



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
Procuradoria-Geral da República

Nº 30248/2017 – ASJCIV/SAJ/PGR

**Recurso Extraordinário 970.821 – RS**

Relator: Ministro **Edson Fachin**

Recorrente: Jefferson Schneider de Barros & Cia. Ltda. – ME

Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul

*Amicus Curiae:* Associação Brasileira de Assessoria e Planejamento Tributário, Fiscal e Proteção aos Direitos do Consumidor e do Contribuinte – Abaplat

*Amicus Curiae:* Federação do Comércio de Bens e Serviços do Estado do Rio Grande do Sul – Fecomércio

*Amicus Curiae:* Estado de São Paulo

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 517. ANTECIPAÇÃO DE ICMS. COBRANÇA DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. NORMA ESTADUAL. EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. REGIME CONSTITUCIONAL DO ICMS. NÃO CUMULATIVIDADE. INOBSERVÂNCIA. TRATAMENTO FAVORECIDO PARA MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. INCOMPATIBILIDADE. ALTERAÇÃO SUBSTANCIAL. PREJUÍZO.

1 – Tese de Repercussão Geral (Tema 517): a cobrança antecipada 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).

2 – Prejudicada a análise da admissibilidade do apelo extremo interposto com o objetivo de obter a declaração incidental de lei estadual que foi substancialmente alterada para observar a sistemática constitucional do ICMS.

3 – Parecer pela declaração de prejuízo do recurso extraordinário.

Trata-se de recurso extraordinário representativo do Tema 517 da Repercussão Geral: possibilidade, à luz dos arts. 146-A e 155, § 2º, da Constituição da República, de 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.

A irresignação, formalizada por Jefferson Schneider de Barros & Cia. Ltda. – ME com base no art. 102, III, *a*, da Carta Magna, volta-se contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que manteve a denegação da ordem pleiteada no mandado de segurança no qual o ora recorrente objetivava “a declaração da inexistência da relação jurídico-tributária da Impetrante para com o Estado do Rio Grande do Sul, via inconstitucionalidade incidental e ilegalidade do art. 13, § 1º, inciso XIII, ‘g’, e § 5º, da Lei Complementar nº 123/2006, art. 24, § 8º, da Lei Estadual nº 8.820/89, arts. 6º, § 1º, ‘b’, e 9º, § 1º, ‘d’, da Lei Estadual nº

10.045/93 e art. 1º do Decreto Estadual nº 46.137/09”. Eis a ementa do julgado:

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. MERCADORIAS PROVENIENTES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. AQUISIÇÃO POR EMPRESAS QUE ADERIRAM AO SIMPLES NACIONAL. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. PAGAMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTO. A exigência do pagamento de diferencial de alíquotas interna e interestadual estabelecida no art. 24, § 8º, da Lei Estadual nº 8.820/89 e Lei Estadual nº 10.045/93 não extrapola a competência atribuída aos estados pelo art. 155, inciso II e § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal.

A Lei nº 8.820/89, com os parágrafos 8º e 9º acrescentados ao seu art. 24 pela Lei nº 12.741/07, posteriormente alterados pela Lei estadual nº 14.178/2012, autoriza a antecipação de diferencial de ICMS em relação a mercadorias advindas de outras unidades da federação no âmbito do Estado do Rio Grande do Sul.

Aplicabilidade do artigo 46, § 4º, do Regulamento do ICMS, com a redação dada pelo Decreto Estadual nº 46.137/2009, que apenas regulamenta as condições e prazos quanto ao regime de recolhimento antecipado.

A incidência desta sistemática às mercadorias adquiridas por empresa optante do Simples Nacional possui respaldo no art. 13, § 1º, inciso XIII, alíneas “g” e “h”, da Lei Complementar Federal nº 123/06.

Ausência de direito líquido e certo.

Precedentes desta Corte e do STJ.

APELAÇÃO DESPROVIDA, POR MAIORIA.

Alega o recorrente a violação do art. 155, II, § 2º, VII, *a e b*, e VIII, da Carta Magna, na redação anterior à EC 87/2015, porquanto não poderia estar sujeito à cobrança da diferença entre a

alíquota interna e a interestadual do ICMS quando não se enquadre como contribuinte na qualidade de consumidor final.

Assevera que, a despeito de a Lei Complementar 87/1996 e o art. 4º da Lei Estadual 8.820/1989 terem observado o supracitado dispositivo constitucional, o Estado do Rio Grande do Sul, por meio do Decreto 3.965/1999, inseriu o art. 46, VI, no Regulamento do ICMS, “*no intuito de cobrar a ‘diferença de alíquota interestadual’ sobre toda e qualquer operação*”, desconsiderando, assim, norma da Carta da República incidente somente nas hipóteses em que a aquisição fosse realizada por contribuinte na condição de destinatário final. Acrescenta que, inicialmente, tal mudança aplicou-se apenas a algumas bebidas alcoólicas. Conclui que, embora em tese a modificação dispusesse sobre antecipação de pagamento do ICMS, tratou, na verdade, de cobrança da diferença de alíquota.

Tece considerações acerca da evolução legislativa da matéria até a edição do Decreto Estadual 46.137/2009, que teria revogado o inciso IV e acrescentado um § 4º ao art. 46, a fim de sustentar que “*o RICMS passou a prever a incidência da diferença de alíquota sobre a aquisição (entrada) de quaisquer mercadorias provenientes de outros Estados, com exceção das [...] sujeitas a substituição tributária, seja ela destinada ou não ao ‘consumo’ pelo adquirente*”. Diz não ser possível a aplicação dessa sistemática quando o fornecedor também for optante do Simples, porque, de fato, não haveria diferença de alíquota.

Consoante argumenta, seguindo as equiparações realizadas pelas leis estaduais, a Lei Complementar 128/2008, ao alterar a alínea g do inciso XIII do § 1º do art. 13 da de número 123/2006, no item 2, também teria denominado de “antecipação de pagamento” a cobrança de “diferencial de alíquota interestadual” em hipótese não permitida constitucionalmente. Explica que o citado diploma impusera “*pagamento da ‘diferença de alíquota’ sobre produto a ser submetido, posteriormente, à hipótese de incidência do ICMS pela sua revenda ou pela sua inserção em processo produtivo que será objeto de ICMS pela venda final (portanto, abrangendo todo o valor agregado)*”.

Aduz ser impossível a adoção dessa sistemática, segundo a Constituição Federal, pelas seguintes razões: 1) o pagamento antecipado de imposto significaria seu recolhimento antes de ocorrido o fato gerador respectivo; 2) inexistente lei estadual que, nos termos do art. 116, I, do CTN, tenha antecipado a ocorrência do fato gerador do ICMS nas saídas que se seguirem à entrada da mercadoria no território estadual e 3) é proibida a delegação do Poder Legislativo ao Executivo para que este defina, no Regulamento do ICMS, as mercadorias em relação às quais deve haver antecipação da ocorrência do fato gerador, por ser tal matéria reservada à lei. Aponta, ademais, a transgressão aos arts. 5º, II, 145, § 1º, 146, III, *a e d*, 150, I e § 7º, 155, IV, 170, IX, e 179 da Lei Maior.

Em seguida, afirma que a vedação do direito de crédito para os contribuintes optantes do Simples, contida no art. 23 da Lei Complementar 123/2006, ofenderia os arts. 150, II e V, e 152 da Constituição Federal.

Por fim, sustenta haver essa Corte reconhecido a repercussão geral de matéria de direito idêntica à ora veiculada ao apreciar o Recurso Extraordinário 632.783/RO e pleiteia o provimento do recurso, para que seja reformado o aresto combatido.

O recorrido apresentou contrarrazões e requereu o não conhecimento ou o desprovimento do recurso.

No juízo primeiro de admissibilidade, o primeiro Vice-Presidente do Tribunal de Justiça determinou o sobrestamento do recurso, afastando essa providência posteriormente e admitindo a irresignação, tendo em conta o pedido da Presidência do Supremo Tribunal Federal de encaminhamento de processos para eventual substituição do paradigma original do Tema 517, o RE 632.783/RO.

Distribuído o feito ao Relator, este o considerou representativo da controvérsia, determinou a substituição do paradigma e a adoção das providências necessárias, incluindo a admissão dos *amici curiae*.

Vieram, então, os autos à Procuradoria-Geral da República, que se manifestou pela necessidade de juntada da decisão resultante do julgamento no plenário virtual, das manifestações dos

*amici curiae* no paradigma substituído e pela apreciação de agravo interno. Pugnou também por nova vista dos autos após a realização das diligências.

O Relator determinou a intimação dos *amici curiae* para reiterarem as manifestações constantes do paradigma substituído ou apresentarem novas considerações.

A Abaplat, o Estado de São Paulo e a Fecomércio/RS renovaram os argumentos por si veiculados no RE 632.783/RO.

A seu turno, a Associação Gaúcha para Desenvolvimento do Varejo (AGV) colacionou minuta correspondente ao recurso interposto contra o indeferimento de seu pedido de ingresso como *amicus curiae*.

O recorrente procedeu à última juntada de documentos, após o que retornaram os autos a esta Procuradoria-Geral da República para emissão de parecer.

Esses, em síntese, são os fatos de interesse.

Inicialmente, o agravo interno interposto pela Associação Gaúcha para Desenvolvimento do Varejo (AGV) não merece ser conhecido.

Conforme entendimento adotado pelo Plenário dessa Corte Suprema, o recurso apresentado por aquele que tem frustrada sua tentativa de ingresso em processos de controle de constitucionalidade na qualidade de *amicus curiae* não preenche os requisitos

de admissibilidade. É o que se depreende da ementa adiante transcrita:

CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. *AMICUS CURIAE*. PEDIDO DE HABILITAÇÃO NÃO APRECIADO ANTES DO JULGAMENTO. AUSÊNCIA DE NULIDADE NO ACÓRDÃO RECORRIDO. NATUREZA INSTRUTÓRIA DA PARTICIPAÇÃO DE *AMICUS CURIAE*, CUJA EVENTUAL DISPENSA NÃO ACARRETA PREJUÍZO AO POSTULANTE, NEM LHE DÁ DIREITO A RECURSO. 1. O *amicus curiae* é um colaborador da Justiça que, embora possa deter algum interesse no desfecho da demanda, não se vincula processualmente ao resultado do seu julgamento. É que sua participação no processo ocorre e se justifica, não como defensor de interesses próprios, mas como agente habilitado a agregar subsídios que possam contribuir para a qualificação da decisão a ser tomada pelo Tribunal. A presença de *amicus curiae* no processo se dá, portanto, em benefício da jurisdição, não configurando, conseqüentemente, um direito subjetivo processual do interessado. 2. A participação do *amicus curiae* em ações diretas de inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal possui, nos termos da disciplina legal e regimental hoje vigentes, natureza predominantemente instrutória, a ser deferida segundo juízo do Relator. A decisão que recusa pedido de habilitação de *amicus curiae* não compromete qualquer direito subjetivo, nem acarreta qualquer espécie de prejuízo ou de sucumbência ao requerente, circunstância por si só suficiente para justificar a jurisprudência do Tribunal, que nega legitimidade recursal ao preterido. 3. Embargos de declaração não conhecidos. (ADI 3460 ED/DF, Relator Ministro TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, DJe 11 mar. 2015.)

Vale destacar que tal entendimento, embora exarado em sede de ação direta de inconstitucionalidade, mostra-se plenamente aplicável aos julgamentos dos recursos extraordinários submetidos à sistemática da repercussão geral, visto que a intervenção de terceiros na qualidade de *amicus curiae*, seja nestes



casos, seja nas ações do controle concentrado de constitucionalidade, é justificada pela amplitude do alcance subjetivo da decisão tomada pelo Tribunal.

Por outro lado, não obstante o Código de Processo Civil preveja a possibilidade de admissão de manifestação de terceiros na análise da repercussão geral (art. 1.035, § 4º), expressamente estabelece a irrecorribilidade da decisão do Relator quanto ao ingresso do *amicus curiae*, veiculando, como exceções, apenas a formalização de embargos declaratórios e de recurso em face da decisão que julgar incidente de resolução de demandas repetitivas (art. 138). Assim, tem-se que a orientação do Supremo Tribunal Federal, quanto ao ponto, mostra-se afinada com as recentes atualizações legislativas.

Já no tocante ao tema em foco, vale assinalar que a Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, em observância ao princípio do tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte (arts. 170, IX, e 179, da Lei Fundamental), inseriu a alínea *d* e o parágrafo único no art. 146, III<sup>1</sup>, com o

---

1 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. (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003*)

fim de possibilitar a instituição de regime unificado de tributação para essas categorias de empresas.

A Lei Complementar 123/2006, em atendimento à Constituição da República, instituiu o Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Entre suas principais características, estabeleceu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições por elas devidos (conhecido como Simples Nacional), pelo qual há recolhimento unificado mensal, por documento único de arrecadação, de vários tributos.

Especificamente quanto à antecipação do recolhimento de ICMS assim dispôs o referido diploma normativo:

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

[...]

§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na

---

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, *d*, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

I – será opcional para o contribuinte; *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

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: *(Incluída pela LC 128, de 2008)*

[...]

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**; *(Incluída pela LC 128, de 2008)*

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; *(Incluída pela LC 128, de 2008)* [...]. *[Grifou-se.]*

Na sequência, faz-se necessária a análise desse dispositivo em face do regime do ICMS estabelecido na Carta Fundamental. Confira-se:

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;

[...]

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; (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015*)

Registre-se que, na presente hipótese, em que a controvérsia refere-se a operações e prestações que destinem bens e serviços a contribuinte de ICMS, a alteração implementada pela Emenda Constitucional 87/2015 não gerou efeitos, porquanto, resumidamente, limitada a estender a sistemática de aplicação de alíquota interestadual em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte do imposto localizado em outro estado da federação para as concernentes a destinatários finais não contribuintes do imposto. Dispunha a redação antiga do art. 155, § 2º, VII e VIII, da Lei Maior:

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 – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; [...].

Acerca da sistemática do ICMS estabelecida na Carta Fundamental, assim se manifestou o Relator, Ministro JOAQUIM BARBOSA, ao apreciar a Ação Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4565/PI:

Nosso constituinte originário optou por um modelo híbrido de partilha da competência. Nos termos dos arts. 155, VII, da Constituição, o estado de origem da mercadoria foi adotado como critério-padrão, com as seguintes especificações:

a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Há, portanto, tributação concomitante, ou “partilha simultânea do tributo”. Quer dizer, ambos os estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; [...]; c)

**Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual; [...].** [*Grifou-se.*]

A partir da análise do dispositivo constitucional supracitado e do trecho do julgado reproduzido acima, verifica-se que, na situação em que vendedor destina mercadoria a comprador contribuinte do ICMS localizado em Estado diverso para que este a revenda, foco da controvérsia, o Estado de origem cobrará a alíquota interestadual sobre a primeira operação de venda e o ente federado de destino, a alíquota interna sobre a segunda.

É importante assinalar que, tendo em conta o princípio da não cumulatividade do imposto em exame, o contribuinte deverá abater do valor a ser recolhido na segunda operação o crédito relativo ao primeiro recolhimento.

Como se nota, diversamente do alegado, o art. 13, § 1º, XIII, g, 2, da Lei Complementar 123/2006, com a redação dada pela de número 128/2008, não destoa da sistemática constitucional pertinente ao ICMS, haja vista que preconiza que, nas operações interestaduais em que não ocorra encerramento da tributação, por visar o destinatário contribuinte à revenda da mercadoria, o imposto será recolhido mediante a aplicação da alíquota interna do Estado de destino sobre o valor de revenda, com o desconto do valor pago pela incidência da alíquota interestadual.

Nessa linha, confira-se manifestação da então Vice-Procuradora-Geral da República, Dra. DEBORAH DUPRAT, exarada na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4384/DF:

22. Depreende-se da leitura do texto constitucional que, nas operações realizadas entre vendedor contribuinte do ICMS

e comprador, localizado em Estado diverso, também contribuinte do imposto (havendo, portanto, finalidade de revenda do produto), caberá ao Estado de origem aplicar a alíquota interestadual sobre a primeira operação de venda e ao Estado de destino, a aplicação da alíquota interna sobre a segunda venda, devendo o contribuinte abater do valor a ser recolhido nessa segunda operação o crédito relativo ao primeiro recolhimento, respeitando-se, desse modo, o princípio da não cumulatividade do ICMS.

23. O impugnado art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g”, item 2, em perfeita harmonia com essa disciplina, dispõe que nas operações interestaduais em que não ocorra o encerramento da tributação, ou seja, naquelas em que o destinatário da mercadoria é revendedor, o ICMS será recolhido mediante a aplicação da alíquota interna do Estado de destino sobre o valor de revenda, com o desconto do valor pago pela incidência da alíquota interestadual.

24. Por tal sistemática, garante-se a tributação apenas do valor agregado ao produto, o que assegura a diferença de alíquotas, elemento essencial à proteção do Estado de destino, via de regra economicamente menos favorecido, bem como garante o já mencionado respeito ao princípio da não cumulatividade.

Raciocínio semelhante é desenvolvido por GUILHERME CASULO VELHO<sup>2</sup>, senão vejamos:

A Constituição Federal, em seu artigo 146, inc. III, alínea “d”, atribui à Lei Complementar a missão de definir tratamento diferenciado e favorecido a essas empresas, podendo, inclusive, instituir regime único de recolhimento dos impostos e contribuições de competência da União, Estados, DF e municípios.

---

2 A inconstitucionalidade frente ao Simples da nova exação de antecipação de ICMS/RS. Disponível em: <<http://www.scalzillifmv.com.br/publicacao/a-inconstitucionalidade-frente-ao-simples-da-nova-exacao-de-atenciao-de-icms-rs>>. Acesso em: 6 mar. 2017.

E, assim, essa Lei do Simples Nacional veio a estabelecer em seu artigo 13, que os contemplados e optantes pelo regime deverão recolher mensalmente, mediante documento único de arrecadação, os seguintes impostos e contribuições: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP, ICMS e ISS.

No que pese o parágrafo primeiro do artigo 13 da LC 123/08 ressaltar a possibilidade de incidência do ICMS nas operações sujeitas ao regime de antecipação, porém o mesmo faz uma importante ressalva para que seja deduzida essa parcela, sendo vedada a agregação de qualquer valor, ou seja, **se for utilizado o instituto da antecipação então deve ser reservado o direito de posterior dedução do valor antecipado.** [*Destacou-se.*]

Portanto, conclui-se pela constitucionalidade do art. 13, § 1º, XIII, g, 2, da Lei Complementar 123/2006, com a redação dada pela de número 128/2008.

Ocorre que o Estado do Rio Grande do Sul, ao regulamentar o art. 24, §§ 8º e 9º, da Lei Estadual 8.820/1989, com a redação dada pela Lei 12.741/2007<sup>3</sup>, por meio do Decreto 46.137/2009<sup>4</sup>,

---

3 Art. 24. O imposto será pago em estabelecimento bancário credenciado, na forma e nos prazos previstos em regulamento.

[...]

§ 8º O imposto será pago antecipadamente, total ou parcialmente, no momento da entrada das mercadorias relacionadas em regulamento no território deste Estado, se recebidas de outras unidade da Federação por estabelecimento que comercialize mercadorias.

§ 9º Relativamente ao imposto devido conforme disposto no § 8º, o Poder Executivo, poderá, nas condições previstas em regulamento, autorizar que o pagamento seja efetuado em prazo posterior.

4 Art. 1º Com fundamento nos arts. 15, II, “c”, e 24, §§ 8º e 9º, da Lei nº 8.820, de 27/01/89, ficam introduzidas as seguintes alterações no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 37.699, de 26/08/97:

[...]

ALTERAÇÃO Nº 2780 – No Livro I:

[...]



editou norma que, a despeito de alegadamente instituidora de antecipação do recolhimento do ICMS, acabou por resultar na cobrança da diferença de alíquotas com agregação de valor em hipótese na qual não encerrada a tributação, em dissonância com o disposto no art. 13, § 1º, XIII, g, 2, da Lei Complementar 123/2006. Em outras palavras: estendeu a cobrança do referido diferencial sobre mercadorias adquiridas de outros Estados para comercialização aos optantes do Simples Nacional, situação

---

b) no art. 46, fica revogado o inciso VI e fica acrescentado o § 4º com a seguinte redação:

“§ 4º Na hipótese de estabelecimento que comercialize mercadorias receber de outra unidade da Federação mercadoria classificada nos Capítulos 01 a 97 da NBM/SH-NCM, exceto as relacionadas no Apêndice II, Seções II e III, o imposto relativo à operação subsequente é devido no momento da entrada da mercadoria no território deste Estado, devendo ser pago:

NOTA 01 – As mercadorias relacionadas no Apêndice II, Seções II e III, são as sujeitas, respectivamente, à substituição tributária nas operações internas e interestaduais.

NOTA 02 – O valor do imposto será calculado mediante a aplicação da alíquota interna e, se for o caso, do percentual de base de cálculo reduzida, sobre o valor de aquisição da mercadoria constante da NF, deduzindo-se, após, o valor do ICMS destacado no referido documento, relativo a essa mercadoria, observadas as disposições dos arts. 31 e 33 a 35.

NOTA 03 – Na hipótese de estabelecimento optante pelo Simples Nacional, em substituição ao disposto na nota 02, o valor do imposto será calculado mediante a aplicação da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual sobre o valor de aquisição da mercadoria constante da NF.

a) até o dia fixado para o pagamento das operações do estabelecimento onde ocorreu a entrada, quando se tratar de estabelecimento enquadrado na categoria geral;

b) até o dia 15 do segundo mês subsequente, quando se tratar de estabelecimento optante pelo Simples Nacional.”

mantida mesmo após a nova redação conferida ao art. 24, §§ 8º e 9º da Lei Estadual 8.820/1989 pela de número 14.178/2012<sup>5</sup>.

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<sup>6</sup>:

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

5 Art. 24. O imposto será pago em estabelecimento bancário credenciado, na forma e nos prazos previstos em regulamento.

[...]

§ 8º O imposto será pago antecipadamente, total ou parcialmente, no momento da entrada no território deste Estado, nos recebimentos de mercadorias de outra unidade da Federação.

§ 9º Relativamente ao imposto devido conforme o disposto no § 8º deste artigo, o Poder Executivo poderá, nas condições previstas em regulamento:

I – rever exceções por mercadoria, serviço, operação, prestação, atividade econômica ou categoria de contribuintes;

II – autorizar que o pagamento seja efetuado em prazo posterior.

6 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.

da diferença de alíquota quando a compra ocorrer para fins de revenda ou industrialização.

Como bem assinalado pela Federação do Comércio de Bens e Serviços do Estado do Rio Grande do Sul (Fecomércio), na qualidade de *amicus curiae*, “*ao fazer isso, o legislador fez pior do que a tão discutida substituição tributária, uma vez que, no caso desta técnica, pelo menos quando a mercadoria é revendida, o valor do ICMS ST não integra a base de cálculo do Simples Nacional. No caso do diferencial de alíquotas, o tributo é cobrado a título de antecipação e novamente exigido na venda dessa mercadoria, na alíquota única do Simples Nacional, fazendo com que a operação de revenda se sujeite a nova incidência*”.

Não se perca de vista que, por serem vedadas ao optante do Simples Nacional a apropriação e a transferência de créditos, nos termos do art. 23 da Lei Complementar 123/2006, há a impossibilidade de reservar-se-lhe o direito de posterior dedução do montante “antecipado”, de modo que a adoção da sistemática *supra* malfez o princípio geral da atividade econômica consubstanciado no tratamento favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte (arts. 170, IX, e 179, da Carta Magna), por impor tratamento fiscal mais gravoso que o estabelecido para as demais empresas. Nesse sentido preleciona GUILHERME CASULO VELHO<sup>7</sup>:

---

7 Idem.

Salienta-se que as tabelas constantes nos anexos da Lei do Simples Nacional preveem as alíquotas incidentes para as micro e pequenas empresas, não estando autorizado aos estados ou DF criar alíquotas adicionais, sob pena de eliminar o tratamento diferenciado.

**Assim, o recolhimento do ICMS, sem dedução, por via de antecipação tributária, representa bitributação, uma vez que o estabelecimento já recolhe o imposto na forma prevista na Lei do Simples Nacional e não pode repassar ao consumidor o que recolheu de forma complementar na entrada do produto no estado.**

**Logo, a antecipação tributária de ICMS ou cobrança de diferenças de alíquotas em face das entradas nos estados, em se tratando de empresas optantes pelo Simples Nacional, padece de inconstitucionalidade, isso além de significar um retorno à burocracia que a lei complementar buscou eliminar para esse tipo de empresas. [*Ne-gritou-se.*]**

Analisando prática semelhante instituída pelo Estado do Pará nos autos da Suspensão de Segurança 4134/PA, o Ministro GILMAR MENDES, então Presidente dessa Corte, assim se manifestou:

Trata-se de pedido de suspensão de segurança formulado pelo Estado do Pará, originalmente perante o Superior Tribunal de Justiça, com a finalidade de sustar os efeitos do acórdão prolatado pelas Câmaras Cíveis Reunidas do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, que, nos autos do Mandado de Segurança nº 2009.3.010655-2, reconheceu o direito líquido e certo de diversas empresas ao não recolhimento da exação instituída pelos Decretos Estaduais nº 1.717/2009 e nº 1.812/2009.

Segundo o relato da petição inicial, diversas associações de microempresas e de empresas de pequeno porte impetraram mandado de segurança coletivo, com pedido de medida liminar, a fim de que fosse declarada a inconstitucionalidade

da submissão das empresas optantes pelo SIMPLES NACIONAL ao regime de antecipação do ICMS instituído pelos Decretos nº 1.717/2009 e nº 1.812/2009.

[...]

O Tribunal de Justiça do Estado do Pará, por unanimidade de votos, concedeu a segurança, com o conseqüente reconhecimento do direito das substituídas pelas impetrantes ao não recolhimento da exação.

No entender do Tribunal, a referida cobrança somente poderia ter sido instituída por lei.

[...]

Decido.

[...] revela-se plausível o entendimento segundo o qual a decisão impugnada não teria violado a ordem ou a economia públicas, mas apenas resguardado o direito fundamental dos contribuintes à observância do princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da Constituição).

Isso porque, conforme afirmado na referida decisão, não é despropositado entender que os Decretos Estaduais nº 1.717/2009 e nº 1.812/2009 promoveram, de fato, o aumento da carga tributária incidente sobre as microempresas e empresas de pequeno porte localizadas no Estado do Pará. Tal afirmação é corroborada, inclusive, pela argumentação desenvolvida pelo requerente na petição inicial, que se baseia, quase que exclusivamente, na suposta redução de receita do ente estadual.

Ademais, vislumbro, em um juízo preliminar, a existência de lesão à economia pública não na manutenção da decisão impugnada, mas na suspensão de seus efeitos, haja vista que o referido aumento abrupto na carga tributária não parece, *a priori*, compatível com as finalidades do SIMPLES NACIONAL, com conseqüências gravosas ao funcionamento das micro e pequenas empresas localizadas no Estado do Pará.

Ante o exposto, indefiro o presente pedido de suspensão de segurança.

Não se deve olvidar que a finalidade da Lei Complementar 123/2006 consiste em assegurar a diminuição da carga tributária incidente sobre esse segmento, de modo a incrementar a oferta de empregos e desestimular a economia informal, conferindo, ademais, concretude à garantia constitucional de que a tais empresas seja assegurado tratamento diferenciado e favorecido.

Destarte, a cobrança de antecipação de ICMS equivalente à 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).

Por fim, observa-se que os dispositivos impugnados mediante este extraordinário sofreram alteração substancial, diante da inclusão do § 10 ao art. 24 da Lei 8.820/1989 pela de número 14.436/2014, senão vejamos:

Art. 24. O imposto será pago em estabelecimento bancário credenciado, na forma e nos prazos previstos em regulamento.

[...]

§ 8º O imposto será pago antecipadamente, total ou parcialmente, no momento da entrada no território deste Estado, nos recebimentos de mercadorias de outra unidade da Federação. *(Redação dada pela Lei nº 14.178/12)*

§ 9º Relativamente ao imposto devido conforme o disposto no § 8º deste artigo, o Poder Executivo poderá, nas condições previstas em regulamento: *(Redação dada pela Lei nº 14.178/12)*

I – rever exceções por mercadoria, serviço, operação, prestação, atividade econômica ou categoria de contribuintes; *(Redação dada pela Lei nº 14.178/12)*

II – autorizar que o pagamento seja efetuado em prazo posterior. *(Redação dada pela Lei nº 14.178/12)*

**§ 10. Na hipótese a que se refere o inciso I do § 9º, o Poder Executivo diferenciará a categoria das microempresas e das empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional instituído pela Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, obrigatoriamente incluindo as operações por ela praticadas dentre as exceções. *(Incluído pela Lei nº 14.436/14)* [Grifou-se.]**

A partir disso, portanto, entende-se não mais haver previsão legislativa no Estado do Rio Grande do Sul que ampare a cobrança de antecipação de ICMS equivalente a diferencial de alíquotas do optante do Simples Nacional na situação de revenda de mercadorias, sendo, por conseguinte, insubsistentes os decretos fundamentados na antiga redação da Lei 8.820/1989 que disponham de maneira diversa.

Ante o exposto, o parecer da Procuradoria-Geral da República é pela declaração de prejuízo do recurso extraordinário.

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).

Brasília (DF), 17 de abril de 2017.

**Rodrigo Janot Monteiro de Barros**  
Procurador-Geral da República

JCCR/BPP