



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

MONOGRAFIA JURÍDICA

ISABELLA ANTONELLE D'AGOSTINO

A INCONSTITUCIONALIDADE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS EM
FACE DO CONTRIBUINTE DO SIMPLES NACIONAL

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Marcos de Lima Porta.

SÃO PAULO

2023

ISABELLA ANTONELLE D'AGOSTINO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS EM
FACE DO CONTRIBUINTE DO SIMPLES NACIONAL**

Monografia jurídica apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, Campus Monte Alegre, pela aluna Isabella Antonelle D'Agostino, matriculada sob o nº RA00216997, com orientação do Prof. Dr. Marcos de Lima Porta, Doutor e Mestre em Direito do Estado pela PUC-SP, na turma DIR-MONO2DCONST3 e área de Direito Constitucional, como requisito parcial de aprovação na matéria Monografia 02 e obtenção do diploma de bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

SÃO PAULO

2023

À comunidade da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo
pelo apoio permanente

Autorizo exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta Monografia por processos de fotocopiadora ou eletrônicos

Assinatura: Isabella Antonelle D'Agostino

Data: 14/06/2023

Email: isadagostino@hotmail.com

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo -
Ficha Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

D'Agostino, Isabella Antonelle

A inconstitucionalidade do diferencial de alíquotas do ICMS em face do contribuinte do Simples Nacional / IsabellaAntonelle D'Agostino. -- São Paulo: [s.n.], 2023.

52p ; cm.

Orientador: Marcos de Lima Porta.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) -- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Graduação em Direito, 2023.

1. ICMS. 2. Diferencial de Alíquotas (DIFAL-ICMS). 3. Simples Nacional. I. Porta, Marcos de Lima. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Graduação em Direito. III. Título.

CDD

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

FOLHA DE APROVAÇÃO

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS EM
FACE DO CONTRIBUINTE DO SIMPLES NACIONAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Aprovado em: XX de XXXXX de 201X.

Banca Examinadora

(Marcos de Lima Porta, Doutor e Mestre em Direito do Estado pela PUC-SP).

(nome, titulação e instituição a que pertence).

(nome, titulação e instituição a que pertence).

AGRADECIMENTOS

Não poderia iniciar este parágrafo agradecendo a qualquer pessoa que não meu pai e minha mãe, Henrique D'Agostino e Shirley D'Agostino. É inenarrável a gratidão que sinto por tê-los em minha vida e por dividir mais essa conquista com ambos. Dedico este trabalho a eles, por serem meu porto seguro, meu exemplo, e minha força. Por contribuírem ativamente com meus estudos de todas as formas, acreditando em mim, torcendo e me apoiando no enfrentamento de todos os percalços, possibilitando, finalmente, que eu me tornasse advogada.

Agradeço aos meus irmãos mais velhos, Victor e Pietro D'Agostino, por fazerem parte dessa trajetória, me levando ou me buscando na Pontifícia, por ouvir todas as minhas reclamações, e me aconselharem sempre.

Aos meus colegas de faculdade, por tornarem todos os dias cotidianos especiais e divertidos. Especialmente à Luciana Caseiro, Natália Ranieri, José Carlos Rocha, Caio Hama e Cícero Gonçalves. Obrigado por serem meus melhores amigos, por tanta parceria e por nunca soltarem a minha mão, dos melhores aos piores momentos. Nunca poderei encontrar palavras suficientes para agradecer por tanta amizade, lealdade e carinho. Definitivamente são os responsáveis pelas melhores memórias que levarei da graduação.

Ao time de cheerleading Pucats, pelos treinos, festas e jogos, mas mais do que tudo, pelas amizades extraordinárias que fiz. Em especial, ao meu stunt inigualável, Eliz Schaedler, Giovana Nagot e Rafael Matheus, que me surpreenderam e surpreendem incessantemente no esporte e na vida. Obrigado por torcerem por mim.

Ainda, agradeço ao meu namorado incrível, Fábio Luís Garbossa, cujo sobrenome eu pretendo ter, bem como sua disciplina profissional. Admiro e agradeço por tanto apoio, força e paciência em todas as dificuldades que enfrentei para finalizar a graduação, e por me inspirar a ser sempre mais.

À Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, pelos longos cinco anos de graduação, onde me desenvolvi individualmente e profissionalmente, e conheci as melhores pessoas que eu poderia desejar.

Ao Prof. Dr. Marcos de Lima Porta, pela excelente orientação, paciência e direcionamento.

À Sociedade Esportiva Palmeiras, por proporcionar tantas alegrias e títulos durante minha graduação, e pelas inesquecíveis noites de Libertadores vividas no Allianz Parque. Avanti Palestra.

Por fim, a minha maior gratidão é e sempre será à Deus, por me abençoar e me capacitar durante toda essa caminhada. Por me dar saúde e força para enfrentar as infinitas horas de estudo, sempre com a certeza de que Ele estaria comigo, realizando todos os desejos do meu coração, inclusive, minha aprovação no exame da OAB. E, principalmente, por me presentear com as melhores pessoas que eu poderia querer para dividir essa caminhada, me dando um novo sentido de vida. Gratidão.

"You will figure out how to embrace life. And it won't always be easy or clean-cut;
it won't always make sense, and you won't always have control.
But it will be yours. It will be yours." – Bianca Sparacino

RESUMO

D'AGOSTINO, Isabella Antonelle. A INCONSTITUCIONALIDADE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS EM FACE DO CONTRIBUINTE DO SIMPLES NACIONAL

Trata-se de trabalho de conclusão de curso, que busca desenvolver e analisar a inconstitucionalidade da cobrança de antecipação de diferencial de alíquotas do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, do optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) quando não se enquadre como consumidor final, à luz do posicionamento do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Tema 517 de Repercussão Geral Reconhecida Recurso Extraordinário N° 970.821. A discussão se tornou uma controvérsia de âmbito nacional, causadora de grande insegurança jurídica, justificando as motivações deste trabalho. Apresentando os fundamentos jurídicos e os argumentos que sustentam essa problemática, serão abordados aspectos relevantes relacionados ao Simples Nacional, ao ICMS, bem como às discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema. A presente monografia objetiva buscar por soluções que harmonizem os interesses fiscais dos estados com a necessidade de incentivo e simplificação para as microempresas e empresas de pequeno porte, além do respeito aos princípios constitucionais incidentes nesta relação, para um sistema tributário mais justo e equilibrado.

Palavras-chave: ICMS. DIFAL. Simples Nacional.

ABSTRACT

D'AGOSTINO, Isabella Antonelle. THE UNCONSTITUTIONALITY OF THE RATE DIFFERENTIAL IN *ICMS* AGAINST *SIMPLES NACIONAL* TAXPAYERS

This is a course conclusion work, which seeks to develop and analyze the unconstitutionality of the charge of advance payment of tax rates on the circulation of goods and services (*ICMS*), by those opting for the Unified Special Regime for the Charge of Taxes and Contributions due by Microenterprises and Small Businesses (*Simples Nacional*) when not classified as a final consumer, in the light of the position of the Federal Supreme Court (*STF*) when in the judgment of Theme 517 of General Repercussion Recognized Extraordinary Appeal No. 970.821. The discussion became a nationwide controversy, causing great legal uncertainty, justifying the motivations of this work. Presenting the legal foundations and arguments that support this problem, relevant aspects related to *Simples Nacional*, *ICMS*, as well as doctrinal and jurisprudential discussions on the subject will be addressed. This monograph aims to seek solutions that harmonize the tax interests of the states with the need for incentive and simplification for micro and small companies, in addition to respect for the constitutional principles incident in this relationship, for a fairer and more balanced tax system.

Key-words: *ICMS*. *DIFAL*. *Simples Nacional*.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
DIFAL	Diferencial de alíquotas
CFRB	Constituição Federal da República do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
RE	Recurso Extraordinário
RG	Repercussão Geral
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
2	O POSICIONAMENTO DO STF	15
3	OS FUNDAMENTOS DA INCONSTITUCIONALIDADE	29
3.1	Embasamento Legal – princípio da não cumulatividade	29
3.2	O princípio da Reserva Legal	32
3.3	O tratamento benéfico das empresas do Simples Nacional	38
4	EFEITOS NA PRÁTICA – O CONTRIBUINTE	44
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	

1. INTRODUÇÃO

No cenário tributário brasileiro, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) exerce um papel de extrema relevância, sendo um dos principais tributos arrecadados pelos estados e pelo Distrito Federal. No entanto, a forma como o ICMS é cobrado dos contribuintes do Simples Nacional tem sido objeto de debates e questionamentos, especialmente no que diz respeito à cobrança do Diferencial de Alíquota (DIFAL) do ICMS.

O Simples Nacional é um regime tributário simplificado e favorecido para micro e pequenas empresas, que busca reduzir a carga tributária e simplificar o cumprimento das obrigações fiscais. Contudo, a aplicação do DIFAL ICMS a essas empresas tem gerado controvérsias quanto à sua constitucionalidade.

O DIFAL ICMS consiste na cobrança da diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do ICMS quando ocorre a venda de mercadorias ou serviços entre contribuintes de estados diferentes. Essa diferença deve ser recolhida pelo remetente da mercadoria ou pelo prestador do serviço, e essa obrigatoriedade também se estende aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

Ocorre que a imposição do DIFAL ICMS aos contribuintes do Simples Nacional tem sido questionada sob a ótica da inconstitucionalidade, uma vez que contraria princípios fundamentais previstos na Constituição Federal, tais como o princípio da não-cumulatividade, da reserva legal, do tratamento benéfico a empresas do Simples Nacional, da capacidade contributiva, da isonomia e da livre concorrência.

O presente estudo tem como foco principal desenvolver e analisar a inconstitucionalidade da cobrança de antecipação de ICMS equivalente a diferencial de alíquotas, do optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) quando não se enquadre como consumidor final, à luz do posicionamento do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Tema 517 de Repercussão Geral Reconhecida RE N° 970.821. Apresentando os fundamentos jurídicos e os argumentos que sustentam essa problemática, serão abordados aspectos relevantes relacionados ao Simples Nacional, ao ICMS, bem como às discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca do tema.

O Recurso Extraordinário foi interposto por uma microempresa localizada no Rio Grande do Sul, em face de acórdão desfavorável ao contribuinte, proferido pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, sob o fundamento de que as Leis estaduais locais que preveem a cobrança do DIFAL não extrapolavam a competência dos Estados determinada pelo art. 155 da CFRB/1988¹, e estariam em concordância com o art. 12 da Lei Complementar nº 123/2006, a “Lei do Simples”

O recurso em questão teve o placar final do julgamento de 6 votos a 5, decidindo pela constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota de ICMS

¹ Constituição Federal de 1988: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;”

para as empresas optantes pelo Simples Nacional, demonstrando grande divergência entre os ministros do Tribunal Superior.

A partir da própria divergência apresentada pelos Ministros Julgadores, é possível se observar como o julgamento recebeu um resultado contraditório, do qual muitos doutrinadores e juristas discordam, e que inclusive produz demasiados efeitos negativos sobre os contribuintes e sobre a segurança jurídica em âmbito nacional.

Nesta senda, a presente pesquisa tem como objetivo analisar a constitucionalidade posta, bem como seus fundamentos e efeitos, demonstrando suas incongruências em relação à Constituição Federal, e os desdobramentos resultantes do julgamento realizado no Supremo Tribunal Federal.

Para tanto, a metodologia utilizada será, inicialmente, a análise do Recurso Extraordinário nº 970.821 e a caracterização da cobrança de antecipação de ICMS DIFAL, do optante do Simples Nacional quando não se enquadre como consumidor final, em observação ao ordenamento jurídico quando do momento da decisão, mapeando o entendimento consolidado e suas razões de incongruência.

Será realizada uma revisão bibliográfica, com a análise de legislações, doutrinas, jurisprudências e posicionamentos de renomados juristas sobre a matéria.

Serão analisados os atos normativos posteriores a decisão relativos à constitucionalidade declarada em apertada síntese, bem como os efeitos produzidos e o posicionamento dos Ministros que divergiram no voto, além de doutrinadores e juristas da área tributária e constitucional em face da decisão.

Também serão observados os fundamentos jurídicos para a declaração da inconstitucionalidade e o posicionamento jurisprudencial, para a compreensão dos efeitos que a decisão em sentido contrário produziria.

Por fim, serão apresentados casos práticos que demonstram as consequências e os impactos da cobrança do DIFAL ICMS no âmbito das micro e pequenas empresas, trazendo à baila também a realidade prática dos contribuintes e a maneira como as empresas realmente têm sido afetadas pela celeuma em questão.

Ao final desta pesquisa, espera-se contribuir para o aprofundamento do debate sobre a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL ICMS do contribuinte do Simples Nacional, com a apresentação de argumentos consistentes que possam subsidiar futuras decisões judiciais e alterações legislativas, visando à garantia da segurança jurídica e ao desenvolvimento do ambiente empresarial no Brasil.

2. O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Inicialmente, destaca-se que o DIFAL do ICMS é um imposto que incide sobre as operações de circulação de mercadorias interestaduais, ou seja, entre diferentes estados. Para as operações no âmbito interno de cada estado, cada um deles define a alíquota do seu ICMS, observada a alíquota mínima estabelecida em Resolução do Senado Federal (art. 155, § 2º, V, a), não podendo, ainda, ser inferior às alíquotas previstas para as operações interestaduais.

No caso das operações interestaduais, quando destinada a mercadoria a consumidor final, aplica-se a alíquota interna; quando destinada a contribuinte do imposto, aplica-se a alíquota interestadual, definida por Resolução do Senado, nos termos do art. 155, § 2º, IV, da Constituição Federal:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

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

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Nesse caso de operação interestadual destinada a contribuinte do imposto, o Estado do destinatário exige deste a diferença de alíquota entre a interestadual (menor) e a sua alíquota interna (maior).

O Diferencial de Alíquotas foi instituído através da Emenda Constitucional nº 87/2015 e do Convênio ICMS nº 93/2015, com o objetivo de regular a cobrança do ICMS nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto. Antes destes dispositivos, o ICMS era recolhido integralmente pelo estado de origem da mercadoria, mesmo nas vendas destinadas a outros estados.

Antes dessa emenda, quando um consumidor adquiria uma mercadoria oriunda de outro Estado, o ICMS ficava integralmente com o Estado de origem do estabelecimento vendedor, mesmo o consumo não ocorrendo lá. Em 2015, após a aprovação da EC 87/15, foi criado um rateio para as operações interestaduais, e o Difal passou a ser cobrado prevendo a divisão do ICMS entre o Estado de origem e o de destino.

Entretanto, a ausência de previsão da cobrança feita por Lei Complementar regulamentadora era um problema neste procedimento, razão pela qual os

contribuintes pleitearam ao Supremo Tribunal Federal que fosse declarada a inconstitucionalidade da cobrança.

Em fevereiro de 2021, o STF decidiu pela inconstitucionalidade da exigência do Difal-ICMS, e determinou que fossem publicadas Lei Estadual e Lei Complementar Federal para assim ser cobrado o tributo. A exigência só passaria a valer em 2022, se já publicadas as leis.

Mais uma vez, surgiu outro percalço para a cobrança, já que a Lei Complementar regulamentadora somente foi sancionada em 2022, de forma que em respeito ao princípio da anterioridade do exercício, a cobrança só poderia ocorrer finalmente em 2023.

Mesmo diante destas controvérsias, o tributo passou a ser exigido para que o contribuinte do Simples Nacional recolhesse a diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS nas operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto em outros estados. Isso significa que, além de recolher o ICMS relativo à sua alíquota interna, o contribuinte do Simples Nacional também teria que calcular e recolher a diferença de alíquota.

A discussão acerca da inconstitucionalidade do DIFAL para empresas optantes pelo Simples Nacional tem como base o princípio da isonomia tributária, estabelecido no artigo 179 da Constituição Federal, que prevê tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, entre outros princípios constitucionais.

Os contribuintes do Simples Nacional argumentam que a cobrança do DIFAL para essas empresas viola esse princípio, uma vez que impõe uma carga tributária excessiva e uma complexidade adicional na apuração e recolhimento do imposto. Além disso, argumentam que o DIFAL acaba por retirar a vantagem competitiva que as empresas do Simples Nacional têm em relação às empresas de maior porte.

Essa discussão tem levado alguns contribuintes a questionarem a constitucionalidade do DIFAL para empresas do Simples Nacional perante o Poder Judiciário. Em alguns casos, tribunais estaduais têm concedido liminares e decisões favoráveis aos contribuintes, suspendendo a cobrança do DIFAL para essas empresas.

Embora alguns contribuintes do Simples Nacional considerem essa exigência uma inconstitucionalidade, argumentando que ela representa uma carga tributária excessiva e uma complexidade adicional na apuração e recolhimento do imposto, o Supremo Tribunal Federal (STF) já se pronunciou sobre o assunto.

No Recurso Extraordinário interposto se discute, à luz dos artigos 146-A e 155, § 2º, da Constituição Federal, a possibilidade, ou não, da aplicação da metodologia de cálculo denominada diferencial de alíquota de ICMS à empresa optante pelo Simples Nacional, em face de possível usurpação de competência da União e do princípio da não-cumulatividade.

Na ocasião, a Procuradoria-Geral da República, através de parecer, considerou a inconstitucionalidade formal e material da cobrança de diferencial entre alíquota interna e interestadual sobre a entrada de bens e serviços para as micro e pequenas empresas nos casos em que a mercadoria se destine à industrialização ou comercialização ou seja sem encerramento da tributação. Como se observa:

“Presente tal cenário, em que a base de cálculo da antecipação dos optantes do Simples Nacional adquirentes de mercadoria para fins de revenda corresponde à diferença de alíquota, também se tem por configurada exigência em condição diversa da prevista no art. 155, § 2º, VII, da Constituição da República (contribuinte enquadrado como consumidor final). Nessa linha, confira-se lição trazida por RODRIGO D. RODRIGUES:

*‘Imbuídos do intuito de analisar com atenção a exigência do pagamento de ICMS antecipado quando as mercadorias revendidas são provenientes de outros Estados, ou mesmo quando forem destinadas a servirem de insumos para um novo produto, descobrimos que o Estado... mascara a cobrança de “diferença de alíquota”, exigindo-a em qualquer aquisição. Ao agir dessa maneira viola a Constituição de 1988, que limitou esse direito somente em relação aos produtos adquiridos por **contribuinte de ICMS na qualidade de “consumidor final”**, portanto, não permitindo a exigência da diferença de alíquota quando a compra ocorrer para fins de revenda ou industrialização.’”*

O Procurador-Geral da República ainda conclui:

“Considerada a sistemática da repercussão geral e prosseguindo quanto aos efeitos do presente julgamento em relação aos demais casos que tratem ou venham a

tratar do Tema 517, propõe a Procuradoria-Geral da República a fixação da seguinte tese:

A cobrança de antecipação de ICMS equivalente a diferencial de alíquotas, fundamentada em normas estaduais, do optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) quando não se enquadre como consumidor final, encontra-se eivada de inconstitucionalidade formal, por não estar amparada por lei complementar federal (art. 146, III, d e parágrafo único), e material, porquanto não observa o regime constitucional do aludido imposto, mormente o princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2º, I e VII), e o postulado do tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (arts. 170, IX, e 179).”

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.464 e considerou constitucional a cobrança do DIFAL do ICMS para contribuintes do Simples Nacional. O entendimento do tribunal foi de que a emenda constitucional que instituiu o DIFAL não viola os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, pois estabelece regras específicas para o recolhimento do ICMS nas operações interestaduais.

No julgamento do Tema 517 de Repercussão Geral Reconhecida, foi firmada a seguinte tese:

“É constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de

destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos.”

No entanto, vale ressaltar que o entendimento sobre a inconstitucionalidade do DIFAL para o Simples Nacional ainda não é pacífico e pode variar de acordo com a interpretação de cada juiz ou tribunal, como vem ocorrendo.

O ministro Edson Fachin, relator do Recurso, destacou em seu voto que a matéria é regulada pela LC 123/2006 que autoriza expressamente a cobrança do DIFAL, de forma que a cobrança seria válida. Ainda, destacou que a adesão ao Simples Nacional é facultativa, e tanto os ônus quanto os bônus devem ser arcados pelo contribuinte optante.

O ministro Fachin também refutou a alegada ofensa ao princípio da não-cumulatividade, argumentando que o artigo 23 da LC 123/2006 veda categoricamente a apropriação ou a transferência de créditos (compensação) relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. Em seu voto, argumentou que não há possibilidade de aderir parcialmente ao Simples de modo a pagar as obrigações tributárias de forma centralizada e reduzida, deixando, entretanto, de recolher o DIFAL nas operações interestaduais.

O relator, com base nesses fundamentos, propôs a tese de repercussão geral de que é constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade

empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos.

O voto do ministro Fachin foi acompanhado pelos ministros Dias Toffoli, Rosa Weber, Luiz Fux, Gilmar Mendes e Nunes Marques, formando a maioria por 6 votos.

O ministro Gilmar Mendes, por sua vez, acompanhou o relator com ressalvas e apresentou em seu voto redação diferente à tese, firmando que: “não viola a Constituição Federal lei estadual que, em operações interestaduais realizadas por empresas optantes pelo Simples antecipa a incidência do ICMS devido no fato gerador subsequente, nos estritos termos do art. 13, §1º, inciso XIII, alínea g, da Lei Complementar 123/2006”. Nisto foi seguido em voto vogal proferido pelo ministro Nunes Marques.

Finalmente, o voto divergente foi inaugurado pelo ministro Alexandre de Moraes, que ressaltou o objetivo da Emenda Constitucional nº 87/2015, na verdade, seria visar o equilíbrio da distribuição de receitas entre os entes federativos, de forma a evitar a arrecadação exclusiva pelos Estados de origem.

Ou seja, compreendeu que a EC 87/2015 não buscou alterar o tratamento tributário diferenciado para as pequenas empresas previsto no artigo 170 da Constituição Federal desde 1988, porque assim o DIFAL aumentaria desproporcionalmente a carga tributária para os optantes do Simples, contrariando a Constituição.

Em vista disso, o ministro Alexandre sugeriu a seguinte tese de repercussão geral: “É inconstitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos”. A divergência foi seguida pelos ministros Luís Roberto Barroso, Carmen Lúcia, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio, formando 5 votos.

Portanto, o placar final do julgamento foi de 6 votos a 5, em prol da constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota de ICMS para as empresas optantes pelo Simples Nacional.

Conforme se observa pela divergência extremamente acirrada, trata-se de uma decisão muito controversa, não somente pelos fatos de direito como também pelos efeitos jurídicos e socioeconômicos que produz para as empresas contribuintes do Simples Nacional.

Não obstante, em fevereiro de 2021 o Supremo Tribunal Federal já havia proferido decisão sobre o tema, entendendo que a cobrança possui inconstitucionalidade formal, ou seja, restou decidida a inconstitucionalidade do DIFAL aplicado às empresas não optantes pelo Simples em virtude da ausência de Lei Complementar disciplinadora.

“O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 1.093 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, assentando a invalidade “da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada

a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora", vencidos os Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux (Presidente). Em seguida, por maioria, foi fixada a seguinte tese: "A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais", vencido o Ministro Alexandre de Moraes. (...) Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF)."

Após essa decisão, em 05.01.2022, foi publicada a Lei Complementar nº 190, que alterou a Lei 87/1996 (Lei Kandir), justamente para instituir a cobrança de ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, ou seja, o diferencial de alíquota (DIFAL) nestas operações.

No artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022 ficou expresso que os efeitos deveriam respeitar o disposto na alínea "c" do inciso III, do caput, do artigo 150, da CF.

"Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção

de efeitos, o disposto na alínea "c" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal".

Agora, o Supremo alterou o entendimento, considerando que a LC 123/2006 supre essa lacuna para as empresas optantes. Essa decisão, porém, pode acabar com

a razão de ser deste benefício, porque o Simples Nacional foi criado para facilitar e desburocratizar o recolhimento das obrigações fiscais das pequenas empresas, mas essa decisão vai na contramão desse objetivo.

A decisão é prejudicial porque, além de ignorar a necessidade de LC, também aumenta desproporcionalmente a carga tributária para o contribuinte optante do Simples, prejudicando pequenos empresários, ferindo o princípio constitucional da livre iniciativa.

Neste sentido, passamos a observar as razões para reforma da decisão, levando em consideração que a tese vencedora ignora que o recolhimento do diferencial de alíquotas imposto pela LC 123/2006 se aplica apenas para contribuintes que não se encontrem na condição de consumidores finais das mercadorias importadas de outros Estados.

Vale ressaltar, que todos os Estados estão cobrando do contribuinte não optante pelo Simples Nacional o Diferencial de Alíquotas nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte. Por essa razão, ainda que no futuro venha a ser proferida decisão favorável ao contribuinte, o processo de recuperação dos valores pagos não será nada fácil.

Doze Estados já aumentaram as alíquotas básicas do ICMS, e isto vai impactar no aumento do diferencial não contribuinte.

Como supracitado, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal é ainda muito controverso e merece maiores análises, dada sua grande relevância não

somente do ponto de vista do Direito Constitucional e Tributário, mas também para tutelar a saúde financeira das micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional, visando não sufocar o empreendedor brasileiro com carga tributária maior do que se pode suportar.

3. OS FUNDAMENTOS DA INCONSTITUCIONALIDADE – EMBASAMENTO LEGAL

3.1 O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

Em atenção aos princípios constitucionais e a legislação atinente, entende-se pela inconstitucionalidade da cobrança do Difal ICMS, conforme a seguir será demonstrado. Para tanto, cumpre analisar minuciosamente o Imposto sobre Consumo de Mercadorias e Serviços, vejamos:

A Constituição Federal dispõe que o ICMS será “não cumulativo” e que poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, em seu art. 155, § 2º, I e III, da CF.

Conforme se observa, a previsão do princípio da não-cumulatividade busca evitar a tributação em cascata, de operações sucessivas sobre um mesmo fato gerador, através do sistema de creditamento.

Usufruindo deste sistema, o contribuinte que adquire mercadorias para revenda já possui um crédito de ICMS incidente e pago na compra, e na ocasião das vendas que vier a promover, poderá deduzir os valores de ICMS deste crédito recebido.

Inequivocadamente a Constituição Federal dispõe que o ICMS será não-cumulativo, em seu art. 155, § 2º, inciso I. Vejamos:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

A matéria ainda é disciplinada pelos arts. 19, 20 e 33 da LC 87/96:

“Art. 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.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou

consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”

Entretanto, o pagamento de Difal de ICMS exigido do contribuinte na entrada e na saída dos bens causa uma bitributação, dado que as mesmas mercadorias serão submetidas em seguida à tributação do mesmo imposto, levando à contradição ao princípio da não-cumulatividade.

Ao passo em que a seletividade atribuída ao ICMS é facultativa, a não-cumulatividade é obrigatória, por previsão constitucional.

Desta forma, resta claro o fundamento da inconstitucionalidade da cobrança frente ao contribuinte do Simples Nacional que adquire bens para revenda e não é consumidor final, pois não estão sendo cumpridos o sistema de creditamento e o princípio da não-cumulatividade.

3.2 O PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL

A inconstitucionalidade aqui apresentada tem como um de seus principais fundamentos a ofensa ao princípio da reserva legal.

Isto porque esta nova hipótese de incidência do DIFAL ICMS instituída pela EC n.º 87/2015 somente poderia ser instituída através de **Lei Complementar**, que possui o poder de definir normas gerais em matéria tributária. Como supracitado, a delimitação do poder de tributar se dá através da Constituição Federal.

Conforme o art. 110 do CTN estabelece que a lei tributária não pode alterar o previsto pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Inclusive, assim decidiu o Supremo Tribunal Federal em fevereiro de 2021, votando pela inconstitucionalidade formal da cobrança enquanto estivesse ausente Lei Complementar para regulamentar o tributo. Por essa razão, a cobrança foi evidentemente indevida até a publicação da LC, contrariando o princípio da Reserva Legal.

Não obstante, a decisão do STF passou a valer em 2022, mas a Lei Complementar n.º 190, regulamentadora do Difal ICMS foi sancionada apenas em 4 de janeiro de 2022, ou seja, iniciando o exercício de 2022 antes da sanção da Lei.

Ainda, a Lei Complementar foi sancionada constando no texto que passaria a valer em 90 dias, respeitando a anterioridade nonagesimal, mas ignorando completamente a anterioridade do exercício.

O princípio da segurança jurídica ou princípio da proteção da confiança legítima estabelece que o contribuinte tem o direito de conhecer previamente as normas e regras tributárias que o afetam, evitando assim surpresas e arbitrariedades por parte do Estado na cobrança de tributos. Em outras palavras, busca garantir a estabilidade das relações jurídicas, incluindo as obrigações fiscais, e proteger a confiança do contribuinte nas normas vigentes.

Com base nisso, e visando tutelar essa segurança jurídica, a Constituição Federal prevê a necessidade de aguardar o próximo exercício financeiro para exigência de uma lei:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Observa-se então o desrespeito ao princípio da anterioridade de exercício, já que os Estados passaram a exigir o Difal ICMS apenas noventa dias após a publicação da Lei, no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei regulamentadora do DIFAL.

Cumprе ressaltar que o Congresso Nacional aprovou em dezembro de 2021 o projeto de lei n.º 32/21, regulamentando o Difal, e os Estados da Federação também se apressaram em editar suas leis para não sofrerem com perda de receita, ocasião em que foi aprovado o Convênio Confaz n.º 236/21, regulando a matéria.

Desta feita, estaria pendente então apenas a sanção da Lei Complementar, para que a cobrança estivesse devidamente regulamentada nos moldes da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional.

Entretanto, a Lei Federal só veio a existir em 4 de janeiro de 2022, por falta de sanção do texto no exercício anterior (2021), que ficou pendente de observação pelo Poder Executivo. Ponderando este fato, é completamente absurdo e inconstitucional que o tributo seja exigido no mesmo exercício, ferindo os direitos do contribuinte apenas por desídia do então presidente da República.

Nesse mesmo sentido, diante da publicação da Lei Complementar nº 190 de 2022, e da sua previsão de vigência para 90 dias após, o Procurador Geral da República, Augusto Aras, enviou parecer ao Supremo Tribunal Federal defendendo a necessidade de interpretação pela Corte das novas regras para cobrança do ICMS envolvendo as operações interestaduais.

Segundo o Procurador, a norma deve respeitar o princípio da anterioridade tributária, e o colegiado deve deixar claro que o ato normativo poderá entrar em vigor somente em 2023, ano seguinte à sua publicação. Subsidiariamente, defendeu ainda que seja resguardada a noventena para as alterações da Lei produzirem efeitos, respeitando a anterioridade nonagesimal prevista na própria Lei Complementar.

Isto porque o artigo 3^a da LC 190/22 estabelece vigência imediata da norma, fazendo com que fossem propostas três ADIs, pleiteando que fosse declarada a inconstitucionalidade do dispositivo, devendo ser observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea 'c' do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal, supracitado.

Cumprindo ainda trazer a informação de que os convênios entre os entes políticos e os convênios de subordinação tem importante papel para a regulamentação do ICMS e do Diferencial de Alíquotas.

Contudo, os convênios não podem ser considerados normas complementares das leis. Nas palavras de Leandro Paulsen, eles possuem importante função, mas não saciam a necessidade de previsão da regulamentação em Lei Complementar:

“Há convênios de cooperação entre os entes políticos, como os relacionados à permuta de informações e à assistência mútua para fiscalização. Esses assumem **caráter de normas complementares das leis**. Outros, todavia, são convênios de subordinação. Dizem respeito a matérias reservadas constitucionalmente para deliberação entre os Estados, hipótese em que, inclusive, condicionam a validade das leis estaduais, do que é exemplo a autorização de benefícios fiscais em matéria de ICMS (art. 155, § 2º, XII, g). Nesse caso, não podem ser considerados propriamente normas complementares das leis, porquanto têm, inclusive, ascendência sobre elas.

A deliberação sobre a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS é realizada mediante convênios entre as Fazendas de tais entes políticos, firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). LUÍS EDUARDO SCHOUERI diz que esses equivalem a “tratados entre os integrantes da Federação”.

Esses convênios têm papel particularmente relevante no que diz respeito a benefícios que possam afetar as operações interestaduais, em que é exigida a alíquota interestadual pelo Estado de origem e a diferença de alíquota pelo Estado de destino.

Conforme acórdão do STJ, “Os convênios do ICMS têm a função de uniformizar, em âmbito nacional, a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais pelos Estados (art. 155, § 2º, XII, g, da CF/1988). Em última análise, trata-se de instrumento que busca conferir tratamento federal uniforme em matéria de

ICMS, como forma de evitar a denominada guerra fiscal”.

Eventuais benefícios, como créditos presumidos, podem incentivar investimentos em determinado Estado em detrimento dos demais. Daí a razão do controle. Há vários acórdãos do STF dizendo da invalidade de benefícios fiscais concedidos sem prévia autorização em convênio.

Também podem, os Estados e o Distrito Federal, mediante Convênio, autorizar alíquotas internas de ICMS inferiores às das operações interestaduais, conforme prevê o art. 155, § 2º, VI, da CF. Aos Convênios é deixada, ainda, a definição das alíquotas de ICMS sobre combustíveis e lubrificantes com incidência única, nos termos do art. 155, § 4º, IV, da Constituição.”

Nestes termos, resta demonstrada que a cobrança do Difal ICMS está eivada de inconstitucionalidade formal, não somente pela ausência de previsão por Lei Complementar até 2022, mas também pela exigência ilegal ao não respeitar a anterioridade do exercício entre a publicação e a vigência da Lei.

3.3 O TRATAMENTO BENÉFICO DAS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL

De início, é fundamental ressaltar que, nos termos do art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988, o princípio da capacidade contributiva impõe o recolhimento de impostos considerando a capacidade contributiva pessoal de cada indivíduo, “in verbis”:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Desta forma, as pequenas empresas inseridas no regime do Simples Nacional devem possuir obrigação tributária proporcional à sua capacidade de contribuição, de forma que o imposto seja legal e legítimo. Assim, observa-se os artigos 146, inciso III, alínea d, 170, inciso IX e 179, da 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.”

“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.” (G.N.)

“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.”

A partir do Art. 155, II §2º, VII e VIII da CF/88, que prevê o diferencial de alíquota de ICMS, é possível observar que o respaldo constitucional para a incidência do pagamento do DIFAL se dá nas operações interestaduais que se destinem a consumidor final. “In verbis”:

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

(...)

II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

(...)

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

Ademais, o Art. 2º do Código de Defesa do Consumidor define consumidor como “toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final”, de modo que na hipótese de aquisição de mercadoria para revenda, o fato gerador para a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS não existe.

Além disso, restou figurado o entendimento de que a exigência do diferencial de alíquotas aumentaria desproporcionalmente a carga tributária para os optantes do regime do Simples Nacional, já que realizam o pagamento de tributos através de guia única (DAS), e por serem vedadas a apropriação e a transferência de créditos, nos termos do art. 23 da Lei Complementar 123/06, a obrigação seria inconstitucional.

A exigência do diferencial de alíquotas nas operações em que o contribuinte adquire mercadorias de outros Estados para revenda tem sido realizada pelas Fazendas Estaduais com base em disposições legais estaduais que contrariam todo o exposto acima.

No Estado de São Paulo por exemplo, a cobrança é fundamento com o art. 115, XV-A, do RICMS-SP:

“Artigo 115 - Além de outras hipóteses expressamente previstas, o débito fiscal será recolhido mediante guia de recolhimentos especiais, observado o disposto no artigo 566, podendo efetivar-se sem os acréscimos legais, tais como a multa prevista no artigo 528 e os juros de mora, até os momentos adiante indicados, relativamente aos seguintes eventos (Lei 6.374/89, art. 59, Convênio ICM-10/81, cláusulas primeira e terceira, Convênio ICMS-25/90, cláusulas terceira e quarta, II, e Convênio ICMS-49/90):
(...)

XV-A - na entrada em estabelecimento de contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - "Simples

Nacional", até o último dia do segundo mês subsequente ao da entrada:

b) De mercadoria destinada a industrialização ou comercialização, material de uso e consumo ou bem do ativo permanente remetido por contribuinte localizado em outro Estado ou no Distrito Federal, o valor resultante da multiplicação do percentual correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pela base de cálculo, quando a alíquota interestadual for inferior à interna (...)".

No entanto, o dispositivo contraria o previsto no art. 155, II e §2º, VII e VIII da CF/88, que determina a instituição do DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final. Portanto, observa-se inconstitucional a tributação do diferencial de alíquotas sobre bens a serem revendidos pelo contribuinte que se enquadra no Simples Nacional.

Como supracitado, os arts. 170, IX e 179 da Constituição Federal dispõem sobre a necessidade do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, enquanto o Art. 110 do CTN preconiza a impossibilidade de instituir lei tributária que altere o previsto na Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias.

Assim, ao dispor lei que altera o tratamento de pequenas empresas estabelecido na CF, mais uma vez resta demonstrada a prejudicialidade inconstitucional da cobrança.

Posto isso, resta inequívoco que a hipótese de incidência de diferencial de alíquotas prevista na Constituição Federal direciona-se exclusivamente à operações

destinadas a consumidor final e não ao caso de aquisição de mercadorias por operações interestaduais destinadas a revenda.

Portanto a exigência do diferencial de alíquotas sobre operações interestaduais realizadas por empresas de pequeno porte inseridas no Simples Nacional se faz ilegal e inconstitucional, causando bitributação, e por ser contrária ao art. 155, II e §2º, VII e VIII da CF/ 88, além dos princípios da não-cumulatividade, da reserva legal e do tratamento benéfico a empresas do Simples Nacional.

4. EFEITOS NA PRÁTICA – O CONTRIBUINTE

Demonstrados os fundamentos da inconstitucionalidade, passamos para a análise dos efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ocasião do julgamento do RE n. 970.821, que tem sido, de um modo geral, um caos de insegurança jurídica na cobrança, pelas unidades da Federação, do diferencial de alíquota (Difal) do ICMS em operações interestaduais para consumidor final não contribuinte do imposto.

Considerando tamanha controvérsia, tanto no próprio julgamento como entre os mais variados juristas, os tribunais dos estados e Distrito Federal vêm decidindo de maneiras diversas a respeito do tema, causando inclusive situações de desequilíbrio concorrencial na medida que as decisões produzem efeitos somente sobre aquele contribuinte autor.

A importância de uma definição sobre o assunto pela Suprema Corte se dá em razão das inúmeras controvérsias surgidas a respeito da data de início da produção dos efeitos da nova legislação.

Há, por exemplo, liminares concedidas no sentido de que a cobrança deve ser feita apenas no exercício financeiro de 2023. Por outro lado, existem decisões que adotam a compreensão de que a referida cobrança dispensa observância da regra da anterioridade de exercício, sendo válida a partir de 2022.

Nesse sentido, cumpre trazer à baila algumas decisões que prorrogaram a cobrança, em razão do princípio da anterioridade, para análise.

No Distrito Federal, a Associação Nacional dos Contribuintes de Tributos – ANCT impetrou Mandado de Segurança questionando a exigibilidade do DIFAL, o juiz de Direito Daniel Eduardo Branco Carnacchioni confirmou a suspensão de exigibilidade do DIFAL, no exercício financeiro de 2022, decorrentes de operações de vendas de mercadorias realizadas pela Associação a consumidores finais não contribuintes do ICMS.

Na decisão, o magistrado também afastou qualquer sanção, penalidade, restrição ou limitação de direitos em razão do não recolhimento do DIFAL, nos seguintes termos:

“Ante o exposto, confirmo a liminar e CONCEDO EM PARTE A SEGURANÇA tão somente para determinar que as autoridades coatoras se abstenham de efetuar a cobrança do DIFAL da impetrante no exercício financeiro de 2022, decorrentes de operações de vendas de mercadorias realizadas pela impetrante a consumidores finais não contribuintes do ICMS, situados no Distrito Federal, além de se afastar qualquer sanção, penalidade, restrição ou limitação de direitos em razão do não recolhimento do DIFAL.”

Em outra ocasião, uma juíza da 3ª vara da Fazenda Pública de Florianópolis deferiu liminar em mandado de segurança liberando uma empresa de Santa Catarina do pagamento de DIFAL do ICMS no ano de 2022.

A empresa impetrou Mandado de Segurança contra ato administrativo da secretaria de Estado da Fazenda pleiteando a suspensão da exigibilidade do Difal exigido pelo Estado de Santa Catarina por operações que tenham como destinatário consumidor final não contribuinte do ICMS no curso de 2022.

A juíza observou que, embora a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado considerava desnecessária a edição de lei complementar regulando o tema, em fevereiro de 2021 o STF decidiu em sentido diametralmente oposto, exigindo a LC disciplinadora de normas gerais.

Mas, como a Lei Complementar 190, que dispõe sobre o tema, só foi sancionada em 2022, destacou a magistrada que ela somente poderá produzir efeitos a partir de 2023:

"Não há exceção constitucionalmente prevista de inaplicabilidade dos princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal no que diz respeito ao ICMS. Se não há disposição constitucional expressa afastando a aplicação dos princípios, ambos devem ser respeitados."

Assim, decidiu pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário de Difal de ICMS incidente sobre as operações interestaduais que destinem mercadorias a consumidores finais não contribuintes localizados em SC no que se refere ao período de 1/1/22 a 31/12/22.

No mesmo sentido, são inúmeras as decisões por todo o país que concederam o direito dos contribuintes de recolher o Difal de ICMS somente em 2023, respeitando o princípio da anterioridade anual, reforçando mais uma vez a inconstitucionalidade da exigência.

Considerando essa situação caótica, os contribuintes encontram-se em um ambiente tributário completamente hostil no que se refere ao difal, porque não podem ignorar o tributo e esperar para que a questão seja pacificada pelo Judiciário no futuro. Tal omissão poderia fazer com que as empresas sofram autuações e até mesmo sejam executadas, sofram constrições patrimoniais, penhoras, e retenção de mercadorias em trânsitos.

O pagamento do imposto indevido, entretanto, não só pode prejudicar a saúde financeira das empresas como também dependerá de medida judicial para ser restituído caso declarado inconstitucional futuramente, o que levará muito tempo e mais despesas para o empresário.

A melhor alternativa tem sido o ingresso com medidas judiciais na busca de obter decisão liminar para evitar o recolhimento do Difal, mas como demonstrado, também não é garantido que o direito seja concedido, pois os juízes tem decidido de formas diferentes nas unidades da federação. Em muitos Estados, como Bahia, Ceará, Espírito Santo e Pernambuco, alguns Tribunais de Justiça têm derrubado as liminares favoráveis aos contribuintes que pleiteiam o recolhimento do Difal somente a partir de 2023.

Na maior parte destas decisões, as Cortes decidem com o argumento dos Fiscos estaduais de que a decisão de adiar o recolhimento do ICMS/Difal poderia trazer danos às finanças públicas.

Ainda, os Estados já publicaram leis ordinárias antes que o STF se manifestasse a respeito da anterioridade de exercício, para entrar em vigor a cobrança do difal nos primeiros meses de 2022, apoiando-se no Convênio Confaz n.º 236/21, favorecendo ainda mais esse cenário de insegurança jurídica.

No caso do Estado de São Paulo por exemplo, foi publicada a lei n.º 17.470/21, com cobrança do Difal prevista a partir de 1º de abril de 2022.

Como visto, a forma que a cobrança do Difal ICMS tem sido imposta ao contribuinte se faz insustentável, pelo cenário de extrema insegurança jurídica, por ferir preceitos constitucionais, e pelos inúmeros danos causados aos contribuintes.

Mesmo que em 2023 esta cobrança já esteja devidamente regulamentada nos moldes previstos dentro das quatro linhas da Constituição Federal, os últimos oito anos, de 2015 à 2022, foram marcados por uma exigência ilegal e inconstitucional, que não pode ser ignorada penalizando o contribuinte.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da análise realizada, fica evidente a controvérsia acerca da constitucionalidade do DIFAL do ICMS para contribuintes do Simples Nacional. Enquanto o Supremo Tribunal Federal argumenta que a exigência realizada é necessária para arrecadação dos cofres públicos e para equilibrar a arrecadação do ICMS nas operações interestaduais, é evidente que foram violados diversos princípios constitucionais, impondo uma carga tributária excessiva às microempresas e empresas de pequeno porte, sem conferir o tratamento diferenciado à elas previsto.

Embora o Supremo Tribunal Federal (STF) tenha se pronunciado anteriormente pela constitucionalidade do Difal para o Simples Nacional, é importante considerar que o entendimento jurídico pode evoluir e novas interpretações podem surgir. Como demonstrado, foram proferidas diversas decisões favoráveis aos contribuintes em tribunais estaduais, que suspenderam a cobrança do Difal para empresas optantes pelo Simples Nacional.

Diante desse cenário, é imprescindível que os contribuintes interessados em contestar a constitucionalidade do Difal busquem orientação jurídica especializada, a fim de avaliar a viabilidade e os possíveis desdobramentos de uma ação judicial, principalmente no que diz respeito a recuperar eventual montante pago indevidamente, exigido pelas Fazendas Estaduais antes mesmo de previsão do tributo em Lei Complementar.

Além disso, é necessário ressaltar a importância de um debate amplo e aprofundado sobre a reforma tributária no Brasil, visando à simplificação do sistema e à redução da carga tributária para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Essas iniciativas podem contribuir para a superação das controvérsias relacionadas ao Difal do ICMS e para a construção de um ambiente mais favorável ao desenvolvimento desses segmentos.

Em suma, a discussão acerca da constitucionalidade do Difal do ICMS para contribuintes do Simples Nacional continua em andamento. A busca por soluções que harmonizem os interesses fiscais dos estados com a necessidade de incentivo e simplificação para as microempresas e empresas de pequeno porte é fundamental para alcançar um sistema tributário mais justo e equilibrado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo Gustavo G. **Curso de direito constitucional**. 11ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo** / Leandro Paulsen. 6. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. ISBN 978-85-7348-165-0

COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1940 - **Curso direito tributário brasileiro** / Sacha Calmon Navarro Coelho. – 16ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018. ISBN 978-85-309-7986-7

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. / Zelmo Denari, 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS** / Roque Antonio Carrazza, 4ª edição, revista ampliada, de acordo com a Lei Complementar 87/96; PC Editorial Ltda. ISBN 85-7420-027-1

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. / Hugo de Brito Machado, 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. / Aliomar Baleeiro, 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

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

Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. N° 970.821; Rel. Ministro Edson Fachin. Brasília. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4983092> acesso em: 10 de abril de 2023.

Site migalhas.com <https://www.migalhas.com.br/busca?q=icms%20difal>