

REVISTA ARTE, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA FACULDADE CET

O DIREITO DE CRÉDITO NO REGIME NÃO CUMULATIVO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS): ASPECTOS CONTROVERSOS DAS AQUISIÇÕES DE EMPRESAS OPTANTES PELO REGIME DO SIMPLES NACIONAL

THE RIGHT TO CREDIT IN THE NON-CUMULATIVE REGIME OF ASSESSMENT OF CREDIT TAX ON THE CIRCULATION OF GOODS AND SERVICES (ICMS): CONTROVERSIAL ASPECTS OF ACQUISITIONS OF COMPANIES OPTING FOR THE SIMPLES NACIONAL REGIME

Rikart Reardd Cavalcanti Medeiros¹

Joelma Danniely Cavalcanti Meireles²

Jane Karla de Oliveira Santos³

Daniel Carvalho Sampaio⁴

Daniela Carla Gomes Freitas⁵

Geloesse Gomes Correia Freitas⁶

Luiz Carlos Carvalho de Oliveira⁷

RESUMO

A concepção de que no Brasil, existe uma complexidade relacionada à legislação tributária que apresenta vários desafios especialmente para as organizações que estão enquadradas na modalidade de regime denominada Simples Nacional. Neste prisma, o presente Trabalho de Conclusão de Curso utilizou como metodologia a descritiva com foco no método qualitativo, no qual seu objetivo geral primou por analisar o direito de crédito no regime não cumulativo de apuração do ICMS e suas implicações para as empresas que apuram o ICMS pelo regime normal e adquirem mercadorias de empresas optantes pelo Simples Nacional, destacando aspectos controversos e desafios enfrentados na aplicação da legislação tributária. Ao seu término, tem-se que para aprimorar a legislação tributária e garantir maior segurança jurídica e equidade, recomenda-se a implementação de medidas que simplifiquem o processo de destaque do ICMS e assegurem o direito ao crédito pelas empresas adquirentes. Entre as sugestões estão a criação de um sistema mais intuitivo e automatizado para o cálculo e destaque do ICMS, maior orientação e suporte técnico às empresas do Simples Nacional, e a possibilidade de créditos presumidos ou compensações alternativas que respeitem o princípio da não cumulatividade. Em resumo, a análise dos aspectos controversos das aquisições de empresas do Simples Nacional

1 Graduando do Curso de Direito da Faculdade CET. Graduado em Ciências Contábeis. E-mail: rikartcavalcanti@gmail.com

2 Mestra em Direito. Pós-graduada em Contabilidade Fiscal e Tributária. Graduada em Direito. Graduada em Ciências Contábeis. Professora do curso de Direito da Faculdade CET. E-mail: professor15@faculdadecet.edu.br ID Lattes: <http://1837081361490207> ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6958-1446>

3 Mestra em Direito pela Universidade Católica de Brasília. Professora de Direito da Faculdade CET. <https://orcid.org/0000-0003-1276-9426>. E-mail: professor21@cet.edu.br

4 Coordenador do curso de Bacharelado em Direito da Faculdade CET. Mestre em Direito. Professor da Faculdade CET. E-mail: direito@cet.edu.br

5 Mestra em Teoria da Literatura. Especialista em Direito Processual. Professora do Curso de Direito da Faculdade CET. CV: <http://lattes.cnpq.br/3831672304895229> ORCID: <http://id.org/0000-0003-3329-0684>

6 Mestra em Direito. Especialista em Língua Portuguesa. Graduada em Direito e Licenciatura Plena em Letras Portuguesas. Coordenadora da Pós-graduação e extensão da Faculdade CET. Professora do curso de Direito na Faculdade CET. CV: <http://lattes.cnpq.br/7234450545779413> ORCID: <http://id.org/0000-0003-4697-2772>

7 Doutor em Educação. Graduado em Ciências Sociais. Especialista em Gestão de Sistemas Educacionais. Mestre em Educação. Professor da Faculdade CET. CV: <https://lattes.cnpq.br/1647240795355981>

REVISTA ARTE, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA FACULDADE CET

destaca a necessidade de reformas e ajustes na legislação e na fiscalização tributária, visando a promover um ambiente mais justo e eficiente para todas as partes envolvidas.

PALAVRAS-CHAVE: Direito de crédito. Regime não cumulativo. ICMS.

ABSTRACT

The concept that in Brazil, there is a complexity related to tax legislation that presents several challenges especially for organizations that are part of the regime called Simples Nacional. In this perspective, this Course Completion Work used descriptive methodology as a methodology with a focus on the qualitative method, in which its general objective excelled in analyzing the right to credit in the non-cumulative ICMS calculation regime and its implications for companies that calculate the ICMS under the normal regime and acquire goods from companies opting for Simples Nacional, highlighting controversial aspects and challenges faced in the application of tax legislation. Upon completion, in order to improve tax legislation and ensure greater legal certainty and equity, it is recommended to implement measures that simplify the ICMS highlighting process and ensure the right to credit by acquiring companies. Among the suggestions are the creation of a more intuitive and automated system for calculating and highlighting ICMS, greater guidance and technical support for Simples Nacional companies, and the possibility of presumed credits or alternative compensations that respect the principle of non-cumulative. In summary, the analysis of the controversial aspects of the acquisitions of Simples Nacional companies highlights the need for reforms and adjustments in legislation and tax inspection, aiming to promote a fairer and more efficient environment for all parties involved.

KEYWORDS: Credit law. Non-cumulative regime. ICMS.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal (CF) de 1988 descreve entre suas competências relacionadas com os tributos aos entes políticos a instituição prevista pelo Distrito Federal e Estados da República o chamado Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS) além de Serviços de Transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação estando previsto de forma genérica no Art. 155, II. Estando ainda sujeito, segundo o inciso I do § 2º deste artigo que este tributo está previamente sujeito à não cumulatividade, exceto quando relacionado ao direito dos contribuintes à não cumulatividade estando prevista na própria Constituição que diz respeito às operações previamente sujeitas à incidência ou à isenção. Fora isso, a não cumulatividade deve ser plenamente realizada seguindo-se os termos constitucionais do país.

Tem-se, portanto, a concepção de que no Brasil, existe uma complexidade relacionada à legislação tributária que apresenta vários desafios especialmente para as organizações que estão enquadradas na modalidade de regime denominada Simples Nacional. Nesse contexto, observa-se uma grande relevância na abordagem de temáticas relacionadas com o crédito no regime não cumulativo de apuração deste imposto, mas ao mesmo tempo uma enorme controvérsia.

Por outro lado, tem-se que o regime Simples Nacional é um conjunto de normas tributárias simplificadas onde os gestores das micro e pequenas empresas (MPEGs) podem optar pelo pagamento de um único imposto que envolve vários tributos, tais como o ICMS sendo que essas organizações são obrigadas a, quando realizarem vendas de suas mercadorias ou serviços, destacarem nas notas fiscais o crédito de ICMS, pois este sistema de tributação tem como base o princípio da não cumulatividade.

A chamada não cumulatividade é considerada como um tipo de princípio que proporciona às organizações a compensação do valor do ICMS pago em transações, tais como a aquisição de mercadorias utilizando-se do valor do ICMS devido nas vendas dessas mercadorias. Assim, pode-se evitar a ocorrência múltipla deste imposto durante toda a cadeia de produção.

REVISTA ARTE, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA FACULDADE CET

Entretanto, deve-se observar que quando há um volume maior de emissões de notas fiscais pelas empresas optantes pelo sistema Simples Nacional sem que o ICMS seja destacado, há a impossibilidade de esta se aproveitar do referido crédito da entrada de mercadoria, surgindo então a controvérsia: qual a possibilidade de que esta organização pudesse receber o crédito do ICMS?

O que se tem é que a legislação brasileira não é tão clara e deixa brechas de interpretação em relação a esta questão, o que traz, de certa forma, a insegurança jurídica para as organizações envolvidas gerando intensas divergências e discussões entre as organizações contribuintes e a gestão tributária, podendo ocorrer uma resposta negativa quanto a o direito ao crédito do ICMS. Nesse contexto, torna-se de grande relevância a realização de um tipo de análise mais aprofundada dessa temática, no qual permite-se examinar o que diz os principais dispositivos legais, bem como seus argumentos doutrinários e as jurisprudências envolvidas neste contexto relacionado ao direito de crédito do ICMS, sendo essencial a avaliação das consequências econômicas e tributárias provenientes desta controvérsia, assim como as possíveis alternativas existentes para solucionar esta problemática.

Neste prisma, o presente Trabalho de Conclusão de Curso tem como objetivo analisar o direito de crédito no regime não cumulativo de apuração do ICMS e suas implicações para as empresas que apuram o ICMS pelo regime normal e adquirem mercadorias de empresas optantes pelo Simples Nacional, destacando aspectos controversos e desafios enfrentados na aplicação da legislação tributária e os objetivos específicos primaram por investigar a legislação vigente relacionada ao regime não cumulativo de apuração do ICMS e sua aplicação às empresas que apuram o ICMS pelo regime normal e adquirem mercadorias de empresas optantes pelo Simples Nacional, identificar as principais controvérsias e desafios enfrentados pelas empresas que apuram o ICMS pelo regime normal e adquirem mercadorias de empresas optantes pelo Simples Nacional no que se refere ao direito de crédito do ICMS, analisar jurisprudências e posicionamentos doutrinários sobre a questão do direito de crédito do ICMS para empresas que apuram o ICMS pelo regime normal e adquirem mercadorias de empresas optantes pelo Simples Nacional, avaliar os impactos econômicos e financeiros decorrentes das restrições ao direito de crédito do ICMS para empresas que apuram o ICMS pelo regime normal e adquirem mercadorias de empresas optantes pelo Simples Nacional e propor recomendações ou sugestões para aprimorar a legislação tributária relacionada ao direito de crédito do ICMS, visando a garantir maior segurança jurídica e equidade para as empresas que apuram o ICMS pelo regime normal e adquirem mercadorias de empresas optantes pelo Simples Nacional.

Portanto, este estudo tem como propósito contribuir para o debate sobre o direito de crédito no regime não cumulativo de apuração do ICMS nas aquisições de empresas optantes pelo Simples Nacional, oferecendo uma análise crítica e propondo soluções para a controvérsia existente.

2. HISTÓRICO DO ICMS

Para Fontoura (2020), o Sistema Tributário Brasileiro é considerado como um dos mais complexos a nível mundial, pois a Constituição Federal (CF) do Brasil não se limitou, segundo a autora, a dissertar acerca dos tributos em seus referidos artigos. Entretanto, de acordo com Silva (2017), o documento constitucional tenta se adequar a um país com extensão continental que expõe relevantes

REVISTA ARTE, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA FACULDADE CET

matérias relacionadas à área tributária, com suas nuances entre nos seus vários Estados, como nenhuma Constituição de outro país tentou.

Santos (2017) afirma que ocorreram várias mudanças relativas aos tributos no Brasil, sendo que isso foi visível com a implantação da Constituição de 1946, demonstrando o claro objetivo de crescer o montante tributário dos recursos destinados aos municípios brasileiros. Deste modo, foram criados nesta época, o Imposto do Selo e o Imposto sobre as Indústrias e Profissões no qual recebia-se 10% da arrecadação do Imposto de Renda (IR) e 30% de exceção relacionada à arrecadação estadual sobre a municipal.

A partir dos anos 60, segundo Buenos, Santos e Godinho (2023), houve uma reforma primando por elevar a capacidade estadual de arrecadação, tendo como propósito solucionar o problema relacionado com o déficit fiscal e também estimular o processo de crescimento econômico nos Estados. Com isso, a reforma possibilitou a implantação de um sistema tributário mais inovador, reduzindo ainda o número de tributos no qual foram criados a partir de então dois novos impostos sobre valor agregado que se tornaram de grande relevância para a estrutura tributária do país: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS).

Oliveira, Ramos e Cavalcante (2023) expressam em seu estudo que o ICMS e o IPI são impostos ou tributos não cumulativos. Entretanto, o Imposto sobre Serviço (ISS) já é um tributo cumulativo, não gerando nenhum direito à dedução nas etapas subsequentes. O Programa de Integração Social/Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (PIS/COFINS), por sua vez, apresentam regime misto de incidência, no qual em alguns setores tem-se a aplicação do regime cumulativo, muito embora a regra padrão estabeleça que ele seja do tipo de regime não cumulativo.

Silva, Gomes e Silva (2022, p. 22) destacam a citação do ICMS no Art. 155 da CF/88 quando a mesma refere que: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: ITCD, ICMS e IPVA.” O ICMS, juntamente com outros tributos são considerados para os Estados como a principal fonte de arrecadação sendo o mesmo classificado como um tipo de imposto indireto, incidindo na circulação de mercadorias, assim como diretamente nas prestações de serviços relacionado com os transportes interestaduais, intermunicipal e de Comunicações.

3. O ICMS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal de 1988 é a principal fonte normativa que estabelece as bases do sistema tributário brasileiro, incluindo a regulação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O ICMS, como um imposto estadual, é regido por dispositivos específicos da Constituição, os quais delineiam sua competência, princípios de incidência e limites da atuação dos estados e do Distrito Federal.

O artigo 155 da Constituição Federal atribui aos estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS, incidindo sobre operações relativas à circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Essa competência é exercida por meio de leis estaduais, as quais estabelecem alíquotas, base de cálculo e demais aspectos da cobrança do imposto.

REVISTA ARTE, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA FACULDADE CET

A Constituição Federal também estabelece princípios fundamentais que devem nortear a cobrança do ICMS. Dentre eles, destacam-se a não cumulatividade, que permite o crédito do imposto cobrado nas etapas anteriores da cadeia produtiva, e a seletividade, que prevê alíquotas diferenciadas em função da essencialidade dos produtos.

Além de conferir competência aos estados para instituir o ICMS, a Constituição Federal também estabelece limites à sua atuação. Por exemplo, é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, bem como reduzir as alíquotas estabelecidas em convênio interestadual sem a devida compensação financeira.

A Constituição Federal também assegura garantias aos contribuintes em relação à cobrança do ICMS. Dentre essas garantias, destaca-se o princípio da legalidade tributária, segundo o qual a instituição ou majoração de tributos só pode ser realizada por meio de lei, respeitando os princípios da anterioridade e da noventena.

A Constituição Federal exerce um papel fundamental na regulação do ICMS, estabelecendo competências, princípios e limites à atuação dos estados e do Distrito Federal na cobrança desse imposto. Ao conferir segurança jurídica e previsibilidade ao sistema tributário, a Constituição contribui para a harmonização das relações fiscais entre os entes federativos e para a promoção do desenvolvimento econômico e social do país.

4. O ICMS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A presença do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro está embasada na Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir, é uma legislação fundamental para a regulação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no Brasil. Ela foi promulgada para estabelecer normas gerais sobre a incidência, não cumulatividade, compensação e recolhimento do ICMS, além de disciplinar as operações e prestações sujeitas a esse imposto, as obrigações dos contribuintes e os procedimentos administrativos relacionados à sua arrecadação (DANTAS, SOUZA, 2020).

De acordo com a CNM (2021), a Lei Kandir foi criada para regulamentar o Art. 155 da Constituição Federal, o qual atribui aos estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS. Ela estabelece diretrizes e critérios para a cobrança do imposto, visando garantir a sua eficácia como instrumento de arrecadação e controle fiscal. Entre as principais disposições da Lei Kandir estão:

1. Não Cumulatividade: A lei estabelece o princípio da não cumulatividade do ICMS, permitindo que o contribuinte se credite do imposto cobrado nas etapas anteriores da cadeia produtiva, de forma a evitar a incidência múltipla do tributo sobre o mesmo produto.
2. Compensação e Recolhimento: A Lei Kandir define os procedimentos e prazos para a compensação e recolhimento do ICMS, estabelecendo as obrigações dos contribuintes em relação à apuração e pagamento do imposto.
3. Operações e Prestações Sujeitas ao ICMS: A legislação lista as operações e prestações sujeitas à incidência do ICMS, abrangendo desde a circulação de mercadorias até a prestação de serviços de transporte e comunicação.

REVISTA ARTE, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA FACULDADE CET

4. Benefícios Fiscais: A Lei Kandir estabelece as condições e limites para a concessão de benefícios fiscais pelos estados e pelo Distrito Federal, visando promover o desenvolvimento regional e setorial sem comprometer a harmonização do sistema tributário nacional.

A Lei Kandir desempenha um papel fundamental na regulação do ICMS, contribuindo para a segurança jurídica e a previsibilidade do sistema tributário brasileiro. Suas disposições são essenciais para garantir a eficácia da arrecadação do imposto e para promover a justiça fiscal entre os contribuintes e os entes federativos. Em suma, esta ferramenta jurídica é uma peça chave no ordenamento jurídico brasileiro, estabelecendo as bases para a cobrança e arrecadação do ICMS. Sua importância reside na sua capacidade de promover a eficiência e equidade no sistema tributário, ao mesmo tempo em que possibilita a adoção de políticas fiscais que estimulem o desenvolvimento econômico e social do país (DANTAS, SOUZA, 2020).

Neste prisma, percebe-se a intensa discussão acerca da realização da reforma tributária ganhou destaque e força recentemente no ano de 2018 logo após a aprovação da Reforma da Previdência através da Emenda Constitucional n. 103. Isso se deve pela Câmara dos Deputados ter demonstrado interesse através da PEC n. 45/2019 e pelo Senado através da PEC n. 110/2019, ambas tendo propostas referentes a emendas na Constituição acerca da reforma tributária no qual propuseram, na época, a extinção de alguns tributos que tratam sobre bens e serviços, que, no novo entendimento, poderiam ser substituídos por um único imposto, Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) (BRANDÃO, 2020).

De acordo com Fontoura (2020), um fato importante na história do país teve de ser tratado com maior urgência, ficando a Reforma Tributária para outro momento que foi a pandemia de Covid-19 no qual o Congresso Nacional publicou o Decreto Legislativo nº 6, de 2020, no dia 20 de março de 2020, passando a reconhecer esta ocorrência como sendo um estado de calamidade pública. Além disso, o decreto instituiu uma Comissão Mista no âmbito do Congresso Nacional, com a finalidade de acompanhar e avaliar a situação fiscal e a execução orçamentária e financeira das medidas relacionadas à emergência de saúde pública.

No no dia 15 de junho de 2020, a PEC n. 45/2019 ainda se encontrava esperando o Parecer do Relator na Comissão Especial no qual foram apresentadas cerca de mais de duzentas emendas constitucionais. Esta PEC, cujo autor foi o Deputado Federal Baleia Rossi (MDB/SP), tinha como objetivo modificar o Sistema Tributário Nacional no qual propunha-se a extinção de cinco tributos, o IPI, o PIS e COFINS no âmbito federal, o ICMS na competência dos Estados e o ISS na esfera municipal. Sugeriu também a criação de dois novos impostos sobre valor agregado, que seriam o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), de competência das três esferas federativas e o chamado Imposto Seletivo, que tributaria os serviços específicos, sendo este de competência federal (BRANDÃO, 2020).

Outra proposta de Emenda à Constituição, desta vez a de n. 110/2019, cuja autoria era o Senado Federal também visava alterar o Sistema Tributário Nacional. Esta PEC já se encontrava pronta para a pauta de aprovação em 19 de dezembro de 2019 pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ), sendo apresentadas 143 emendas constitucionais. Ela presumia a extinção de

REVISTA ARTE, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA FACULDADE CET

nove tributos, dentre eles o IPI, o IOF, o PIS, o Pasep, o Cofins, também o Salário-Educação e o Cide-Combustíveis todos de competência federal, além do ICMS de competência estadual e o ISS de cunho municipal. Sugeria-se, então nesta PEC a criação do Imposto sobre valor agregado de competência estadual (IBS), igualmente como na PEC n. 45/2019 (FONTOURA, 2020).

O Senado Federal, a partir da data de 28 de dezembro de 2023, passou a realizar modificações através da Lei Complementar n. 204 referentes ao Art. 12 da Lei Complementar

nº 87/1996, a chamada Lei Kandir, no qual passou a vigorar as seguintes alterações:

Art. 12.

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte;

.....

§ 4º Não se considera ocorrido o fato gerador do imposto na saída de mercadoria de estabelecimento para outro de mesma titularidade, mantendo-se o crédito relativo às operações e prestações anteriores em favor do contribuinte, inclusive nas hipóteses de transferências interestaduais em que os créditos serão assegurados:

I - pela unidade federada de destino, por meio de transferência de crédito, limitados aos percentuais estabelecidos nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, aplicados sobre o valor atribuído à operação de transferência realizada;

II - pela unidade federada de origem, em caso de diferença positiva entre os créditos pertinentes às operações e prestações anteriores e o transferido na forma do inciso I deste parágrafo.

§ 5º (VETADO)." (NR)

Art. 2º Fica revogado o § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor em 1º de janeiro de 2024.

Esta nova Lei Complementar, criada a partir do PLP n. 116/23, apontou novas normas gerais relacionadas às operações de transferência, já antecipadas através do Convênio ICMS 178/23, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), cumprindo decisão relativa ao Superior Tribunal Federal (STF) na Ação declaratória de constitucionalidade (ADC) n. 49, sendo tratada com certa insegurança jurídica quanto aos contribuintes do ICMS (BUENOS; SANTOS,; GODINHO, 2023).

Fernandes (2023) cita que muito embora se tenha no inciso II relativa à sexta Cláusula do Convênio ICMS 178/2023 que cita que "(...) para fins de manutenção dos benefícios fiscais concedidos pelo fisco de origem (e que exijam que as operações sejam tributadas)", o processo de transferência deverá ser equiparada a uma operação que gera tributos. A questão principal é que diante disto não há ainda uma definição sobre quais os benefícios que estariam subjugados por tal garantia.

5. O ICMS EM CADA ESTADO

De acordo com Brasil (2020), tanto o ICMS quanto o IPI e uma parte do PIS/COFINS gera vários questionamentos no país, pois estes impostos são considerados não cumulativos, logo os mesmos visam capturar o valor agregado. Deste modo, eles dispõem de meios que possam possibilitar

REVISTA ARTE, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA FACULDADE CET

sua desoneração, nas etapas posteriores, relativas aos tributos já pagos nas etapas anteriores. Por sua vez, o Imposto sobre Serviço (ISS), também o Simples Nacional, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o PIS/COFINS e o próprio Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) conhecido popularmente por IR, geram cumulatividade tributária estando sujeitos à incidência em cascata por não terem quaisquer mecanismos de compensação, uma vez que possuem como base o faturamento de empresas/organizações, que é então gerado pela atividade econômica destas.

Silva, Gomes e Silva (2022) destacam que o ICMS se trata de um imposto de competência Estadual, segundo a própria CF/88 sendo ainda citada na Lei Complementar nº 87/1996, conhecida popularmente como Lei Kandir cujo objetivo é o de direcionar os Estados a poderem editar suas leis segundo os parâmetros da lei nacional. Um exemplo disso é o Mato Grosso que, através da Lei 7.098/98 passou a estabelecer a sua aplicação e suas delimitações, sendo este documento posteriormente editado através do Decreto nº 1.944/89 e revogado pelo Decreto nº 2.212, de 20 de março de 2014, estando o mesmo em vigência até a atualidade.

Cada estado e o Distrito Federal possuem suas próprias legislações sobre o ICMS, as quais complementam as disposições da Constituição e da Lei Kandir. Essas normas estaduais estabelecem alíquotas, base de cálculo, benefícios fiscais, obrigações acessórias e outras regras específicas relacionadas ao imposto. Essa diversidade normativa estadual é uma das características marcantes do ICMS no Brasil, gerando complexidade e desafios para os contribuintes e para a administração tributária (NÓIA, 2017).

Com relação à Interrelação entre as Normas: A Constituição Federal, a Lei Kandir e as legislações estaduais formam um conjunto normativo interdependente que rege a incidência e a arrecadação do ICMS no Brasil. Essas normas coexistem e se complementam, garantindo a segurança jurídica e a efetividade da tributação sobre a circulação de mercadorias e serviços em todo o país. No entanto, a interação entre essas diferentes esferas normativas também pode gerar conflitos e desafios interpretativos, exigindo constante atualização e harmonização das normas tributárias (FERRAZ JÚNIOR, 2022).

O ICMS desempenha um papel crucial no financiamento das políticas públicas e na manutenção das finanças dos estados e do Distrito Federal. Sua regulação por meio de um conjunto complexo de normas constitucionais, legais e estaduais reflete a complexidade do sistema tributário brasileiro e a necessidade de conciliar interesses regionais e nacionais. Portanto, é essencial uma abordagem integrada e colaborativa entre os entes federativos para garantir a eficácia e a justiça do ICMS dentro do ordenamento jurídico brasileiro (BUENOS; SANTOS; GODINHO, 2023).

Segundo Acras (2024), o ICMS refere-se a pessoas e empresas que atuam na venda de produtos ou nos específicos de Transporte Interestadual e Interestadual de Comunicação. Este imposto é obrigatório no qual sua incidência é aplicada a partir do momento em que o titular de um produto ou prestador de um serviço passa a posse deste para um comprador que pode ser uma pessoa física ou jurídica. Este tributo aplica-se através da circulação de mercadorias ou da prestação de serviços relativos ao transporte interestadual, intermunicipal, ou os de comunicações, e ainda os de energia elétrica, na entrada de mercadorias importadas, e na prestação de serviços para o exterior. Deste modo, o ICMS refere-se a áreas tais como a indústria, o comércio, a área farmacêutica, diante de

REVISTA ARTE, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA FACULDADE CET

produtos como bebidas, alimentos e combustíveis. Este imposto é de suma relevância financeira para os Estados e municípios, logo o valor arrecadado com este tributo é, ou ao menos deveria ser revertido nos setores da saúde, da educação e da infraestrutura.

No Maranhão, segundo a Secretaria de Fazenda do Estado, o ICMS em 2024 aumentou de 20% para 22%, segundo o que diz a Lei n. 12.120/2023, que fez alterações significativas na Lei nº 11.815/2022 determinando a nova alíquota de ICMS para o Estado (SEFAZ-MA, 2024).

Acras (2024) refere que o ICMS torna-se um tributo isento para contribuintes, que porventura efetuem operações que estão sujeitas à cobrança do imposto, por terem alguma vantagem ou estarem em um grupo específico, não sendo os mesmos obrigadas a pagar tal tributo.

Relacionada com o crédito de regime não-cumulativo, a não cumulatividade do ICMS no país, permite a realização das deduções a partir da metodologia ou processo: imposto contra imposto. Diante disso, entende-se que para se ter a disponibilidade do direito relativo ao crédito do ICMS, a empresa ou prestador de serviços estará vinculado a condição de ter adquirido determinado bem ou prestado um serviço para que possa então fazer uso exclusivo relacionado às suas atividades internas em seu ambiente de produção, ou relativas à atividade final da empresa onde, não sendo esta a sua destinação, estará configurada a mesma como consumidora final, não tendo a possibilidade de gerar o crédito (DEXHEIMER, 2017).

6. O CRÉDITO NO REGIME NÃO-CUMULATIVO

Nóia (2017) cita que para que se possa entender acerca da importância e do conceito do princípio da não-cumulatividade, faz-se necessário primeiro o conhecimento breve sobre o que são os impostos cumulativos, os chamados impostos em cascata, bem como seu uso e as suas consequências. Esta autora cita em sua obra que os impostos cumulativos, são os tributos relativos a todas as etapas da produção que, no seu entendimento, este tipo de tributação cumulativa chega a penalizar diretamente todos os processos de produção extensos, pois este incide relativamente sobre o valor integral dos produtos e, quanto maior for a proporção das operações que envolvem a produção, maior também será sua carga tributária.

O contrário disto, ou seja, a o regime de não cumulatividade ocorre quando o ICMS refere-se sobre todas as etapas da circulação das mercadorias. Neste tipo de processo, a nota fiscal é expedida em cada período, pois é através desse documento que este tributo é calculado e arrecadado pelo governo.

Em 2023, a partir de 30 de maio deste ano, houve a conversão da MP n. 1.159/23 imposto na Lei n. 14.592, no qual se tem a exclusão dos valores referentes ao ICMS tendo a base de cálculo dos créditos referentes ao PIS e ao COFINS não-cumulativos passando a ser eficaz, no entendimento do legislador, para todas as empresas (RUPPENTHAL, 2023).

Esta autora ressalta que a Lei n. 14.592/23 veio a alterar as Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, que referem sobre o regime não-cumulativo de PIS e COFINS. No seu entendimento, tem-se em relação às receitas devido a tributação onde esta nova lei prevê a retirada da base de cálculos proveniente das contribuições relativas ao valor do ICMS com incidência sobre as operações de venda

REVISTA ARTE, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA FACULDADE CET

e do outro, constatou-se que a exclusão da base de créditos de PIS e da COFINS do ICMS incidiu diretamente no tocante à operação de aquisição (RUPPENTHAL, 2023).

O legislador argumenta que a busca do equilíbrio na relação de apuração dos créditos e os débitos das contribuições é necessária para a vedação à inclusão do imposto estadual na base de créditos, partindo do princípio da exclusão do imposto estadual da receita. Isso se deve, porque a essa exclusão do ICMS realizada pelo Superior Tribunal Federal (STF) em seu julgamento do RE n. 574.706/PR, daria a entender que o mesmo processo ou método deveria, então, ser aplicado, seguindo-se a lógica, à exclusão do crédito proveniente dessas contribuições (valor de aquisição) (RUPPENTHAL, 2023).

Antes disso, segundo Nóia (2017), o princípio da não-cumulatividade foi então introduzido no ordenamento constitucional no país através da Emenda Constitucional nº 18/65, que passou a sistematizar o sistema tributário brasileiro em sua totalidade, fato que trouxe, na época, modificações profundas ao sistema então vigente. Deste modo, através desta emenda,

o princípio da não-cumulatividade, passou a determinar que o ICMS estaria sujeito à regra de que com o tributo já pago o valor seria então abatido em cada operação realizada, nos termos da lei complementar.

Ruppenthal (2023) cita que, com as novas regras, o argumento central da não exclusão do ICMS da base de cálculo de crédito do PIS e da COFINS, é que este seria amparado através de um parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) que demonstra o entendimento do STF que este tributo não poderia ser aplicado de forma automática diante da apuração dos créditos gerados devido à aquisição de bens e insumos, dependendo então de uma legal para que se efetuassem a sua efetivação.

6.1 O SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Este regime é aplicável às Microempresas (ME) e às Empresas de Pequeno Porte (EPP) desde 1º de julho de 2007.

O principal objetivo do Simples Nacional é reduzir a burocracia e os custos tributários para essas empresas, promovendo um ambiente mais favorável para o crescimento e desenvolvimento econômico (RECEITA.FAZENDA.GOV.BR, 2023).

O Simples Nacional, segundo Santos (2023) unifica oito tributos em um único sistema de arrecadação, facilitando o processo de pagamento e diminuindo a carga administrativa para as empresas. Os tributos incluídos são:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
Contribuição para o PIS/PASEP;
Contribuição Patronal Previdenciária (CPP);
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);
Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

REVISTA ARTE, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA FACULDADE CET

A simplificação na arrecadação desses tributos resulta em menor custo operacional e maior previsibilidade financeira para as empresas de pequeno porte.

Neste contexto, de acordo com Crepaldi (2021), a inclusão do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) no Simples Nacional visa simplificar a complexa estrutura tributária brasileira. No entanto, a aplicação do ICMS dentro deste regime possui suas especificidades. A alíquota do ICMS varia conforme a atividade econômica da empresa e a receita bruta acumulada nos últimos 12 meses.

Deste modo, segundo o autor, para calcular a alíquota efetiva do ICMS no âmbito do Simples Nacional, utiliza-se a seguinte fórmula:

$$(\text{Alíquota Efetiva} = \text{RBT12} \times \text{Alíq-PD}) / \text{RTB12}$$

Onde:

RBT12: Receita Bruta Acumulada dos últimos 12 meses

ALÍQ: Alíquota nominal expressa nos anexos do Simples Nacional

PD: Parcela a deduzir, também indicada nos anexos do Simples Nacional

Obrigações Acessórias e Credenciamento do ICMS

Com relação à emissão das notas fiscais e o destaque do ICMS as empresas optantes pelo Simples Nacional devem observar o disposto no artigo 58, § 1º da Resolução CGSN Nº 140, de 22 de maio de 2018. Esse dispositivo normativo determina que as MEs e EPPs devem destacar o valor do crédito de ICMS em seus documentos fiscais, permitindo a apropriação do crédito pelas empresas que apuram o ICMS pelo regime normal (RECEITA.FAZENDA.GOV.BR, 2018).

Segundo o Artigo 58:

“A ME ou EPP optante pelo Simples Nacional não fará jus à apropriação nem transferirá créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.” (Lei Complementar nº 123, de 2006, Art. 23).

Contudo, as empresas não optantes pelo Simples Nacional, incluindo pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária, têm direito ao crédito correspondente ao ICMS incidente sobre suas aquisições de mercadorias de ME ou EPP optantes pelo Simples Nacional. Isso é válido desde que as mercadorias sejam destinadas à comercialização ou industrialização e que o crédito seja limitado ao ICMS efetivamente devido pelas optantes do Simples Nacional em relação a essas aquisições, conforme disposto nos artigos 60 a 62 da referida lei.

O Simples Nacional na concepção de Crepaldi (2021), desempenha um papel crucial no estímulo à formalização de pequenas empresas e na geração de empregos. Ao reduzir a carga tributária e simplificar os procedimentos administrativos, o regime facilita a entrada de micro e pequenas empresas na economia formal, aumentando a arrecadação tributária e promovendo a justiça fiscal.

Embora o Simples Nacional ofereça inúmeros benefícios, existem desafios a serem considerados. A complexidade das alíquotas e das faixas de receita bruta pode gerar dúvidas e

REVISTA ARTE, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA FACULDADE CET

dificuldades na apuração correta dos tributos. Além disso, a necessidade de destacar o crédito de ICMS em documentos fiscais pode criar obrigações adicionais para as empresas optantes.

Ademais, a fiscalização e a conformidade tributária continuam sendo pontos críticos, exigindo que as empresas mantenham um rigoroso controle de suas operações financeiras e fiscais.

7. ASPECTOS CONTROVERSOS DAS AQUISIÇÕES DE EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL

Como bem destacado neste trabalho, o ICMS é um imposto de incidência não cumulativa, no entanto, possui algumas especificidades para as empresas optantes pelo regime de apuração de impostos do Simples Nacional. Contribuintes optantes podem destacar o ICMS sobre suas vendas, permitindo que as empresas que adquirem as mercadorias possam se beneficiar deste crédito, desde que apurem o ICMS pelo regime normal.

A fórmula para o cálculo e destaque do ICMS no Simples Nacional é complexa e, na prática, muitas vezes não é observada conforme disposto na legislação. A maioria dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional não realiza o destaque do ICMS em suas notas fiscais, o que impossibilita o aproveitamento do crédito de ICMS por parte das empresas adquirentes. Aqui surge uma controvérsia significativa: como esses contribuintes que adquirem mercadorias de empresas optantes pelo Simples Nacional sem o devido destaque do ICMS poderão se beneficiar dos créditos desta operação?

7.1 FALTA DE DESTAQUE DO ICMS

A ausência do destaque do ICMS nas notas fiscais emitidas por empresas do Simples Nacional se deve a diversas razões, como o desconhecimento das obrigações tributárias específicas ou a dificuldade em compreender e aplicar a legislação. Esta situação cria um cenário de insegurança jurídica para as empresas que adquirem mercadorias, pois não conseguem aproveitar os créditos de ICMS, impactando negativamente sua carga tributária e competitividade.

7.2 CONSEQUENCIAS DA INOBSERVÂNCIA

A inobservância do destaque do ICMS nas notas fiscais gera um problema prático para as empresas que apuram o ICMS pelo regime normal. Elas são obrigadas a pagar o ICMS sobre a totalidade das suas operações sem poder compensar o imposto já pago nas etapas anteriores da cadeia produtiva, resultando em uma carga tributária maior do que a prevista pelo princípio da não cumulatividade.

7.3 POSSÍVEIS SOLUÇÕES E INTERPRETAÇÕES

Diversos estudiosos e especialistas em direito tributário sugerem soluções para mitigar esta controvérsia. Uma das abordagens é a adoção de mecanismos mais eficientes de fiscalização e orientação para garantir que as empresas optantes pelo Simples Nacional cumpram com a obrigação

REVISTA ARTE, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA FACULDADE CET

de destacar o ICMS nas notas fiscais. Outra proposta é a revisão da legislação para simplificar o processo de destaque e apuração do ICMS para essas empresas, facilitando a compreensão e o cumprimento das obrigações tributárias.

Além disso, há discussões sobre a possibilidade de permitir que as empresas adquirentes possam lançar créditos presumidos de ICMS, com base em uma alíquota média, quando adquirirem mercadorias de optantes pelo Simples Nacional. Esta medida, se implementada, poderia reduzir a complexidade do processo e assegurar que o princípio da não cumulatividade seja efetivamente aplicado.

8. MÉTODO

O presente estudo utiliza como metodologia a revisão integrativa da literatura no qual foram seguidos os seguintes passos para o desenvolvimento de seu bojo:

- 1) Identificação da temática e da questão norteadora;
- 2) Escolha dos critérios de inclusão e exclusão;
- 3) Identificação dos dados dos estudos escolhidos a serem extraídos;
- 4) Avaliação do referencial teórico envolvidos na revisão;
- 5) Interpretação dos principais resultados encontrados;
- 6) Apresentação da revisão literária demonstrando a síntese do conhecimento.

Neste contexto, a síntese do conhecimento referente aos estudos que estão incluídos nesta revisão diminui as incertezas acerca das recomendações práticas permitindo que se realize generalizações precisas sobre a temática sendo a mesma analisada a partir de informações limitadas disponíveis, facilitando as tomadas de decisões relacionadas com as intervenções que podem ou poderiam ter como resultado uma concepção sobre o que está sendo abordado com mais precisão.

Para isso, foi realizada uma pesquisa de revisão literária utilizando bases dos dados como o Google acadêmico, Portal de Periódicos da CAPES, Scientific Electronic Library Online (SciELO), Biblioteca do STF, além de sítios na Internet relacionados ao Senado Federal; também da Câmara dos Deputados ou Vereadores; Tribunais, Ministério Público, livros de autores renomados, monografias, teses, dissertações, artigos e demais fontes com informações fidedignas e confiáveis no intuito de identificar em seus resultados artigos científicos que foram publicados com sua temática. Deste modo, a busca nas fontes supracitadas procedeu com o uso dos termos indexadores crédito, regime não cumulativo de apuração, ICMS, controvérsias, Simples Nacional e seus correspondentes em inglês credit, non-cumulative calculation regime, ICMS, controversies, Simples National. As publicações foram então pré-selecionadas através de seus títulos, que deveriam conter como critério informações inerentes ao direito de crédito no regime não cumulativo de apuração do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), tendo como foco os aspectos controversos das aquisições de empresas optantes pelo regime do Simples Nacional.

REVISTA ARTE, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA FACULDADE CET

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para aprimorar a legislação tributária e garantir maior segurança jurídica e equidade, recomenda-se a implementação de medidas que simplifiquem o processo de destaque do ICMS e assegurem o direito ao crédito pelas empresas adquirentes. Entre as sugestões estão a criação de um sistema mais intuitivo e automatizado para o cálculo e destaque do ICMS, maior orientação e suporte técnico às empresas do Simples Nacional, e a possibilidade de créditos presumidos ou compensações alternativas que respeitem o princípio da não cumulatividade.

Em resumo, a análise dos aspectos controversos das aquisições de empresas do Simples Nacional destaca a necessidade de reformas e ajustes na legislação e na fiscalização tributária, visando a promover um ambiente mais justo e eficiente para todas as partes envolvidas.

REFERÊNCIAS

ACRAS, Ricardo. Tabela ICMS 2024: alíquotas atualizadas de todos os estados! 2024. Disponível em: <https://focusnfe.com.br/blog/tabela-icms> Acesso em: 11.abr.2024.

BRANDÃO, Marcelo. Primeira Reunião da Comissão da Reforma Tributária Define Cronograma. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2020-03> Acesso em: 20.maio. 2024.

BRASIL. Resolução CGSN Nº 140, de 22 de maio de 2018. 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br> Acesso em: 01.jun.2024.

BUENOS, Kethlen; SANTOS, Jacyara Aline Moreira; GODINHO, Luiz Antônio de Carvalho. A Complexidade do Sistema Tributário e a Necessidade de Simplificação. 2023. Disponível em: <https://www.periodicos.famig.edu.br/index.php/intrepido/article/download/409/319> Acesso em: 05.maio.2024.

CNM. Confederação Nacional dos Municípios. Lei Kandir: perguntas e respostas sobre a Lei 176/2020 estão disponíveis para acesso. 2021. Disponível em: <https://www.cnm.org.br> Acesso em: 20.maio.2024.

CREPALDI, Silvio. Planejamento Tributário: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

DANTAS, A. Q.; SOUZA, G. J. de G. Lei Kandir: como resolver um conflito federativo (quase) insolúvel? Boletim Economia Empírica, v. 1, n. 3, 2020. Disponível em: <https://www.portalperiodicos.idp.edu.br> Acesso em: 19.maio.2024.

DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. Dedução do Crédito Financeiro no ICMS: não cumulatividade e coerência legislativa. Revista de Direito Tributário Atual, Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, n. 38, p. 215-236 - 2017.

REVISTA ARTE, CIÊNCIA E TECNOLOGIA DA FACULDADE CET

FERNANDES, Maicow Leão. A Lei Complementar 204/2023 e as Consequências Práticas Para o Contribuinte do ICMS. 2023. Disponível em: <https://www.brasilalomao.com.br/a-lei-complementar-204-2023> Acesso em: 19.abr.2024.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Do dever de correção de vício pela Administração Tributária e seus limites. Revista Fórum de Direito Tributário. 2022. v. 20 n. 119 set./out. Disponível em: <https://www.tjsc.jus.br/documents/39801> Acesso em: 16.maio.2024.

FONTOURA, Suelen Aparecida da. A Evolução das Reformas Tributárias no Brasil e os Impactos da Proposta de Reforma Tributária do Estado do Rio Grande do Sul. 2020. Disponível em: <https://repositorio.ucs.br/xmlui/bitstream/handle/11338/8692> Acesso em: 15.maio.2024.

NÓIA, Marcela Tomaz. O ICMS e a Substituição Tributária. 2017. Disponível em: <https://repositorio.uniceub.br> Acesso em: 15.abr.2024.

RECEITA.FAZENDA.GOV.BR. O que é o Simples Nacional? 2023. Disponível em: <https://www.receita.fazenda.gov.br> Acesso em: 01.jun.2024.

RUPPENTHAL, Mariana. PIS/COFINS não-cumulativos – Créditos – ICMS – Cálculo. Lei nº 14.592/23 determina retirada do ICMS da base de créditos e provoca discussões. 2023. Disponível em: https://www.charneski.com.br/mundo_tributario/pis-cofins-nao-cumulativos-creditos-icms-calculo-2 Acesso em: 21.maio.2024.

SANTOS, Lorena Paula Resende dos. Simples Nacional: tributação monofásica de PIS e COFINS Em Autopeça. 2023. Disponível em: <http://65.108.49.104/bitstream/123456789/692/1> Acesso em: 01.jun.2024.

SANTOS, Lucas Siqueira dos. Era uma Vez: a reforma tributária no Brasil (Parte 1). Revista Jus Navigandi. Jan./2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/55073/era-uma-vez-a-reforma-tributaria-no-brasil-parte-1> Acesso em: 18.maio.2024.

SEFAZ-MA. Secretaria de Fazenda do Maranhão. Lei n. 12.120, de 21 de novembro de 2023. 2024. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=23980> Acesso em: 17.maio.2024.

SILVA, Filipe Martins da. FARIA, Ramon Alberto Cunha de. Planejamento Tributário. Porto Alegre: SAGAH, 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books> Acesso em 10.maio.2024.

SILVA, Ademilson Reis da; GOMES, Juliana Souza; SILVA, Ruth Erica Krause da. A Influência do ICMS na Formação de Preço de Venda nas Empresas do Simples Nacional e em Empresas não Enquadradas no Simples Nacional. RCA – Revista Científica da AJES, Juína/MT, v. 11, n. 22, p. 1 – 15, Jan/Jan. 2022. Disponível em: <https://revista.ajes.edu.br/index> Acesso em: 20.maio.2024.