

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

N.º 382 /2018 – SFCNST/PGR
Sistema Único n.º 250.790/2018

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.464/DF

REQUERENTE: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB)

INTERESSADO: Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)

RELATOR: Ministro Dias Toffoli

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA DECISÃO CONCESSIVA DE MEDIDA CAUTELAR. OPOSIÇÃO POR PROCURADOR DE ESTADO E POR ESTADO-MEMBRO. ILEGITIMIDADE PARA RECORRER. ICMS. EMENDA CONSTITUCIONAL 87, DE 2015. CONVÊNIO ICMS 93/2015. INCLUSÃO DE EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL. INCOMPATIBILIDADE COM O TRATAMENTO FAVORECIDO PARA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE.

1. Os Estados-membros não possuem legitimidade para interpor recurso em controle normativo abstrato de constitucionalidade, ainda quando a ação tenha sido ajuizada pelo Governador. Precedentes.

2. A Emenda Constitucional 87/2015 equiparou o regime de aplicação de alíquotas interestaduais de ICMS para consumidores finais localizados em outros Estados, independentemente de serem contribuintes do imposto. Dispôs, dessa forma, com o objetivo de pôr fim à denominada “guerra fiscal do comércio eletrônico” (*e-commerce*).

3. A cobrança do diferencial de alíquota, na forma do Convênio ICMS 93/2015, para as empresas optantes pelo Simples Nacional, afronta o tratamento tributário preferencial e favorecido dispensado a essas empresas pela Constituição (CF, arts. 170-IX e 179) e a reserva de lei complementar para dispor a respeito (CF, art. 146-III-*d*).

4. A Emenda Constitucional 87/2017 não alterou ou derogou a exigência constitucional de que microempresas e empresas de pequeno porte possuam tratamento tributário favorecido. Afirmar que a aplicação do diferencial de alíquota do ICMS para as empresas optantes do Simples Nacional decorre do fato de a EC 87/2015 não ter distinguido contribuintes significa negar o tratamento diferenciado conferido pela própria Constituição a esses contribuintes.

5. A hipótese do art. 13-§1.º-XIII-*h* da Lei Complementar 123/2015, que obriga as empresas optantes do Simples Nacional a recolher o diferencial de alíquota de ICMS nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação não se presta para legitimar a aplicação da EC 87/2015 a esses contribuintes.

— Parecer pelo não conhecimento dos embargos de declaração e pelo referendo da decisão concessiva da medida cautelar.

I

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, tendo por objeto a Cláusula Nona do Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que “*dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada*”.

Este é o teor da norma impugnada:

Cláusula nona. Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.

A petição inicial sustenta que a norma, buscando regulamentar alterações promovidas pela Emenda Constitucional 87, de 16 de abril de 2015, afrontou o princípio da legalidade estrita em matéria tributária, previsto nos arts. 5.º-II e 150-I da Constituição, e a reserva de lei complementar contida no art. 146-III-d da mesma Carta. Afirmar que a cobrança do diferencial de alíquota imposta pelo Convênio ICMS aos contribuintes optantes pelo SIMPLES-NACIONAL desrespeita a atribuição conferida ao legislador complementar de estabelecer tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, bem como de regulamentar a incidência do ICMS sobre tais pessoas jurídicas. Alega, também, que a cláusula transgredir os arts. 170-IX e 179 da Constituição, que igualmente estabelecem a concessão de tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte. Além disso, aponta afronta aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da uniformidade geográfica (CF, arts. 145-§1.º e 150-II-IV e 152).

O relator, Min. Dias Toffoli, adotou o rito do art. 10 da Lei 9.868/1999, requisitou informações ao Ministro de Estado da Fazenda e aos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal. Solicitou que após prestadas as informações, fosse dada vista à Advocacia-Geral da União para manifestação e à Procuradoria-Geral da República para elaboração de parecer (peça 12 do processo eletrônico).

A medida cautelar requerida foi deferida pelo relator, *ad referendum* do Plenário, “*para suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 editado pelo CONFAZ, até o julgamento final da ação*” (peça 63).

O Governador e o Secretário de Estado da Tributação do Estado do Rio Grande do Norte, em petição assinada unicamente por Procurador do Estado, bem como o Estado do Ceará opuseram embargos de declaração contra a decisão concessiva da medida cautelar (peças 128 e 158), os quais, por possuírem caráter infringente, foram regularmente contraditados pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (peças 198 e 227).

O Presidente do CONFAZ defendeu a constitucionalidade da norma ao argumento de que “*o Convênio ICMS 93/2015 estabelece tão somente procedimentos operacionais de simplificação e esclarecimento das regras da EC 87/2015*”, de modo que, “*quem obrigou os contribuintes do SIMPLES-NACIONAL foi a Emenda Constitucional 87/2015, e não a cláusula nona do Convênio ICMS 93/2015*”. Ressaltou, nesses termos, que a EC 87 alcança todas as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado e atribui a qualquer remetente (sem exceção – inclusive para os optantes do SIMPLES), quando o destinatária não for contribuinte do imposto, a responsabilidade pelo recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a interestadual (peça 94).

O Ministro de Estado da Fazenda encaminhou informações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no sentido de que a cláusula nona da Proposta de Convênio 66/2015, que originou a mesma norma do Convênio ICMS 93/2015, “*ao determinar a extensão da sistemática da Emenda Constitucional 87 aos optantes do SIMPLES-NACIONAL, adentra no campo material de incidência da respectiva lei complementar disciplinadora, pois, como visto, a nova ordem constitucional não tem aplicabilidade direta a esses contribuintes*” (peça 96).

O Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo limitou-se a esclarecer que o Estado foi signatário do Convênio ICMS 93/2015 “*apenas para fins de harmonização da legislação nacional*” (peça 62).

Os Secretários da Fazenda do Distrito Federal (peça 82), de Mato Grosso do Sul (peças 87-88 e 111), do Ceará (peça 92), do Rio Grande do Sul (peça 110), do Amapá (peça 122), do Pará (peça 123), de Sergipe (peça 126), de Alagoas (peça 139), do Piauí (peças 142 e 157), de Pernambuco (peças 152 e 153), do Paraná (peça 154), do Rio Grande do Norte (peça

164), do Maranhão (peça 169) e de Mato Grosso (peça 179) defenderam a constitucionalidade da cláusula nona do Convênio ICMS 93/2015.

O Secretário da Fazenda do Estado de Minas Gerais encaminhou parecer da Superintendência de Tributação no sentido de que “a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 contraria a previsão de tratamento privilegiado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, uma vez que a referida cláusula não está albergada no parágrafo 1º do art. 13 da Lei Complementar 123/2006” (peça 112). Também o Secretário da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro se posicionou contrariamente à aplicação da cláusula nova do Convênio ICMS 93/2015 às empresas optantes pelo SIMPLES-NACIONAL (peça 128).

A Advocacia-Geral da União manifestou-se pela negativa de referendo à medida cautelar deferida na ação direta (peça 251).

Foram admitidos como *amici curiae*: o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (FECOMÉRCIO-SP), o Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado de São Paulo (SECON-SP), a Confederação Nacional da Indústria (CNI) e os Estados da Federação e Distrito Federal, a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado do Rio de Janeiro (FECOMÉRCIO-RJ), a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) e a Federação do Comércio de Bens e Serviços do Estado do Rio Grande do Sul – FECOMÉRCIO-RS.

É o relatório.

II

Ilegitimidade para recorrer em ação direta de inconstitucionalidade

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar questão de ordem na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 127/AL, assentou que Governador de Estado, como legitimado à instauração de controle concentrado de constitucionalidade no STF, possui capacidade processual plena e, dessa forma, dispõe de capacidade postulatória para praticar atos ordinariamente privativos de advogado. Na mesma direção, assentou que os Estados-Membros, repre-

sentados por suas procuradorias, não possuem capacidade de agir em processos objetivos de controle de constitucionalidade.

A petição dos embargos apresentada em nome do Governador do Estado do Rio Grande do Norte foi assinada unicamente pelo Procurador do Estado signatário (peça 130). Portanto, tanto os embargos de declaração opostos pelo Estado do Ceará (peça 158) quanto os embargos opostos por Procurador do Estado do Rio Grande do Norte em nome do seu Governador (peça 129) foram apresentados por quem não detém legitimidade para recorrer em ação direta. A propósito, veja-se a ementa do seguinte julgado:

O ESTADO-MEMBRO NÃO POSSUI LEGITIMIDADE PARA RECORRER EM SEDE DE CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO.

- O Estado-membro não dispõe de legitimidade para interpor recurso em sede de controle normativo abstrato, ainda que a ação direta de inconstitucionalidade tenha sido ajuizada pelo respectivo Governador, a quem assiste a prerrogativa legal de recorrer contra as decisões proferidas pelo Relator da causa (Lei nº 9.868/99, art. 4º, parágrafo único) ou, excepcionalmente, contra aquelas emanadas do próprio Plenário do Supremo Tribunal Federal (Lei nº 9.868/99, art. 26) (ADI 2.130-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 14.12.2001).

É caso, portanto, de não conhecimento dos embargos de declaração opostos contra a decisão que suspendeu a eficácia da norma impugnada até o julgamento final da ação.

III

A Procuradoria-Geral da República manifestou-se pela inconstitucionalidade da cláusula nona do Convênio ICMS 93/2015 em parecer na **ADI 5.469/DF**, proposta pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM), que tem por objeto as cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e **nona** desse Convênio, distribuída ao Ministro Dias Toffoli por prevenção com a presente ação direta. A manifestação ficou assim ementada:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PREVENÇÃO. ICMS. VENDA DE BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015. EQUIPARAÇÃO, NA ALÍQUOTA INTERESTADUAL, DE CONTRIBUINTE E NÃO CONTRIBUINTE. UNIFORMIZAÇÃO DE PROCEDIMENTOS. CONVÊNIO ICMS 93/2015. CONTORNOS E LIMITES DEFINIDOS PELA CONSTITUIÇÃO E PELA LEI COMPLEMENTAR. OBSERVÂNCIA. INCLUSÃO DE EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL NA SISTEMÁTICA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015. INCOMPATIBILIDADE COM O TRATAMENTO UNIFORME E FAVORECIDO PARA MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE.

1. O art. 77-B do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal impõe distribuição por prevenção de ações de controle concentrado de constitucionalidade que possuam coincidência parcial de objetos, com distribuição do processo mais recente ao relator do mais antigo.
2. Não se qualifica como entidade de classe de âmbito nacional, para efeito do art. 103, IX, da Constituição da República, associação cuja composição seja tão heterônima que não represente categoria alguma.
3. A Emenda Constitucional 87, de 16 de abril de 2015, alterou a sistemática de aplicação da alíquota interestadual apenas nas operações destinadas a contribuintes do ICMS, para aplicar alíquota interestadual independentemente de o destinatário do bem ou serviço, localizado em outro Estado-membro, ser contribuinte do imposto. Dispôs dessa forma com o objetivo de pôr fim à denominada “guerra fiscal do comércio eletrônico” (*e-commerce*).
4. A equiparação do regime de aplicação de alíquotas interestaduais de ICMS para consumidores finais localizados em outros Estados, independentemente de serem contribuintes do imposto, dispensa nova regulamentação para alterar a disciplina já existente quanto à aplicação de alíquotas interestaduais para os contribuintes.
5. Reserva constitucional de convênio interestadual para conceber isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS (CR, art. 155, § 2º, XII, g) não subtrai a possibilidade de utilizar esse instrumento para dirimir conflitos de interesses entre entes federativos acerca da administração de ICMS.
6. As cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS 93/2015 não invadiram quanto aos elementos da norma tributária nem extrapolaram os limites de harmonização da legislação nacional de ICMS outorgado aos convênios interestaduais, que podem validamente dispor sobre aspectos instrumentais do tributo.
7. **A cobrança de diferencial de alíquotas, na forma do Convênio ICMS 93/2015, em relação às microempresas e às empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (o Simples Nacional), viola a reserva de lei complementar do art. 146, III, d e parágrafo único, da CR, e o tratamento tributário uniforme e favorecido dispensado a essas empresas pela Constituição (arts. 170, IX, e 179). É inconstitucional a aplicação do Convênio ICMS 93/2015 para empresas optantes pelo Simples Nacional.**
8. Parecer por não conhecimento da ação e, no mérito, por parcial procedência do pedido.

É descabida a afirmação de que a obrigação dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional de recolher a diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS nas operações que destinem bens, mercadorias ou serviço a não contribuintes do tributo localizados em outros Estados decorre diretamente da Emenda Constitucional 87/2015. Isso porque, a referida emenda constitucional não derogou a exigência constitucional de que seja conferido tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte (CF, arts. 170-IX e 179). Logo, afirmar que a Emenda Constitucional 87/2015 não distinguiu os contribuintes e, dessa forma, aplica-se indistintamente a todos, inclusive às empresas optantes pelo Simples Nacional, significa negar, no plano tributário, a distinção feita pelo próprio texto constitucional em relação a esses contribuintes.

Além disso, a hipótese de cobrança do ICMS de forma apartada do regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições (Simples Nacional), previstas no art. 13-§1.º-XIII-h,¹ da Lei Complementar 123/2006 (Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) não abarca a diferença de alíquota de ICMS nas operações destinadas a não contribuintes localizados em outros Estados da Federação. A hipótese da alínea h do referido dispositivo diz respeito apenas às operações interestaduais relativas à antecipação do ICMS, com ou sem encerramento de tributação. Não alcança, portanto, a previsão de recolhimento da diferença de alíquotas inaugurada pela Emenda Constitucional 87/2015.

Nessa direção foi o parecer da Procuradoria-Geral da República no RE 970.821/RS, no qual se discute o tema de repercussão geral relativo à aplicação de diferencial de alíquota do ICMS à empresa optante pelo Simples Nacional (Tema 517). Concluiu a manifestação que “a cobrança de antecipação de ICMS equivalente ao diferencial de alíquotas, fundamentada em normas estaduais, do optante do regime unificado do Simples Nacional, quando este 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)”².

Por outro lado, as hipóteses previstas do art. 13-§1.º-XIII da Lei Complementar 123/2006, por veicularem exceções ao regime unificado de arrecadação de tributos do Simples Nacional, devem ser interpretadas de forma restritiva. Dessa forma, a previsão do art.

1 “Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: [...]

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; [...]

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas: [...]

XIII - ICMS devido: [...]

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do §4º do art. 18 desta Lei Complementar.

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;

h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”.

2 Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311627573&ext=.pdf>>. Acesso: 3 set. 2018.

13-§1.º-XIII-*h* da Lei Complementar 123/2006, de recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas operações relativas à antecipação do ICMS, não pode ser tida como recepcionada pela Emenda Constitucional 87/2015 como causa legitimadora da sua aplicação às empresas optantes pelo Simples Nacional.

IV

Ante o exposto, opina a Procuradora-Geral da República pelo não conhecimento dos embargos de declaração e pelo referendo da medida liminar.

Brasília, 10 de setembro de 2018.

Raquel Elias Ferreira Dodge
Procuradora-Geral da República

PC