



A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS À EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL

Tárek Jermani Coelho

O imposto sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (**ICMS**) constitui tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme previsão constitucional do inciso II do artigo 155, afigurando-se, por certo, como a principal fonte de arrecadação tributária desses entes.

Em decorrência da Emenda Constitucional 87/15, que alterou a redação do inciso VII ao parágrafo 2º do art. 155, da Magna Carta, os Fiscos Estaduais passaram a cobrar o diferencial de alíquotas de ICMS quando da aquisição de mercadorias fora do Estado de localização do destinatário, popularmente conhecido pela sigla DIFAL. Transcreva-se respectiva previsão:

“Art. 155. §2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] 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;”

Veja-se que o comando constitucional limitou a cobrança de DIFAL às situações envolvendo destinatário consumidor final. Acontece que os Estados, inclusive Minas Gerais, mediante leitura aparentemente equivocada da norma, vêm compelindo ao pagamento empresas varejistas que não configuram o consumidor final delimitado no permissivo constitucional.

Referida cobrança se torna ainda mais gravosa quando essas empresas, além de não figurarem como consumidoras finais, são optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, o Simples Nacional.

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, previsto na Lei Complementar 123/2006, fulcrado principalmente na disposição basilar do artigo 170, IX, que prevê pela ordem econômica constitucional a observância de *“tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.”*

Ao optarem pelo Simples Nacional, as sociedades empresárias esperavam pelo que a lei previu em sua literalidade, um regime tributário favorecido e diferenciado, conforme a *mens legis* da LC 123/06, ao fim, serviente também à disposição constitucional do artigo 179:

“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.”

Pode-se dizer que, com este artigo, o constituinte impôs hígida relação jurídica entre o Estado e as microempresas e empresas de pequeno porte, na qual figura, de um lado, o dever jurídico estatal de conceder o regime privilegiado às empresas enquadradas nos lindes da LC 123/06, e, no outro, o direito subjetivo de usufruírem do privilégio.¹

Desde logo, destaca-se a relevante função social exercida pelas empresas que se enquadram no Simples Nacional, sendo as maiores responsáveis na geração de empregos diretos. Possuem papel substancial na ordem econômica, sobretudo

¹ ALVES, Maíza Costa de Almeida. O Simples Nacional como incentivo fiscal e a necessária desoneração da carga tributária. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, p. 135-145, jul./ago. 2015.

tendo em vista os impactos nas economias regionais e, pode-se dizer também, na economia nacional, tratando-se de verdadeiro berço do empreendedorismo.

Contudo, a finalidade da norma não tem sido observada pelo Fisco Estadual quanto à cobrança do ICMS referente ao diferencial entre a alíquota interna e a interestadual na aquisição de mercadorias fora do Estado de localização do destinatário. Especificamente em Minas Gerais, a cobrança relativa ao diferencial de alíquotas tem fundamento no artigo 6º, §5º, “f”, da Lei Estadual nº 6.763, de 1975, que dispõe:

“Art. 6º. (...) § 5º O Estado poderá exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte, na hipótese de: (...) f) aquisição, por microempresa ou empresa de pequeno porte, de mercadoria destinada a comercialização, industrialização, beneficiamento ou acondicionamento não industriais complementares à produção primária, ou à utilização na prestação de serviço, relativamente à diferença entre a alíquota de aquisição e a alíquota interna.”

Contudo, não se pode permitir, sob pena de violar o princípio da legalidade tributária, que uma lei estadual, malversando as disposições constitucionais, determine o pagamento de tributo àqueles que nitidamente foram excluídos pelo constituinte derivado quando da edição do art. 155, §2º, VII.

A este respeito, cite-se passagem de trabalho destinado a analisar a mencionada exigência pelos Fiscos Estaduais:

“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 desta maneira viola a Constituição de 1988, que limitou este 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.”²

² RODRIGUES, Rodrigo. *A cobrança indevida da “diferença de alíquota de ICMS”*, In: PAULSEN, Leandro, *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; Esmafe, 2014, p. 413.

Em verdade, a Fazenda Pública Estadual desmembra as cobranças do diferencial de alíquotas e do recolhimento antecipado de ICMS sem encerramento da tributação. Ou seja, toda e qualquer operação interestadual - e não somente aquelas em que se tem o destinatário na posição de consumidor final - são abrangidas na cobrança do ICMS, o que não possui compatibilidade com as disposições constitucionais e tratamento privilegiado destinado às empresas optantes pelo Simples Nacional.

A cobrança antecipada do ICMS, por si só, já foi declarada constitucional pelo STF em algumas oportunidades, em virtude da disposição do art. 150, §7º, da Constituição³.

Entretanto, para as empresas optantes pelo Simples, a cobrança de ICMS antes mesmo de ocorrido o fato gerador para, *a posteriori*, quando da sua ocorrência, haver nova cobrança sem qualquer compensação (pois não é possível creditar-se do ICMS pago), esconde uma bitributação inconstitucional a malferir princípio da não-cumulatividade.

O art. 155, §2º, inciso I, da CF/88 não deixa dúvidas ao estabelecer que o ICMS *“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”*.

É a própria natureza principiológica da não-cumulatividade do ICMS que faz extirpar qualquer tentativa de vulnerar a sua aplicabilidade, ainda que mediante previsão normativa infraconstitucional. Prescinde, pois, a invocação do princípio da legalidade, visto que a violação ao postulado da não-cumulatividade por si só conduz a inconstitucionalidade da cobrança.

³ RE 194382, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 25/04/2003; ADI 3426, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 22/03/2007; ADI 1851, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 08/05/2002.

Isso porque, consoante nos ensina Ives Gandra da Silva Martins, *“um princípio de natureza não programática e que é ínsito à dinâmica impositiva, assim como à técnica de arrecadação, tal qual o da não-cumulatividade, não pode ser alterado, esquecido, postergado, não aplicando por norma infraconstitucional. Sua “inerência” é parte essencial da natureza jurídica do ICMS e deve ser sempre respeitada pelo legislador, ao perfilar a matéria tributária.”*⁴

Todavia, os Estados simplesmente ignoraram esta autêntica limitação constitucional do poder tributante, eis que, como dito, cobram antecipadamente o diferencial de alíquota do ICMS, antes mesmo da venda do produto adquirido em outra unidade da federação para, quando ocorrida efetivamente a venda do produto (fato gerador do ICMS), cobrar novamente o tributo, desta vez através da guia única de arrecadação paga pelos optantes do Simples Nacional por força do artigo 13, inciso VII, da LC 123/06.

Verifica-se, portanto, que a escolha pelo regime tributário do Simples Nacional acaba por se revelar medida drástica passível em colocar o optante em situação, senão mais desfavorável, por certo indesejável em relação ao tratamento favorecido que esperava receber a partir da sistemática da Constituição Federal. A cobrança do diferencial de alíquotas, sem encerramento de tributação, impõe aos contribuintes optantes do Simples Nacional tributação quase que confiscatória.

Basta pensar em uma pequena sociedade empresária que adquire mercadorias em outras unidades da federação, não por serem mais baratas, mas simplesmente por não serem fabricados no Estado em que se instalou. Justamente nessa perspectiva que se justifica o fator de que mais fecham do que abrem empresas em nosso país⁵. Afinal, como sobreviver se antes mesmo de receber o produto da venda deve-se antecipar valores ao Fisco?

⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O princípio da não-cumulatividade na Constituição – Impossibilidade de seu afastamento por legislação infraconstitucional*. In: Direito tributário: impostos estaduais/Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Pereira de Brito organizadores. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 4).

⁵ Por três anos seguidos, Brasil fecha mais empresas do que abre, diz IBGE. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2018/10/03/por-tres-anos-seguidos-brasil-fecha-mais-empresas-do-que-abre-diz-ibge.ghtml>. Acesso em 26.03.2019.

Diante de verdadeiras injustiças, evocado em face da patente inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral do tema, no aresto paradigmático RE nº 970.821.

O relator, Ministro Edson Fachin, votou pela constitucionalidade do diferencial de alíquotas, sustentando, para tanto, inexistir vício formal na legislação que autoriza a sua cobrança. Por sua vez, o Ministro Alexandre de Moraes inaugurou divergência, votando pela inconstitucionalidade da cobrança, dentre outros motivos, por elidir o inaudito incentivo dado pelo Estado brasileiro ao empreendedorismo. Referido entendimento foi endossado pelos Ministros Luis Roberto Barroso, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski, pedindo vista o Ministro Gilmar Mendes.

Oportunizada manifestação à Procuradoria-Geral da República, cotejando as particularidades do caso e levando-se em conta o interesse público, exarou-se a 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).” (Manifestação da Procuradoria-Geral da República, em 17 de abril de 2017, no bojo dos autos do RE nº 970.821)

Portanto, tem-se substancial tendência da Suprema Corte em declarar a inconstitucionalidade da cobrança, também por meio do “recolhimento antecipado”, atinente à diferença da alíquota interna e a interestadual quando da aquisição de mercadorias fora do Estado.