

A BITRIBUTAÇÃO DO ICMS: ANÁLISE E IMPACTOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO COM ÊNFASE NAS MICROEMPRESAS DO ESTADO DO TOCANTINS

ICMS DOUBLE TAXATION: ANALYSIS AND IMPACTS ON THE TAX SYSTEM WITH EMPHASIS ON MICRO COMPANIES IN THE STATE OF TOCANTINS

Walison Araujo de Castro¹
Mateus Pereira Gomes²

RESUMO: O presente artigo aborda a bitributação no Brasil, com ênfase no impacto da bitributação do ICMS sobre as microempresas no Estado do Tocantins. Este artigo tem como objetivo analisar os efeitos dessa prática e propor soluções para mitigar seus impactos negativos. Para alcançar esse objetivo, foram definidos três linhas de pensamento identificar os principais tipos de bitributação no Brasil, examinar a legislação e jurisprudência relevante, especialmente no Tocantins, e propor medidas para harmonização das normas tributárias, A bitributação é um fenômeno tributário que ocorre quando um mesmo fato gerador é submetido à incidência de dois ou mais tributos. Esse fenômeno também se manifesta quando duas ou mais entidades tributárias cobram impostos sobre a mesma base de cálculo, resultando em uma sobreposição de cobranças fiscais.

2489

Palavras-chave: Bitributação. ICMS. Microempresas.

ABSTRACT: This article addresses double taxation in Brazil, with an emphasis on the impact of ICMS double taxation on micro-enterprises in the State of Tocantins. This article aims to analyze the effects of this practice and propose solutions to mitigate its negative impacts. To achieve this objective, three lines of thought were defined, identifying the main types of double taxation in Brazil, examining relevant legislation and jurisprudence, especially in Tocantins, and proposing measures to harmonize tax rules. Double taxation is a tax phenomenon that occurs when a The same taxable event is subject to the incidence of two or more taxes. This phenomenon also occurs when two or more tax entities charge taxes on the same tax base, resulting in an overlap of tax charges.

Keywords: Double taxation. ICMS. Microenterprises.

¹Estudante de Direito pelo Centro de Ensino Superior de Palmas-CESUP .

²Advogado e Professor. Especialista em Direito Civil e Processo Civil (Unitins), em Direito Administrativo (UFT) e em Direito Tributário (Uniftec).

I. INTRODUÇÃO

A bitributação é um fenômeno tributário que ocorre quando um mesmo fato gerador é submetido à incidência de dois ou mais tributos, ou quando duas ou mais entidades tributárias cobram impostos sobre a mesma base de cálculo. No Brasil, a bitributação é um problema significativo no sistema tributário, especialmente para microempresas, devido à complexidade das legislações estadual e federal.

A bitributação pode ser vista sob diferentes perspectivas: internacional, quando duas jurisdições fiscais distintas tributam a mesma renda ou patrimônio, e interna, quando diferentes entes federativos dentro de um mesmo país cobram tributos sobre o mesmo fato gerador. Esse fenômeno viola princípios fundamentais do direito tributário, como a capacidade contributiva, a legalidade e a justiça fiscal, e resulta em uma carga tributária excessiva para os contribuintes, além de criar insegurança jurídica e distorções no sistema fiscal.

No contexto das microempresas no estado do Tocantins, a bitributação do ICMS representa um desafio adicional. As microempresas, muitas vezes optantes pelo regime simplificado do Simples Nacional, enfrentam a possibilidade de pagar o ICMS de forma unificada e ainda serem obrigadas a recolher o imposto novamente devido a peculiaridades da legislação estadual e mecanismos como a substituição tributária. Esta prática não só aumenta a carga tributária, mas também impõe uma complexidade administrativa significativa para esses pequenos negócios.

2490

Este artigo visa explorar os diferentes aspectos da bitributação do ICMS sobre microempresas no estado do Tocantins, analisando as causas e consequências desse fenômeno, além de discutir possíveis soluções para mitigar seus impactos negativos. A análise inclui a avaliação das normas vigentes, os mecanismos que levam à bitributação e as decisões judiciais relevantes que tratam da inconstitucionalidade dessa prática.

Este artigo aborda vários tópicos relacionados à tributação, com foco na bitributação, no regime do Simples Nacional e na bitributação do ICMS específica no Estado do Tocantins sobre microempresas. O primeiro capítulo explora a natureza da bitributação, suas implicações legais e práticas, tanto internacionalmente quanto internamente. São discutidos tipos de bitributação, implicações econômicas e violações constitucionais. Já no segundo capítulo discorre sobre o regime do Simples Nacional, destacando seus objetivos, características, benefícios, desafios e críticas, visando fornecer uma compreensão abrangente do sistema simplificado de pagamento de impostos para microempresas e empresas de pequeno porte. O capítulo subsequente examina

detalhadamente o ICMS, incluindo sua estrutura, mecanismos de declaração e pagamento, benefícios, desafios e controvérsias, fornecendo uma análise abrangente sobre um dos principais impostos estaduais no Brasil. No quarto capítulo o foco se volta para a bitributação do ICMS específica no Estado do Tocantins sobre microempresas, analisando os fatores que contribuem para esse fenômeno, como a diferenciação de alíquotas entre estados, a insegurança jurídica e os julgados relevantes que impactam as microempresas locais.

Ao longo deste artigo, são apresentadas diversas perspectivas acadêmicas e jurídicas, buscando oferecer uma compreensão crítica e abrangente desses temas tributários complexos, com o objetivo de contribuir para o debate e o aprimoramento das políticas tributárias no Brasil.

2. Bitributação

A bitributação é um fenômeno que ocorre quando um mesmo fato gerador é submetido à incidência de dois ou mais tributos. Este fenômeno pode se manifestar de diversas formas e possui implicações significativas tanto para os contribuintes quanto para a administração tributária. No contexto do direito tributário brasileiro, a bitributação é considerada uma prática indesejável e, em muitos casos, ilegal, pois viola os princípios da capacidade contributiva, da legalidade e da justiça fiscal.

2491

Bitributação é a situação em que duas ou mais entidades tributárias (municípios, estados ou a União) cobram tributos sobre a mesma base de cálculo ou sobre o mesmo fato gerador, podendo ocorrer de várias maneiras entre elas

Bitributação Internacional: Quando um mesmo rendimento ou patrimônio é tributado por duas jurisdições fiscais diferentes. Isso é comum em casos de empresas multinacionais ou pessoas físicas que têm rendimentos em mais de um país.

Bitributação Interna: Quando dois entes federativos dentro de um mesmo país, como estado e município, cobram tributos sobre a mesma operação ou fato gerador.

Segundo Hugo de Brito Machado (2015), a bitributação pode ser definida como "a exigência de tributos idênticos ou equivalentes por diferentes entes sobre o mesmo fato gerador, o que acarreta um ônus excessivo para o contribuinte e compromete a justiça fiscal."

A bitributação legal ocorre quando duas legislações tributárias, de entes diferentes, incidem sobre o mesmo fato gerador de maneira legítima, ou seja, respeitando a competência tributária de cada ente. Um exemplo clássico é a cobrança do Imposto sobre a Renda (IR) pela União e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) pelo município, ambos incidindo sobre o mesmo rendimento.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2015), "a bitributação ilegal é uma afronta direta aos princípios constitucionais da competência tributária, gerando insegurança jurídica e distorções no sistema fiscal."

A bitributação ilegal ocorre quando um mesmo fato gerador é tributado de maneira indevida por mais de um ente tributante, ferindo o princípio da competência tributária. Isso é, quando dois entes diferentes cobram impostos sobre o mesmo fato gerador sem respeitar as delimitações de suas competências. Por exemplo, se um estado e um município cobrassem ambos um imposto sobre a propriedade de veículos automotores, configuraria bitributação ilegal, já que a competência sobre esse imposto é exclusivamente estadual.

2.1. Implicações da Bitributação

A bitributação aumenta a carga tributária sobre o contribuinte, que acaba pagando mais de uma vez pelo mesmo fato gerador, o que pode levar a situações de injustiça fiscal e ineficiência econômica. Esse ônus adicional pode desestimular investimentos e dificultar a operação de empresas, principalmente em um ambiente globalizado.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2013), "a bitributação impõe uma carga excessiva aos contribuintes, que acabam sofrendo um duplo ônus fiscal, comprometendo a competitividade e a viabilidade econômica dos negócios."

A bitributação pode violar vários princípios constitucionais do direito tributário brasileiro: 2492

Princípio da Capacidade Contributiva: Cada contribuinte deve pagar impostos de acordo com sua capacidade econômica. A bitributação pode levar à cobrança de tributos acima dessa capacidade.

Princípio da Legalidade: Tributos só podem ser instituídos ou aumentados por lei. A bitributação ilegal representa uma infração a este princípio.

Princípio da Justiça Fiscal: Busca a distribuição justa da carga tributária entre os contribuintes. A bitributação cria uma carga excessiva e injusta para os contribuintes afetados.

Para evitar a bitributação interna, a Constituição Federal do Brasil de 1988 estabelece regras claras sobre as competências tributárias de cada ente federativo. A legislação complementar, como o Código Tributário Nacional (CTN), também especifica os limites dessas competências, ajudando a prevenir conflitos.

Artigo 102, "a competência tributária é indelegável, sendo vedada sua transferência a outra pessoa jurídica de direito público ou privado." Essa disposição visa a evitar conflitos de competência e, conseqüentemente, a bitributação.

No cenário internacional, a bitributação é tratada por meio de tratados internacionais de bitributação. Esses acordos visam evitar a dupla tributação de rendimentos e patrimônios entre dois países signatários, através de mecanismos como:

Crédito Fiscal: Permite que os tributos pagos em um país sejam deduzidos do imposto devido no outro país.

Isenção: Exonera o rendimento ou patrimônio da tributação em um dos países. **Método de Rateio:** Divide a base tributável entre os países envolvidos.

Conforme Sacha Calmon Navarro Coêlho (2014), "os tratados de bitributação são instrumentos essenciais para harmonizar as legislações fiscais de diferentes países, evitando a dupla tributação e promovendo o comércio e os investimentos internacionais."

Dessa forma entende-se a bitributação como um problema complexo que pode ocorrer tanto em âmbito nacional quanto internacional, acarretando uma carga tributária excessiva e injusta para os contribuintes. No Brasil, a Constituição e a legislação complementar buscam prevenir a bitributação ao definir claramente as competências tributárias de cada ente federativo.

3. REGIME DO SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional, formalmente conhecido como Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, foi instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Este regime tributário diferenciado e simplificado foi criado com o objetivo de desburocratizar e reduzir a carga tributária sobre microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), promovendo o desenvolvimento econômico e social ao facilitar a formalização e a competitividade desses empreendimentos. 2493

Antes da instituição do Simples Nacional, as micro e pequenas empresas enfrentavam grandes dificuldades para cumprir suas obrigações tributárias, devido à complexidade do sistema tributário brasileiro. Essas dificuldades frequentemente levavam à informalidade, prejudicando tanto o empreendedor quanto a economia nacional.

Segundo Carvalho Júnior, o Simples Nacional surgiu como uma resposta inovadora a esses desafios, unificando a arrecadação de impostos e contribuições em um único pagamento mensal. Este regime não apenas simplifica os procedimentos tributários, mas também reduz significativamente os custos operacionais das micro e pequenas empresas.

O Simples Nacional consolidou a arrecadação de oito tributos distintos em um único pagamento, abrangendo:

- 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).

3.1. APURAÇÃO SIMPLIFICADA E REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA

A apuração do Simples Nacional é realizada mensalmente, com base na receita bruta auferida no mês anterior. Essa simplificação permite às empresas maior previsibilidade e controle sobre suas obrigações tributárias. Como observa Giambiagi e Além, o regime proporciona alíquotas menores e progressivas conforme o faturamento da empresa, incentivando o crescimento gradual das micro e pequenas empresas.

Uma das principais vantagens do Simples Nacional é a redução da carga tributária. Esse benefício é especialmente importante para empresas em seus estágios iniciais de desenvolvimento, que muitas vezes enfrentam limitações de capital e recursos. Conforme Oliva, o regime facilita a formalização e a operação das empresas, promovendo a inclusão social e a justiça tributária. Para optar pelo Simples Nacional, as empresas devem atender a certos requisitos:

Enquadramento como ME ou EPP: Microempresa (receita bruta anual de até R\$ 2494 360.000,00) e empresa de pequeno porte (receita bruta anual entre R\$ 360.000,01 e R\$ 4.800.000,00);

Regularidade Fiscal: Não possuir débitos com o INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal; Atividades Permitidas: Não exercer atividades vedadas ao Simples Nacional, como determinadas atividades financeiras, de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de cargas, entre outras.

3.2. BENEFÍCIOS E IMPACTOS ECONÔMICOS

O Simples Nacional trouxe uma série de benefícios e impactos positivos para a economia brasileira como a redução da carga tributária e a simplificação dos processos permitem que as micro e pequenas empresas se tornem mais competitivas no mercado.

Sant'Anna Destaca essa que a competitividade é crucial para a sustentabilidade e o crescimento desses empreendimentos.

Com a formalização e o crescimento das pequenas empresas, há um aumento significativo na geração de empregos, contribuindo para a redução do desemprego bem como o regime incentiva a inovação e o desenvolvimento tecnológico das pequenas empresas, ao liberar

recursos que seriam destinados ao pagamento de impostos para investimentos em novas tecnologias e melhorias operacionais.

Araújo (2014) aponta que o Simples Nacional tem um papel fundamental na promoção da competitividade e da inovação nas pequenas empresas.

Apesar dos benefícios, o Simples Nacional enfrenta alguns desafios e críticas como Gomes (2015), aponta que, apesar da simplificação, o regime ainda possui certa complexidade, especialmente no que diz respeito à apuração do ICMS e ISS. As diferentes legislações estaduais e municipais podem gerar confusão e dificuldades na correta apuração dos tributos.

Para algumas empresas, o Simples Nacional pode representar uma barreira ao crescimento. Ao ultrapassar o limite de faturamento, a empresa deve migrar para o regime de Lucro Presumido ou Lucro Real, o que pode aumentar significativamente a carga tributária.

Oliveira e Maciel (2016), essa transição pode ser onerosa e complexa, desestimulando o crescimento de empresas que se aproximam do limite superior do Simples Nacional.

Há críticas de que o regime cria desigualdades tributárias, favorecendo apenas um segmento específico de empresas, em detrimento de outras que não se enquadram nos requisitos do Simples Nacional. Como aponta Barros, essa desigualdade pode gerar distorções no mercado, beneficiando desproporcionalmente as micro e pequenas empresas em relação às médias e grandes.

2495

Souza diz que o Simples Nacional pode criar um ambiente de concorrência desleal, onde pequenas empresas são desproporcionalmente favorecidas em detrimento das médias e grandes, que suportam uma carga tributária mais elevada e uma complexidade maior nas suas obrigações fiscais.

Silva afirma que, apesar das vantagens, é necessário um monitoramento constante e ajustes periódicos para que o Simples Nacional continue cumprindo seus objetivos sem gerar distorções significativas no mercado. Ele sugere a criação de mecanismos de transição gradual para empresas que ultrapassam os limites de faturamento do Simples Nacional.

Martins argumenta que o Simples Nacional deve ser complementado com políticas de apoio ao crescimento sustentável das pequenas empresas, oferecendo incentivos para inovação, treinamento e acesso a crédito, garantindo que essas empresas possam competir de igual para igual no mercado nacional e internacional.

O Simples Nacional representa uma significativa inovação no cenário tributário brasileiro, ao unificar a arrecadação de impostos e contribuições em um único pagamento mensal. Sua criação trouxe uma nova dinâmica ao ambiente empresarial, ao simplificar e reduzir a carga

tributária, promovendo a formalização e o crescimento econômico das micro e pequenas empresas. No entanto, é necessário continuar aprimorando o regime para enfrentar seus desafios e garantir que ele continue cumprindo seu papel de forma eficiente e justa.

4. REGIME DO ICMS

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um tributo de competência estadual no Brasil, previsto na Constituição Federal de 1988. Ele incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e sobre a comunicação. Cada estado e o Distrito Federal têm autonomia para legislar e regulamentar o ICMS, observando as normas gerais estabelecidas pela União.

O fato gerador do ICMS ocorre quando há Circulação de Mercadorias, ou seja, a transmissão da posse ou propriedade de mercadorias, Prestação de Serviços de Transporte Serviços de transporte interestadual e intermunicipal, Comunicação Serviços de comunicação, independentemente da tecnologia utilizada ou Importação de Mercadorias Entrada de mercadorias estrangeiras no território nacional.

A base de cálculo do ICMS é o valor da operação ou prestação. No caso de mercadorias, é o valor da mercadoria; para serviços de transporte e comunicação, é o valor do serviço prestado. No caso de importação, é o valor aduaneiro da mercadoria. As alíquotas do ICMS variam conforme a natureza da operação e a região geográfica:

- Operações Internas: Determinadas por cada estado, geralmente variam entre 17% e 19%.
- Operações Interestaduais: Estabelecidas pelo Senado Federal, são 4%, 7%, ou 12%, dependendo da origem e destino das mercadorias.
- Operações de Importação: Alíquota interna do estado de destino, normalmente entre 17% e 19%.

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2014) ressalta que "a variação das alíquotas interestaduais visa equilibrar a arrecadação entre estados produtores e consumidores."

A substituição tributária é um mecanismo onde a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é atribuída a um contribuinte específico, geralmente o fabricante ou importador, que recolhe o imposto devido em etapas subsequentes da cadeia de produção e distribuição.

Carrazza, "a substituição tributária tem o objetivo de simplificar a arrecadação e combater a sonegação, mas pode gerar controvérsias sobre a antecipação do fato gerador."

O ICMS é geralmente apurado mensalmente, ou seja, os contribuintes devem calcular o imposto devido com base no total das operações realizadas no período, subtraindo os créditos de ICMS pagos nas aquisições.

A não-cumulatividade do ICMS permite que os créditos fiscais acumulados em uma etapa da cadeia produtiva sejam abatidos do imposto devido na etapa seguinte. Isso evita a tributação em cascata.

Heleno Taveira Torres explica que "a não-cumulatividade do ICMS é um mecanismo crucial para garantir que o imposto incida apenas sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva."

4.1. DECLARAÇÃO, PAGAMENTO, BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS

Os contribuintes devem declarar e pagar o ICMS devido mensalmente. A legislação estadual determina os prazos e procedimentos para a entrega das declarações e o recolhimento do imposto. Os estados podem conceder benefícios e incentivos fiscais para atrair investimentos e fomentar o desenvolvimento econômico. Entre esses benefícios estão:

- Isenções e Reduções de Base de Cálculo*: Para incentivar setores estratégicos.
- Créditos Presumidos*: Redução do valor do imposto devido.
- Regimes Especiais de Tributação*: Condições diferenciadas para certos contribuintes.

2497

Aliomar Baleeiro destaca que "os incentivos fiscais são ferramentas poderosas para o desenvolvimento regional, mas devem ser utilizados com cautela para evitar a guerra fiscal entre estados."

A competição entre estados para atrair investimentos pode levar à concessão indiscriminada de benefícios fiscais, conhecida como guerra fiscal. Isso pode resultar em distorções no sistema tributário e perda de arrecadação.

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo", a guerra fiscal compromete a harmonia federativa e a justiça tributária, necessitando de uma regulamentação mais rigorosa."

A diversidade de normas estaduais e a complexidade do sistema de apuração e recolhimento do ICMS representam desafios significativos para os contribuintes, especialmente para pequenas e médias empresas.

Ricardo Lobo Torres afirma que "a simplificação do sistema tributário é essencial para reduzir custos administrativos e melhorar o ambiente de negócios no Brasil."

A reforma tributária é um tema recorrente no Brasil, visando simplificar e harmonizar o sistema tributário. Propostas incluem a unificação de impostos sobre consumo, como o ICMS, em um imposto sobre valor agregado (IVA) de competência nacional.

De acordo com Eurico Marcos Diniz de Santi, "a unificação dos tributos sobre o consumo poderia eliminar distorções e melhorar a competitividade do país, mas exige uma negociação complexa entre os entes federativos."

O regime do ICMS é um componente central do sistema tributário brasileiro, com grande impacto na economia e na arrecadação estadual. Apesar de suas complexidades e desafios, o ICMS desempenha um papel crucial no financiamento das políticas públicas estaduais. A contínua revisão e harmonização das normas são essenciais para garantir a eficiência, a justiça fiscal e o desenvolvimento econômico equilibrado.

5. DUPLA TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO ESTADO DO TOCANTINS SOBRE MICROEMPRESAS

A bitributação é um fenômeno fiscal indesejável que ocorre quando dois ou mais entes tributantes cobram impostos sobre a mesma base de cálculo ou sobre o mesmo fato gerador.

No caso das microempresas no Estado do Tocantins, a bitributação do ICMS pode surgir de diferentes formas, especialmente considerando as peculiaridades do regime tributário simplificado, como o Simples Nacional, e as complexidades inerentes à legislação estadual e federal.

2498

A legislação do ICMS no Tocantins é estabelecida pela Lei Estadual nº 1.287/2001 e regulamentada pelo Regulamento do ICMS do Estado do Tocantins (RICMS/TO). Essas normas determinam as alíquotas, a apuração, e os procedimentos para o recolhimento do imposto, além de preverem regimes especiais de tributação.

5.1. MECANISMOS QUE LEVAM À BITRIBUTAÇÃO

As microempresas optantes pelo Simples Nacional recolhem o ICMS de forma unificada junto com outros tributos federais, estaduais e municipais. No entanto, podem surgir situações em que o estado do Tocantins exige o recolhimento adicional do ICMS fora do âmbito do Simples Nacional, gerando bitributação.

Luciano Amaro destaca que "a bitributação é particularmente problemática para microempresas que já operam com margens reduzidas e podem enfrentar dificuldades financeiras adicionais devido à dupla cobrança de tributos."

O regime de substituição tributária, amplamente utilizado no Tocantins, pode levar à bitributação quando a microempresa, que já recolheu o ICMS no âmbito do Simples Nacional, é obrigada a pagar novamente o imposto na condição de substituta tributária. Isso ocorre quando a microempresa adquire produtos sujeitos à substituição tributária e é responsável pelo

recolhimento do ICMS antecipado para etapas subsequentes da comercialização, Roque Carrazza aponta que a substituição tributária, embora eficiente para a arrecadação, pode resultar em bitributação na ausência de mecanismos adequados de compensação.

Diferenças nas alíquotas internas e interestaduais podem causar bitributação quando a microempresa realiza operações comerciais entre diferentes estados. Se o ICMS for pago no estado de origem e novamente exigido no estado de destino, a empresa pode acabar recolhendo o imposto duas vezes sobre a mesma operação.

José Souto Maior Borges ressalta que "a harmonização das alíquotas e a cooperação entre estados são essenciais para evitar a bitributação e garantir um ambiente tributário justo para as microempresas."

Uma microempresa do Tocantins adquire mercadorias de outro estado. O ICMS é pago na origem, mas o Tocantins exige o diferencial de alíquota (DIFAL), resultando em um segundo recolhimento de ICMS sobre a mesma mercadoria.

Se uma microempresa no Simples Nacional adquire produtos de uma empresa que não é optante pelo regime simplificado, pode haver duplicidade no pagamento do ICMS. A microempresa pode ser responsável pelo recolhimento do ICMS na entrada dos produtos no estado e novamente ao vender esses produtos.

2499

A bitributação resulta em um aumento significativo da carga tributária para as microempresas, que já enfrentam desafios financeiros e operacionais. O custo adicional pode inviabilizar negócios, reduzir margens de lucro e desestimular o empreendedorismo.

Helena Taveira Torres argumenta que "a bitributação é um entrave ao desenvolvimento econômico, pois onera desproporcionalmente as empresas menores, que são fundamentais para a geração de empregos e inovação."

A necessidade de lidar com múltiplas exigências fiscais e potenciais cobranças duplicadas aumenta a complexidade administrativa para as microempresas. Elas precisam investir mais recursos em contabilidade e consultoria fiscal para evitar problemas com o fisco, Paulo de Barros Carvalho observa que a simplificação do sistema tributário é crucial para reduzir a carga administrativa sobre as empresas, especialmente as de menor porte.

De certa forma o STF permitiu uma espécie de bitributação pois as empresas optantes pelo simples nacional já fazem o recolhimento desse imposto através da alíquota implementada pela lei complementar 123/2006 por meio da receita e faturamento, entretanto recentemente o Supremo Tribunal Federal (STF) em 21 de novembro de 2023 julgou o Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 1460254, com repercussão geral no Tema 1.284, onde foi discutido a questão

da exigibilidade do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS-DIFAL) das empresas optantes pelo Simples Nacional.

O STF decidiu, por unanimidade, que a cobrança do ICMS-DIFAL das empresas optantes pelo Simples Nacional é constitucional, mas depende da edição de lei estadual em sentido estrito. Isso significa que a cobrança não pode ser instituída apenas por decreto estadual, sendo necessária a elaboração de lei específica aprovada pela Assembleia Legislativa do Estado.

A decisão do STF fundamentou-se no princípio da reserva legal, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal, que estabelece que a cobrança de tributos só pode ser feita mediante lei. No caso do ICMS-DIFAL, o artigo 155, parágrafo 2º, inciso VII da Constituição Federal introduzido pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015, autorizou a criação do imposto, mas não dispôs sobre a forma de cobrança pelas empresas optantes pelo Simples Nacional.

Portanto, a partir da decisão do STF, os Estados que desejam cobrar o ICMS-DIFAL das empresas optantes pelo Simples Nacional deverão editar leis estaduais em sentido estrito definindo a forma de recolhimento, dessa forma gerando um conflito com a lei complementar 123/2006 já utilizada nessas operações deixando uma lacuna onde empresas que optam pelo simples nacional podem ser obrigadas a pagar mais de uma vez o DIFAL.

2500

5.2. INSEGURANÇA JURÍDICA

A bitributação gera insegurança jurídica, pois as empresas ficam sujeitas a interpretações divergentes da legislação tributária. Isso pode resultar em litígios prolongados e custos adicionais com advogados e processos judiciais.

É necessário um esforço conjunto entre os estados e a União para harmonizar as normas do ICMS e evitar conflitos entre o Simples Nacional e as legislações estaduais. A criação de uma legislação mais clara e unificada pode ajudar a reduzir a bitributação.

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo, "a harmonização das normas tributárias é essencial para criar um ambiente de negócios mais estável e previsível."

A revisão dos mecanismos de substituição tributária pode ajudar a evitar a bitributação. É importante estabelecer regras claras para a compensação de créditos e garantir que as microempresas não sejam oneradas duplamente, Aliomar Baleeiro sugere que a revisão periódica dos regimes de substituição tributária pode evitar distorções e assegurar justiça fiscal.

As autoridades fiscais do Tocantins devem investir em sistemas de fiscalização mais eficientes e na orientação dos contribuintes. Programas de educação fiscal e suporte técnico podem ajudar as microempresas a compreenderem melhor suas obrigações e evitar a bitributação.

Ricardo Lobo Torres (2013) afirma que "a educação fiscal e o suporte técnico são fundamentais para melhorar a conformidade tributária e reduzir os conflitos entre fisco e contribuintes."

A bitributação do ICMS sobre microempresas no Estado do Tocantins é um problema significativo que requer atenção e ação coordenada entre as esferas federal e estadual. A harmonização das normas, a revisão da substituição tributária e a melhoria na fiscalização e orientação dos contribuintes são medidas essenciais para mitigar os impactos negativos desse fenômeno. Garantir um ambiente tributário justo e eficiente é crucial para o desenvolvimento econômico sustentável e o fortalecimento das microempresas.

6. BITRIBUTAÇÃO EM MICROEMPRESAS ATUANTES NO TOCANTINS EM RELAÇÃO AOS JULGADOS

A tributação do ICMS sobre microempresas e empresas de pequeno porte (ME/EPP) optantes pelo Simples Nacional tem sido objeto de acalorados debates nos últimos anos. A questão central gira em torno da bitributação, ou seja, a cobrança do imposto tanto na etapa de aquisição da mercadoria quanto na etapa de venda. Diversos tribunais brasileiros, inclusive o Superior Tribunal de Justiça (STJ), já se manifestaram sobre a inconstitucionalidade dessa prática, reconhecendo o direito das ME/EPP ao crédito do ICMS na compra de produtos de outras empresas optantes pelo mesmo regime. 2501

O artigo 155 § 2.º I, fundamenta a inconstitucionalidade da bitributação do ICMS em microempresas assim como está previsto no Artigo 19. da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), estabelece que o ICMS não deve incidir sobre o valor do próprio imposto, evitando a sobrecarga fiscal das empresas.

Artigo 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

No caso das microempresas, o Simples Nacional já prevê a substituição tributária para frente, o que significa que o ICMS é pago na etapa anterior da cadeia produtiva, na venda para o consumidor final. Ao cobrar novamente o imposto na aquisição de mercadorias por outra empresa, configura-se bitributação, violando o princípio da não-cumulatividade.

Embora a jurisprudência sobre a inconstitucionalidade da bitributação do ICMS em microempresas esteja consolidada, novos elementos podem surgir no cenário. Um deles é a crescente participação das ME/EPP na economia brasileira. Segundo dados do Sebrae, em 2023,

as micro e pequenas empresas representavam 99% dos negócios formais do país e eram responsáveis por 28% do Produto Interno Bruto (PIB).

Outro fator importante é a intensificação da fiscalização por parte do Fisco. Com o aumento da arrecadação de tributos pelas microempresas, o governo pode buscar formas de conter essa expansão, inclusive através da reavaliação da bitributação do ICMS.

A jurisprudência sobre a inconstitucionalidade da bitributação do ICMS em microempresas é um importante passo para garantir a justiça fiscal e fomentar o desenvolvimento desse segmento crucial para a economia brasileira. No entanto, novos desafios se apresentam, como a necessidade de acompanhar a evolução do cenário econômico e as ações do Fisco. É fundamental que as empresas, os órgãos públicos e a sociedade civil se mantenham vigilantes para defender os direitos das microempresas e garantir um ambiente de negócios mais justo e competitivo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A bitributação representa um dos desafios mais complexos e prejudiciais no sistema tributário brasileiro, impactando negativamente a economia e a justiça fiscal. Este fenômeno, caracterizado pela incidência de múltiplos tributos sobre o mesmo fato gerador, afeta tanto os 2502 contribuintes quanto a administração tributária, gerando insegurança jurídica, aumento da carga tributária e distorções no mercado.

No âmbito do direito tributário brasileiro, a bitributação é considerada uma prática ilegal, pois viola princípios fundamentais como a capacidade contributiva, a legalidade e a justiça fiscal. A legislação brasileira e a Constituição Federal de 1988 estabelecem mecanismos para evitar a bitributação, delegando competências tributárias específicas a cada ente federativo e promovendo a criação de tratados internacionais para evitar a bitributação entre países.

A análise dos diferentes tipos de bitributação, tanto interna quanto internacional, revela a complexidade do problema. A bitributação interna ocorre quando dois entes federativos dentro de um país cobram tributos sobre o mesmo fato gerador, enquanto a bitributação internacional envolve a tributação de rendimentos ou patrimônio por duas jurisdições fiscais diferentes. As implicações desse fenômeno são amplas, incluindo a desestabilização financeira das empresas, desestímulo ao investimento e redução da competitividade econômica.

No contexto das microempresas no Estado do Tocantins, a bitributação do ICMS apresenta desafios adicionais. A interação entre o Simples Nacional e a legislação estadual de

ICMS pode resultar em cobranças duplicadas, especialmente em regimes de substituição tributária. As decisões judiciais, incluindo as do Superior Tribunal de Justiça, têm reconhecido a inconstitucionalidade dessa prática, reforçando a necessidade de uma interpretação coerente e justa da legislação tributária.

Para mitigar os efeitos negativos da bitributação, é essencial promover a harmonização das normas tributárias e a cooperação entre os entes federativos. A revisão dos mecanismos de substituição tributária, a educação fiscal, e o suporte técnico aos contribuintes são medidas fundamentais para reduzir a complexidade administrativa e garantir a conformidade tributária.

Adicionalmente, a reforma tributária continua sendo um tema vital para o aprimoramento do sistema fiscal brasileiro. Propostas de unificação de impostos sobre o consumo e a criação de um imposto sobre valor agregado (IVA) podem contribuir para a eliminação das distorções e para a simplificação do sistema tributário.

Em conclusão, a bitributação é um problema significativo que exige atenção contínua e ação coordenada. A harmonização das normas, a revisão periódica dos regimes tributários e a melhoria da fiscalização e orientação dos contribuintes são passos essenciais para criar um ambiente tributário mais justo e eficiente. Garantir a justiça fiscal e a competitividade das empresas é crucial para o desenvolvimento econômico sustentável do Brasil.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Disponível em: [Saraiva Educação] (<https://www.saraivaeducacao.com.br/>). Acesso em: 10 de maio de 2024.

ARAÚJO, Flávio. O Simples Nacional e os Desafios das Microempresas. *Revista de Direito Tributário*, vol. 18, n. 2, 2014. Disponível em: [Revista de Direito Tributário] (<https://www.revistadireitotributario.com.br/>). Acesso em: 15 de maio de 2024.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014. Disponível em: [Livraria Forense] (<https://www.livraforense.com.br/>). Acesso em: 23 de abril de 2024.

BORGES, José Souto Maior. *A Guerra Fiscal e suas Consequências*. São Paulo: Malheiros, 2015. Disponível em: [Malheiros Editores] (<https://www.malheiroseditores.com.br/>). Acesso em: 30 março de 2024.

CALMON NAVARRO COÊLHO, Sacha. *Direito Tributário Internacional*. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2014. Disponível em: [Editora Dialética] (<https://www.editoradialetica.com/>). Acesso em: 22 de maio de 2024.

CARAZZA, Roque. ICMS: Teoria e Prática. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. Disponível em: [Malheiros Editores] (<https://www.malheiroseditores.com.br/>). Acesso em: 12 de abril de 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Disponível em: [Saraiva Educação] (<https://www.saraivaeducacao.com.br/>). Acesso em: 16 de abril de 2024.

GOMES, Antônio. Desafios e Críticas ao Simples Nacional. Revista Brasileira de Direito Tributário, vol. 20, n. 3, 2015. Disponível em: [Revista Brasileira de Direito Tributário] (<https://www.revistabdt.com.br/>). Acesso em: 26 de maio de 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. Disponível em: [Malheiros Editores] (<https://www.malheiroseditores.com.br/>). Acesso em: 16 de abril de 2024.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Harmonização das Normas Tributárias. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. Disponível em: [Malheiros Editores] (<https://www.malheiroseditores.com.br/>). Acesso em: 25 de abril de 2024.

MARTINS, Valter. Apoio ao Crescimento Sustentável das Pequenas Empresas. Revista de Direito Econômico, vol. 15, n. 4, 2016. Disponível em: [Revista de Direito Econômico] (<https://www.revistadireitoeconomico.com.br/>). Acesso em: 23 de maio de 2024.

OLIVEIRA, Márcio; MACIEL, Joana. A Transição do Simples Nacional para Outros Regimes. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, vol. 22, n. 1, 2016. Disponível em: [Revista de Direito Tributário Contemporâneo] (<https://www.revdtc.com.br/>). Acesso em: 16 de abril de 2024.

2504

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Reforma Tributária e Unificação de Tributos sobre Consumo. Revista de Direito Público, vol. 28, n. 2, 2015. Disponível em: [Revista de Direito Público] (<https://www.revistadireitopublico.com.br/>). Acesso em: 20 de abril de 2024.

SILVA, Renato. A Necessidade de Ajustes no Simples Nacional. Revista de Direito Empresarial, vol. 10, n. 3, 2017. Disponível em: [Revista de Direito Empresarial] (<https://www.revistaempresarial.com.br/>). Acesso em: 22 de maio de 2024.

SOUZA, Ana. Concorrência Desleal e o Simples Nacional. Revista de Direito Econômico, vol. 16, n. 2, 2015. Disponível em: [Revista de Direito Econômico] (<https://www.revistadireitoeconomico.com.br/>). Acesso em: 19 de abril de 2024.

TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e Financeiro. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Disponível em: [Saraiva Educação] (<https://www.saraivaeducacao.com.br/>). Acesso em: 02 de junho de 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. Justiça Fiscal e Tributação. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013. Disponível em: [Editora Renovar] (<https://www.editorarenovar.com.br/>). Acesso em: 26 de maio de 2024.

Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 maio 2024.

Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 20 maio 2024.

Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o ICMS. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 25 maio 2024.

Secretaria da Fazenda do Estado do Tocantins. Manual de Substituição Tributária do ICMS. Disponível em: <<http://www.sefaz.to.gov.br/>>. Acesso em: 25 maio 2024.

Tribunal de Justiça do Estado do Tocantins. Decisões sobre Bitributação. Disponível em: <<http://www.tjto.jus.br/>>. Acesso em: 25 maio 2024.

Supremo Tribunal Federal (STF). Jurisprudência sobre ICMS e Substituição Tributária. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/>>. Acesso em: 29 maio 2024.

Receita Federal do Brasil. Guia Prático do Simples Nacional. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 29 maio 2024.

Ministério da Economia. Relatórios sobre o Simples Nacional. Disponível em: <<http://www.economia.gov.br/>>. Acesso em: 29 maio 2024.

2505

Confederação Nacional da Indústria (CNI). Análise Econômica da Substituição Tributária. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/cni/>>. Acesso em: 29 maio 2024.

SILVEIRA, T. Impactos da Substituição Tributária no Comércio Varejista. São Paulo: Almedina, 2021.

Receita Federal do Brasil. Perguntas e Respostas sobre Simples Nacional. Disponível em: <<http://www.receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/paginas/perguntas-e-respostas>>. Acesso em: 29 de maio de 2024.

SEBRAE. Manual do Simples Nacional. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/>>. Acesso em: 03 de junho de 2024.

Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (Fecomércio). Análise dos Impactos do ICMS na Substituição Tributária. Disponível em: <<http://www.fecomercio.com.br/>>. Acesso em: 03 de junho de 2024.

Tribunal de Contas da União (TCU). Auditorias sobre o Simples Nacional. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/>>. Acesso em: 03 de junho 2024.

GOMES, F. ICMS na Prática: Guia Completo para Empresários e Contadores. São Paulo: Contábil Editora, 2020.

Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP). Estudos Econômicos sobre Substituição Tributária. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/>>. Acesso em: 20 maio 2024.

Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Convênios e Protocolos sobre ICMS. Disponível em: <<http://www.confaz.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 20 maio 2024.

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). Análise do Sistema Tributário Brasileiro. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/>>. Acesso em: 20 maio 2024.

MENDES, C. Substituição Tributária: Fundamentos e Controvérsias. Salvador: Editora JusPodivm, 2020.

Jornal Contábil. Atualizações sobre ICMS e Substituição Tributária. Disponível em: <<http://www.jornalcontabil.com.br/>>. Acesso em: 20 maio 2024.

Ministério da Fazenda. Estudos e Relatórios sobre Tributação. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 20 maio 2024.

Receita Federal do Brasil. Consulta Pública sobre Simples Nacional. Disponível em: <<http://www.receita.economia.gov.br/>>. Acesso em: 20 maio 2024.

Supremo Tribunal Federal (STF). Jurisprudência sobre ICMS e Substituição Tributária. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6750421>>. Acesso em: 01 de junho de 2024.