cidadania fiscal.

O regime de recolhimento tributário do simples nacional está sendo assim deturpado.

Reiterando, a Cláusula 9ª do Convênio ICMS 93/2015, editado pelo CONFAZ, afronta diretamente diversos artigos constitucionais:

- I) Arts. 170, IX, e 179, que dispensam tratamento diferenciado às pequenas empresas e estabelecem o dever de incentivar suas atividades;
- II) Art. 150, incisos II e IV, que obrigam o legislador a observar a isonomia tributária e proíbe o confisco;
- III) Art. 155, §2º, inciso I, que orienta a não-cumulatividade do imposto;
- IV) Arts. 146, inciso III, alínea “d”, e 5º, II, os quais demonstram que o Convênio prescinde de legalidade;
- V) Arts. 145, §1º e 152, que determinam seja observada a capacidade contributiva e a uniformidade geográfica da tributação.

Assim, é inconteste a ilegalidade da cláusula 9º do Convênio nº 93, que ao incluir os optantes do simples nacional na nova sistemática, adentrou no campo exclusivo de lei complementar, tratando de contribuinte de tributo e incluindo os optantes do sistema simples nas regras do ato normativo.

Por conseguinte, o Decreto Estadual nº 9.104, de 05 de dezembro de 2017 é inconstitucional em sua integralidade por prever que “*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*”, razão pela qual a aprovação do presente projeto de decreto legislativo é medida imperioso para restaurar a legalidade das relações tributárias estaduais.

