

14/12/2021

PLENÁRIO

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 970.821 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : **MIN. EDSON FACHIN**
EMBTE.(S) : **JEFFERSON SCHNEIDER DE BARROS & CIA LTDA - ME**
ADV.(A/S) : **CARLOS FREDERICO FELDMANN**
EMBDO.(A/S) : **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**
AM. CURIAE. : **ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ASSESSORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTARIO, FISCAL E PROTECAO AOS DIREITOS DO CONSUMIDOR E DO CONTRIBUINTE - ABAPLAT**
ADV.(A/S) : **LEONARDO BRAUNE E OUTRO(S)**
AM. CURIAE. : **FEDERACAO DO COMERCIO DE BENS E DE SERVICOS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**
ADV.(A/S) : **RAFAEL PANDOLFO**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE SÃO PAULO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO**

EMENTA: EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – ICMS. FEDERALISMO FISCAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. ASPECTO ESPACIAL DA REGRA-MATRIZ. REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. SIMPLES NACIONAL. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. POSTULADO DE TRATAMENTO FAVORECIDO AO MICRO E PEQUENO EMPREENDEDOR. LEI COMPLEMENTAR 123/2006. LEI ESTADUAL 8.820/1989. LEI ESTADUAL 10.043/1993. INEXISTÊNCIA DE ERRO MATERIAL, OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PLEITO DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. INEXISTÊNCIA DE ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE. INEXISTÊNCIA

RE 970821 ED / RS

DE AFRONTA A SEGURANÇA JURÍDICA OU DE MOTIVOS EXCEPCIONAIS DE INTERESSE SOCIAL.

1. O tribunal analisou e considerou constitucional a excepcionalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS também para o sujeito passivo não consumidor final, dentro do regime do Simples Nacional.

2. Inexiste vício formal, *bis in idem*, dupla cobrança do ICMS ou ofensa ao princípio da não cumulatividade nessa exigência. Conformidade do julgamento com as teses fixadas nos temas 1.093 e 456 da repercussão geral.

3. Os embargos de declaração não constituem meio hábil para reforma do julgado, sendo cabíveis somente quando houver no acórdão omissão, contradição, obscuridade ou erro material.

4. Não houve mudança de entendimento em torno da matéria no âmbito deste Supremo Tribunal Federal, de modo que não há que se falar em afronta ao princípio da segurança jurídica.

5. Além disso, não ficou demonstrada a ocorrência de motivos excepcionais de interesse social.

6. Ausentes, portanto, os requisitos necessários à pretendida modulação de efeitos da decisão proferida sob a sistemática da repercussão geral.

7. Embargos de declaração rejeitados.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, **em Sessão Virtual do Plenário de 3 a 13 de dezembro de 2021**, sob a Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em rejeitar ambos os embargos de declaração, não provendo o pedido subsidiário de modulação de efeitos da decisão, nos termos do voto do Relator, vencidos em parte os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski e Nunes Marques.

Brasília, 14 de dezembro de 2021.

Ministro **EDSON FACHIN**

RE 970821 ED / RS

Relator

Documento assinado digitalmente

14/12/2021

PLENÁRIO

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 970.821 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : **MIN. EDSON FACHIN**
EMBTE.(S) : **JEFFERSON SCHNEIDER DE BARROS & CIA LTDA - ME**
ADV.(A/S) : **CARLOS FREDERICO FELDMANN**
EMBDO.(A/S) : **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**
AM. CURIAE. : **ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ASSESSORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTARIO, FISCAL E PROTECAO AOS DIREITOS DO CONSUMIDOR E DO CONTRIBUINTE - ABAPLAT**
ADV.(A/S) : **LEONARDO BRAUNE E OUTRO(S)**
AM. CURIAE. : **FEDERACAO DO COMERCIO DE BENS E DE SERVICOS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**
ADV.(A/S) : **RAFAEL PANDOLFO**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE SÃO PAULO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO**

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR): Trata-se de dois embargos declaratórios opostos em face de acórdão do Plenário desta Corte, assim ementado (eDOC 141, p. 1):

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – ICMS. FEDERALISMO FISCAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. ASPECTO ESPACIAL DA REGRA-MATRIZ. REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECAÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. SIMPLES NACIONAL. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. POSTULADO DE TRATAMENTO

RE 970821 ED / RS

FAVORECIDO AO MICRO E PEQUENO EMPREENDEDOR. LEI COMPLEMENTAR 123/2006. LEI ESTADUAL 8.820/1989. LEI ESTADUAL 10.043/1993.

1. Não há vício formal de inconstitucionalidade na hipótese em que lei complementar federal autoriza a cobrança de diferencial de alíquota. Art. 13, §1º, XIII, “g”, 2, e “h”, da Lei Complementar 123/2006.

2. O diferencial de alíquota consiste em recolhimento pelo Estado de destino da diferença entre a alíquota interestadual e a interna, de maneira a equilibrar a partilha do ICMS em operações com diversos entes federados. Trata-se de complemento do valor do ICMS devido na operação, logo ocorre a cobrança de um único imposto (ICMS) calculado de duas formas distintas, de modo a alcançar o *quantum debeat* devido na operação interestadual.

3. Não ofende a técnica da não cumulatividade a vedação à apropriação, transferência ou compensação de créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional, inclusive o diferencial de alíquota. Art. 23 da Lei Complementar 123/2006. Precedentes.

4. Respeita o ideal regulatório do tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte a exigência do diferencial de alíquota, nos termos da legislação estadual gaúcha. É inviável adesão parcial ao regime simplificado, adimplindo-se obrigação tributária de forma centralizada e com carga menor, simultaneamente ao não recolhimento de diferencial de alíquota nas operações interestaduais. A opção pelo Simples Nacional é facultativa e tomada no âmbito da livre conformação do planejamento tributário, devendo-se arcar com o bônus e o ônus dessa escolha empresarial. À luz da separação dos poderes, não é dado ao Poder Judiciário mesclar as parcelas mais favoráveis de regimes tributários distintos, culminando em um modelo híbrido, sem o devido amparo legal.

5. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: “É constitucional a imposição

RE 970821 ED / RS

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.”

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. ”

Nas razões dos embargos opostos por Jefferson Schneider de Barros & Cia. LTDA, alega-se a existência de erro de premissa fática – consistente na legitimação da cobrança do DIFAL para outro sujeito passivo que não o consumidor final – bem como de contradição, obscuridade e omissão no acórdão embargado, conforme se pode extrair resumidamente do próprio pedido recursal (eDOC 146, p. 46-47):

“2. Das CONTRADIÇÕES:

a. Quanto a Primeira Contradição: requer seja reconhecida a contradição entre a tese do acórdão proferido com o Princípio Constitucional do Tratamento Favorecido e Diferenciado das micro e pequenas empresas e pretéritos julgamentos anteriores, em que determina o tratamento mais benéfico e veda o tratamento prejudicial daquelas, para que o eminente relator esclareça o ponto contraditório e estabeleça a necessária segurança jurídica.

b. Quanto a Segunda Contradição: requer seja esclarecido como, num dado momento, se compreendeu no julgado a CF/88 somente possibilitou a instituição do ICMS – DIFAL para o consumidor final, contribuinte ou não, e, logo após, dizer-se que, independentemente de tanto, mera lei complementar é substituta constitucional na criação da tributação para outro sujeito passivo que não o consumidor final, contribuinte (empresas do SIMPLES NACIONAL).

c. Quanto a Terceira Contradição: requer seja reconhecido evidente contradição entre os efeitos dos julgados advindos dos Temas nº 1.093 e 456 (empresas do “regime geral” – Lucro Real ou Lucro Presumido) e do Tema nº 517 (empresas do Simples Nacional).

RE 970821 ED / RS

3. Da OBSCURIDADE:

a. requer seja reconhecida a obscuridade sobre o entendimento dos Eminentes Min. Gilmar Mendes e Min. Dias Toffoli, em que se aplicou novo contribuinte inexistente no art. 155, § 2º, VI e VII da CF/88, anterior e posteriormente a EC nº 87/15, denominando-o de “intermediário da cadeia produtiva”.

4. Das OMISSÕES:

a. Quanto à Primeira Omissão: requer seja analisada omissão no voto do eminente relator quanto ao entendimento aplicado do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123/06, em relação às exceções que devem ser observadas às demais pessoas jurídicas, na cobrança do ICMS-DIFAL pelo ente federado.

b. Quanto à Segunda Omissão: requer seja reconhecida omissão no tocante à inovação tributária, onde os Estados buscam legitimar a cobrança de ICMS-DIFAL, previsto no art. 155, § 2º, VII da CF/88, quando sequer existe disposição constitucional para tal, ocasionando uma dupla cobrança de ICMS ao contribuinte do Simples Nacional, o que não ocorre ao contribuinte do regime geral (Lucro Real ou Lucro Presumido).

c. Quanto à Terceira Omissão: requer seja sanada omissão sobre a inconstitucionalidade da Lei Estadual, ao não prever o direito a não-cumulatividade constitucional do ICMS-DIFAL das empresas do Simples Nacional (cobrado por fora).

d. Quanto à Quarta Omissão: requer seja sanada omissão quanto ao não reconhecimento como espécie de dupla cobrança, quando tolhido o direito a não cumulatividade, sobre o mesmo fato gerados, flagrantemente inconstitucional e violadora do tratamento diferenciado e favorecida, considerando-se claro *bis in idem*.”

Em pedido subsidiário, a empresa postula a modulação dos efeitos da decisão, “a contar tão somente da data de julgamento, pelo Plenário, ou seja, com efeitos ex nunc, com fundamento no art. 27 Lei nº 9.868/99 e art. 927, § 3º do Código de Processo Civil.”

Nas razões dos embargos opostos pela Federação do Comércio de

RE 970821 ED / RS

Bens e Serviços do Estado do Rio Grande do Sul - FECOMÉRCIO-RS, alega-se a existência de omissão, em razão da ausência de manifestação acerca da ocorrência de *bis in idem* na cobrança do diferencial de alíquota. Para tanto, argumenta-se que (eDOC 149, p. 2-5):

“5. É preciso de pronto esclarecer que o tema em tela não diz respeito ao diferencial de alíquota cobrado nas transferências interestaduais. Trata-se, na verdade, da cobrança antecipada do ICMS devido pelo estabelecimento atacadista e varejista em virtude da futura venda interna da mercadoria adquirida de outro estado. Ou seja, a tributação entabulada pela lei gaúcha de que se está falando é a operação de venda interna, no RS, que sucede a aquisição interestadual, conforme bem apontado pelo Professor Dr. Arthur Maria Ferreira Neto no parecer em anexo4 (fls. 24) e demonstrado no esquema abaixo:

(...)

8. Realinhado o objeto de análise, exsurge de modo incontroverso a FLAGRANTE INCONSTITUCIONALIDADE DO CASO EM TELA: PARA AS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL O ICMS É COBRADO DUAS VEZES SOBRE O MESMO FATO GERADOR (BIS IN IDEM)!

9. A primeira, quando o contribuinte realiza o recolhimento antecipado, que estaria autorizado pela LC nº 123/06, conforme definido no acórdão embargado; a segunda, quando a venda, que constitui o efetivo fato gerador, é realizada e o Estado não admite a exclusão do ICMS pago antecipadamente do valor apurado na forma do Simples Nacional, a exemplo do procedimento adotado na venda de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

(...)

12. Nesse contexto, e sem qualquer modificação do que foi decidido no acórdão ora embargado, indispensável esclarecimento que, conciliando as duas diretrizes fixadas pela Corte Suprema, adote um dos seguintes caminhos: (i) ou restrinja a decisão às hipóteses em que a legislação estadual

RE 970821 ED / RS

expressamente prevê a exclusão do ICMS da etapa subsequente, *(ii)* ou reconheça o direito à restituição (já que vedada a compensação) dos valores antecipados, após a venda interna da mercadoria (fato gerador do tributo).”

A parte Embargada manifestou-se pela manutenção da íntegra do acórdão proferido, nos seguintes termos (eDOC 154, p. 3-9):

“O voto do e. Ministro Relator bem expõe que a incidência do ICMS se dá independentemente da posição de consumidor final do optante pelo SIMPLES, uma vez que *“a Lei Complementar nº 123/2006 expressamente autoriza a cobrança de diferencial de alíquota mediante antecipação do tributo em seu art. 13, §1º, XIII, “g”, 2, e “h” [...]”*. Sobre a necessidade de se aderirem a todas as regras contidas na referida lei complementar, destacou o e. Ministro que *“a opção pelo Simples Nacional é facultativa no âmbito da livre conformação do planejamento tributário, arcando-se com ônus e ônus decorrentes dessa escolha empresarial que, em sua generalidade, representa um tratamento tributário sensivelmente mais favorável à maioria das sociedades empresárias de pequeno e médio porte. À luz da separação dos poderes, é inviável ao Poder Judiciário mesclar as parcelas mais favoráveis dos regimes tributários culminando em um modelo híbrido, sem qualquer amparo legal”*.

Não bastasse isso, o acórdão **explicitamente** diferencia a hipótese tratada nos presentes autos daquela julgada na ADI 5.469 e no RE 1.287.019 (Tema 1.093/STF). Vejam-se os seguintes trechos dos votos do e. Ministro Gilmar Mendes e do e. Ministro Dias Toffoli:

(...)

Por outro lado, os votos que formaram a corrente vencedora salientam que a técnica de antecipação do recolhimento do ICMS de que trata o **art. 13, §1º, XIII, “g”, 2, e “h”, da Lei Complementar nº 123/2006**, teve sua **constitucionalidade** confirmada no Tema 456/STF. Ademais,

RE 970821 ED / RS

frisam que não se há que falar em direito ao creditamento do imposto pago pelos optantes do SIMPLES quando da entrada das mercadorias no Estado, por força do **art. 23 da mesma lei complementar**.

Deve-se enfatizar, aqui, que sob a alegação de que haveria suposta omissão acerca da ocorrência de um *bis in idem*, o que pretende a Fecomércio-RS em seus aclaratórios é justamente incluir na tese de repercussão geral aquilo que expressamente foi refutado pelo e. STF quando do julgamento do mérito do recurso: o direito a um crédito (ainda que sob a nomenclatura de ressarcimento, ou declaração de não incidência futura).

A resposta para a inovadora pretensão dos embargos de declaração está na *ratio* que orientou o r. acórdão recorrido: **há de se considerar hígido o regime previsto na Lei Complementar nº 123/2006**. Ora, o legislador complementar é claro ao afirmar que há um regime especial unificado (*cota única*), que contempla os tributos elencados no art. 13, e **além do recolhimento na forma deste artigo (§1º)**, deverá ser recolhido o 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, (2) sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. É a **integralidade** dessas exigências que conformam o SIMPLES, do qual faz parte a vedação à apropriação e à transferência de créditos (art. 23).

Mais claros ainda foram os votos dos e. Ministros que formaram a corrente majoritária no sentido de que é **constitucional** a exigência contida na legislação estadual gaúcha, nos exatos termos de sua redação, porquanto se presta à fiel operacionalização do que previsto na Lei Complementar nº 123/2006. Repita-se: a inconformidade da entidade embargante não diz respeito a qualquer omissão no acórdão, mas sim à suposta necessidade de reforma quanto a pontos exaustivamente enfrentados nos votos. Com efeito, a **Excelsa**

RE 970821 ED / RS

Corte tem sido firme ao rechaçar a utilização de embargos de declaração para rejuízo de causas:

(...)

No que concerne ao pedido de **modulação de efeitos da decisão** formulado pela recorrente, observa-se que o caso em exame **não atende a quaisquer dos requisitos estabelecidos no art. 27 da Lei nº 9.868/99 e no art. 927, §3º, CPC/ 2015.**

Em primeiro lugar, **o acórdão da Excelsa Corte confirma os precedentes específicos do STJ sobre a mesma questão jurídica**, como bem observado no voto do e. Ministro Relator, não se podendo falar em insegurança gerada por uma guinada jurisprudencial. Além disso, o entendimento da maioria dos e. Ministros baseia-se na **aplicação de precedentes do próprio STF**, seja quanto à constitucionalidade da antecipação do recolhimento do ICMS (Tema 456/STF), seja quanto à vedação ao creditamento e à impossibilidade de os optantes do SIMPLES decotarem o regime previsto na Lei Complementar nº 123/2006.

Em segundo lugar, somente no Estado do Rio Grande do Sul, há exercícios financeiros nos quais arrecadação estadual com o recolhimento da exação discutida ultrapassou R\$ 300 milhões, de modo que se afastaria de qualquer conteúdo normativo que se pudesse atribuir à segurança jurídica e ao interesse social uma determinação judicial que implicasse a restituição de valores **legitimamente recolhidos** pelos Estados.

Em síntese. A Excelsa Corte confirmou a jurisprudência que admitia o recolhimento do imposto, nos exatos termos da legislação estadual. O Estado legitimamente exerceu sua competência tributária e procedeu à arrecadação e à execução orçamentária de importantes valores. Não há que se falar em modulação, portanto.

Por fim, no que concerne ao pedido de concessão de efeito suspensivo, é pacífica a orientação do e. STF segundo a qual a aplicação da tese de repercussão geral aos processos em curso é imediata, independentemente do trânsito em julgado do acórdão paradigma ou da pendência de julgamento de

RE 970821 ED / RS

embargos de declaração. Nesse sentido:

(...)

Logo, não há qualquer razão para que não se aplique o entendimento acima exposto à presente hipótese. Note-se que, para fins de aplicação do precedente, é irrelevante que ações judiciais tenham sido ajuizadas, pois, como reconhece a própria recorrente, os valores do imposto vinham sendo regularmente depositados nos autos. Sendo assim, os pagamentos foram feitos mensalmente – seja pelo recolhimento direto, pelas empresas que não ajuizaram ações, seja por depósito judicial, pelas que optaram por litigar –, cabendo aos juízos de primeiro e de segundo grau incorporar de imediato o precedente vinculante para conferir trâmite aos processos que estavam sobrestados, até que oportunamente os depósitos possam ser convertidos em renda pela Fazenda Pública.”

É o relatório.

14/12/2021

PLENÁRIO

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 970.821 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR): Não assiste razão às partes embargantes.

Nos termos do artigo 1.022 do Código de Processo Civil, os embargos de declaração são cabíveis nos casos de obscuridade, contradição ou omissão da decisão impugnada, bem como para corrigir eventual erro material. Na hipótese, não se constata quaisquer dos referidos vícios.

In casu, verifica-se que o acórdão recorrido inequivocamente prestou jurisdição e enfrentou as questões suscitadas com a devida fundamentação, ainda que com ela não concordem os embargantes.

Imperioso reiterar, desde logo, o contexto em que se deu todas as conclusões majoritárias estabelecidas no acórdão embargado, qual seja, a de que *“a opção pelo Simples Nacional é facultativa no âmbito da livre conformação do planejamento tributário, arcando-se com bônus e ônus decorrentes dessa escolha empresarial que, em sua generalidade, representa um tratamento tributário sensivelmente mais favorável à maioria das sociedades empresárias de pequeno e médio porte. À luz da separação dos poderes, é inviável ao Poder Judiciário mesclar as parcelas mais favoráveis dos regimes tributários culminando em um modelo híbrido, sem qualquer amparo legal.”*

Assim, não guarda qualquer razoabilidade pretender obter pela via judicial simetria exata entre as regras do regime comum com as desse regime mais específico, no que diz respeito apenas aos gravames fiscais de cada opção.

Nesse contexto, conforme restou claro na decisão atacada, o Simples Nacional revela regime de tributação diferenciado facultativo em que, por questões de políticas fiscais e visando promover o tratamento favorecido e diferenciado às micro e pequenas empresas, foram estabelecidas regras diversas que, por um lado, estabelece encargos não previstos no regime

RE 970821 ED / RS

geral, mas, de outro, concede vantagens que compensam e promovem um resultado fiscal menos oneroso para a maioria desse seguimento empresarial.

Dessa forma, não há que se falar em erro de premissa fática, contradição ou omissão, pois o tribunal analisou e considerou válida a excepcionalidade da cobrança do DIFAL também para o sujeito passivo não consumidor final, por se tratar de regime fiscal facultativo e, na sua integralidade, mais benéfico para a maioria do seguimento que quis promover, estando o conjunto de regras que compõem essa antecipação do diferencial do ICMS no SIMPLES em conformidade com os princípios e regras constitucionais.

Também inexistente contradição, pois o tratamento favorecido às micro e pequenas empresas deve ser visto de forma global em se tratando de regime de tributação e não de regra estanque, ou seja, considerando todos os ônus e bônus, principalmente se for um regime facultativo.

Há perfeita harmonia com as teses fixadas nos Temas 1.093 e 456 da repercussão geral, uma vez que a cobrança do diferencial de alíquota mediante antecipação do tributo está expressamente autorizada no art. 13, §1º, XIII, “g”, 2, e “h” Lei Complementar 123/2006 e, por não se tratar de substituição tributária, a lei ordinária (no caso as Leis Estaduais 8.820/1989 e 10.045/1993 e do RICMS do Estado recorrido) se mostra viável para sua imposição.

Outrossim, não se caracteriza omissão em relação as alegações de *bis in idem* (ou dupla cobrança de ICMS) ou de ofensa ao princípio da não cumulatividade, ao se ter em conta os precedentes da Corte destacados e os seguintes trechos do voto que proferi:

“O diferencial de alíquota consiste em recolhimento pelo Estado de destino da diferença entre as alíquotas interestadual e interna, de maneira a equilibrar a partilha do ICMS em operações entre entes federados. Complementa-se o valor do ICMS devido na operação. Ocorre, portanto, a cobrança de um único imposto (ICMS) calculado de duas formas distintas, de modo a alcançar o valor total devido na operação interestadual.

RE 970821 ED / RS

(...)

A meu juízo, não merece acolhida a alegação de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, haja vista que o art. 23 da Lei Complementar supracitada também veda explicitamente a apropriação ou compensação de créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional:

(...)

Por conseguinte, é dado ao legislador ordinário excepcionar referida norma-regra mesmo em situação de plurifasia, impedindo a formação do direito ao abatimento, desde que em prol da racionalidade do regime diferenciado e mais favorável ao micro e pequeno empreendedor, bem como lastreado em finalidades com assento constitucional, como é o caso da promoção do federalismo fiscal cooperativo de equilíbrio e da continuidade dos pilares do Estado Fiscal.

A respeito da vedação legal ao aproveitamento ou transferência de créditos, a compreensão iterativa do STF é pela sua higidez constitucional, como se depreende dos seguintes precedentes de ambas as Turmas desta Corte:”

Por tudo o que foi exposto, observa-se nítido caráter infringente nas alegações recursais, porquanto se busca a revisão da decisão embargada. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal possui entendimento reiterado no sentido de que os embargos de declaração não se prestam à rediscussão do assentado no julgado, em decorrência de inconformismo da parte Embargante.

Em relação à modulação dos efeitos temporais da decisão, compreendo que, conforme o art. 927, §3º do NCPC, esta somente deve ocorrer em situações excepcionais, ou seja, quando há alteração jurisprudencial à luz do interesse social e da segurança jurídica:

“Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

(...)

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores

RE 970821 ED / RS

ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.”

Não se vislumbra, no entanto, razões que alberguem esse pedido.

Com efeito, sobre o precedente indicado pela parte, a ADI 5469, tem-se que realmente esta Corte declarou a inconstitucionalidade de normas que previam a exigência do diferencial de alíquota para empresas optantes do Simples Nacional. No entanto, a inconstitucionalidade se deu por vício formal, uma vez que se tratava de cláusulas em convênio editado pelo CONFAZ.

No feito em questão, além de não ter sido acolhida a existência de inconstitucionalidade formal, considerando que a tributação em análise foi autorizada em lei complementar e instituída por meio de lei estadual, os dispositivos impugnados foram declarados constitucionais.

Além disso, ao contrário do que pretende o embargante, que postula em nome dos contribuintes, a modulação dos efeitos da decisão preferida na ADI 5469 só foi admitida diante dos consideráveis prejuízos financeiros que os estados e o Distrito Federal sofreriam com a declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc* e da insegurança jurídica que a medida provocaria.

É o que se extrai do voto do relator, Min. Dias Toffoli, ao asseverar que:

“Por fim, entendo ser necessária a modulação dos efeitos da decisão.

Destaco que a presente ação direta havia sido autuada em 5/2/16, pouco tempo depois do início da produção dos efeitos da EC nº 87/15. Em 17/2/16, nos autos da ADI nº 5.464/DF, deferi medida cautelar, **ad referendum** do Plenário, para **suspender a eficácia** da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 – editado pelo CONFAZ – até o julgamento final daquela ação. Naquela ocasião, a Corte já sinalizara com a declaração de inconstitucionalidade da cláusula nona do Convênio e com a impossibilidade de cobrança do ICMS na forma introduzida

RE 970821 ED / RS

pela emenda constitucional, pelo menos no que se referia às empresas optantes pelo Simples Nacional. Tramitam na Câmara dos Deputados, desde 2016, os PLP nºs 218 e 325, os quais buscam regulamentar a inovação trazida pela EC nº 87/15. O andamento atual das proposições indica que elas se encontram na Comissão de Constituição e Justiça desde 7/6/19.

Não obstante o vácuo normativo ocasionado pela inexistência de lei complementar, é fato que os estados continuaram a poder cobrar o ICMS com base nas cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do convênio. Não há dúvida de que uma miríade de operações foi tributada nos moldes dessas outras cláusulas.

Além do mais, é imprescindível recordar que a EC nº 87/15 e o convênio impugnado, o qual a regulamentou, decorrem do objetivo de melhor distribuir entre os estados e o Distrito Federal parcela da renda advinda do ICMS nas operações e prestações interestaduais.

Nesse sentido, a ausência de modulação dos efeitos da decisão fará com que os estados e o Distrito Federal experimentem situação inquestionavelmente pior do que aquela na qual se encontravam antes da emenda constitucional.

Reproduzo as considerações lançadas pelo Secretário de Estado de Fazenda do Distrito Federal nas informações por ele prestadas:

“[É] preciso lembrar que o sistema de incidência e repartição de ICMS relativamente a operações interestaduais encontrava-se em plena vigência até o advento da Emenda Constitucional n. 87/2015. E, por evidente, essa antiga sistemática não será reprimada na hipótese de declaração de inconstitucionalidade ou de sustação de eficácia das Cláusulas Primeira, Segunda Terceira, Sexta e Nona do Convênio ICMS n. 93/2015, mesmo porque ela foi revogada por uma norma constitucional que permanecerá perfeitamente válida.

Nesse sentido, vai se estabelecer uma situação de

RE 970821 ED / RS

vácuo normativo, na qual as operações interestaduais que destinem bens ou serviços a outros entes federados simplesmente ficarão carentes de um regime jurídico imediatamente aplicável. (...)

Trata-se de uma situação que gera, obviamente, uma enorme insegurança jurídica, dada a ausência de tratamento normativo adequado a uma infinidade de operações. Como se não bastasse essa circunstância, haverá uma enorme perda de receita para os Estados, que não terão como exigir o ICMS nessas situações. Somente no Distrito Federal, estima-se uma perda da ordem de R\$ 375 milhões para o ano de 2016. (...) Para além de tudo, os próprios objetivos de prestígio ao pacto federativo e de encerramento das guerras fiscais serão inviabilizados, em face da não incidência imediata da Emenda Constitucional n. 87/2015.”

Sendo assim, julgo ser necessário modularem-se os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento.”

Ante o exposto, voto pelo rejeição de ambos os embargos de declaração, não provendo o pedido subsidiário de modulação de efeitos da decisão.

É como voto.

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 970.821 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : **MIN. EDSON FACHIN**
EMBTE.(S) : **JEFFERSON SCHNEIDER DE BARROS & CIA LTDA - ME**
ADV.(A/S) : **CARLOS FREDERICO FELDMANN**
EMBDO.(A/S) : **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**
AM. CURIAE. : **ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ASSESSORIA E PLANEJAMENTO TRIBUTARIO, FISCAL E PROTECAO AOS DIREITOS DO CONSUMIDOR E DO CONTRIBUINTE - ABAPLAT**
ADV.(A/S) : **LEONARDO BRAUNE E OUTRO(S)**
AM. CURIAE. : **FEDERACAO DO COMERCIO DE BENS E DE SERVICOS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**
ADV.(A/S) : **RAFAEL PANDOLFO**
AM. CURIAE. : **ESTADO DE SÃO PAULO**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO**

VOTO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:

Peço vênia ao Ilustre Ministro Relator, para divergir em parte, unicamente quanto ao pedido de modulação dos efeitos do julgado.

A respeito desse ponto, S. Exa. registra o seguinte em seu voto:

“Em relação à modulação dos efeitos temporais da decisão, compreendo que, conforme o art. 927, §3º do NCPC, esta somente deve ocorrer em situações excepcionais, ou seja, quando há alteração jurisprudencial à luz do interesse social e da segurança jurídica:

“Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: (...) § 3º
Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do

RE 970821 ED / RS

Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.”

Não se vislumbra, no entanto, razões que alberguem esse pedido.

Com efeito, sobre o precedente indicado pela parte, a ADI 5469, temse que realmente esta Corte declarou a inconstitucionalidade de normas que previam a exigência do diferencial de alíquota para empresas optantes do Simples Nacional. No entanto, a inconstitucionalidade se deu por vício formal, uma vez que se tratava de cláusulas em convênio editado pelo CONFAZ.

No feito em questão, além de não ter sido acolhida a existência de inconstitucionalidade formal, considerando que a tributação em análise foi autorizada em lei complementar e instituída por meio de lei estadual, os dispositivos impugnados foram declarados constitucionais.

Além disso, ao contrário do que pretende o embargante, que postula em nome dos contribuintes, a modulação dos efeitos da decisão preferida na ADI 5469 só foi admitida diante dos consideráveis prejuízos financeiros que os estados e o Distrito Federal sofreriam com a declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc* e da insegurança jurídica que a medida provocaria. “

Pois bem, tratando das ações de controle abstrato de constitucionalidade, inicialmente observo que o art. 27 da Lei 9.868/1999 permite a estabilização de relações sociais surgidas sob a vigência da norma inconstitucional com o propósito de prestigiar a segurança jurídica e a proteção da confiança legítima depositada na validade de ato normativo emanado do próprio Estado.

Assentei em sede doutrinária:

“O Supremo Tribunal Federal decidiu que “o sistema

RE 970821 ED / RS

pátrio comporta a modulação de efeitos, sem que isso signifique violação ao texto constitucional”, afirmando que “a sua adoção decorreria da ponderação entre o Estado de Direito na sua expressão legalidade e na sua vertente segurança jurídica”. Ressaltou, ainda, “que o procedimento da modulação seria bifásico, escalonado e progressivo: o julgamento que se faz sobre o mérito da constitucionalidade e aquele referente à modulação de efeitos”, ou seja, “ocorreriam duas apreciações autônomas e distintas, sendo que a segunda – a qual envolveria a questão da modulação – tem como pressuposto a declaração prévia de inconstitucionalidade”.

Dessa forma, permitiu-se ao STF a manipulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade denominada de modulação, ou limitação temporal pela Corte, seja em relação à sua amplitude, seja em relação aos seus efeitos temporais, desde que presentes os dois requisitos constitucionais:

-requisito formal: decisão da maioria de dois terços dos membros do Tribunal;

-requisito material: presença de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

Em relação à amplitude dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, excepcionalmente, o Supremo Tribunal Federal poderá afastar a regra geral no sentido dos efeitos gerais (erga omnes), para afastar a incidência de sua decisão em relação a algumas situações já consolidadas (garantia da segurança jurídica), ou ainda para limitar, total ou parcialmente, os efeitos temporais da declaração (ex tunc) ou os efeitos repristinatórios da decisão, declarando a validade de alguns atos praticados na vigência da norma (“modulação dos efeitos”).

(...)

O Supremo Tribunal Federal, em sede de ação direta, vem aplicando costumeiramente essa modulação, tendo declarado a inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade da lei impugnada, com a conseqüente declaração do Congresso

RE 970821 ED / RS

Nacional em mora e fixando prazo de manutenção da vigência e eficácia da lei declarada inconstitucional (efeitos pro futuro), 296 ora de 60 dias, ora de 18 ou 24 meses, para que a situação legal pudesse ser regularizada. Conforme ainda salientado pelo Ministro Gilmar Mendes, “o que importa assinalar é que, segundo a interpretação aqui preconizada, o princípio da nulidade somente há de ser afastado se se puder demonstrar, com base numa ponderação concreta, que a declaração de inconstitucionalidade ortodoxa envolveria o sacrifício da segurança jurídica ou de outro valor constitucional materializável sob a forma de interesse social”, para concluir que “a declaração de inconstitucionalidade e, portanto, da nulidade da lei instituidora de uma nova entidade federativa, o Município, constitui mais um dentre os casos – como os anteriormente citados, retirados de exemplos do direito comparado – em que as consequências da decisão tomada pela Corte podem gerar um verdadeiro caos jurídico”.

Essa inovação do Supremo Tribunal Federal, em termos de controle concentrado de constitucionalidade, adotou postura austríaca, difundida posteriormente pelo Tribunal Constitucional Federal Alemão, pela qual o acórdão do Tribunal Constitucional poderá, excepcionalmente, e presente a necessidade de preservação da segurança jurídica, autorizar um prazo, no máximo, de 18 meses, para que o Parlamento edite uma lei em substituição daquela declarada inconstitucional. Cappelletti salientou que “a Corte Constitucional austríaca tem, de resto, o poder discricionário de dispor que a anulação da lei opere somente a partir de uma determinada data posterior à publicação (Kundmachung) de seu pronunciamento”.

Esse posicionamento exprime preocupação com a segurança jurídica, pois os efeitos da declaração de inconstitucionalidade deverão, normalmente, ser somente pro futuro, não afetando, imediatamente, atos realizados com fundamento na lei, antes que principiasse a eficácia da invalidação, pois, conforme salientava Hans Kelsen, “uma norma jurídica, em regra, somente é anulada com efeitos para o

RE 970821 ED / RS

futuro, de forma que os efeitos já produzidos que deixar para trás permaneçam intocados”. (*Direito constitucional*. 37. ed. São Paulo: Atlas, 2021, capítulo 12, item 10.9)

Há, portanto, um juízo de proporcionalidade em sentido estrito envolvido nessa excepcional técnica de julgamento. A preservação de efeitos inconstitucionais ocorre quando o seu desfazimento implica prejuízo ao interesse protegido pela Constituição em grau superior ao provocado pela própria norma questionada. Em regra, não se admite o prolongamento da vigência da norma sobre novos fatos ou relações jurídicas, já posteriores à pronúncia da inconstitucionalidade, embora as razões de segurança jurídica possam recomendar a modulação com esse alcance, como registra a jurisprudência da CORTE.

Em que pese o seu caráter excepcional, a experiência demonstra que é próprio do exercício da Jurisdição Constitucional promover o ajustamento de relações jurídicas constituídas sob a vigência da legislação invalidada, e essa CORTE tem se mostrado sensível ao impacto de suas decisões na realidade social subjacente ao objeto de seus julgados.

Tal medida também se aplica aos precedentes formados nos Recursos Extraordinários com repercussão geral reconhecida. Nesse contexto, também se reputa legítima a modulação dos efeitos, em conformidade com os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança. A propósito, veja-se o artigo 927 do CPC/2015:

“Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

[...]

§3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

RE 970821 ED / RS

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia”.

Na presente hipótese, diferentemente do que sustenta o Eminentíssimo Relator, penso que as graves consequências do julgado para os contribuintes também autorizam que seus efeitos se iniciem a partir da data da sessão, em que concluído o julgamento do RE.

Peço licença para reproduzir uma de minhas manifestações, durante os debates que ocorreram neste caso:

“(…) a interpretação dada à Emenda Constitucional 87, que inclusive, em vários julgados, vem sendo dada no STJ, vem prejudicando a micro e pequena empresa. Então, em virtude disso, parece-me que no regime jurídico, que é o regime jurídico unificado de recolhimento tributário, criado com base no art. 146, inc. III, letra "d", da Constituição Federal e regulamentado pela Lei Complementar 123, de 2006, em ambas as hipóteses, foi prejudicada a pequena e microempresa, ferindo os arts. 170, I, e 179, porque exatamente se prevê um tratamento desigual aos desiguais.

Aqui é um dos pouquíssimos incentivos brasileiros ao empreendedorismo. O Brasil tem pouquíssimos incentivos ao empreendedorismo. Esse é um grande incentivo ao empreendedorismo, à micro e pequena empresa, que gera empregos e é exatamente o que, parece-me, nós estamos precisando no momento.”

Portanto, tendo em vista a preservação da atividade de milhares de micro e pequenas empresas, entendo necessário que os efeitos do julgado se projetem apenas a partir do julgamento - ressalvados os pagamentos já efetuados, em relação aos quais não cabe a restituição.

RE 970821 ED / RS

Veja-se, ainda, o quadro trazido pelo embargante JEFFERSON SCHNEIDER DE BARROS & CIA. LTDA.:

“No outro viés legal, por relevância da fundamentação exsurgir dano grave ou de difícil reparação, também fiquemos em um aspecto: acaso os Tribunais inferiores possam dar tramitação aos feitos judiciais que tratam da matéria aqui debatida, milhares de micro e pequenas empresas, as quais ingressaram em Juízo optando pelo depósito judicial integral do crédito tributário do ICMS-DIFAL, assim suspendendo sua exigibilidade (art. 151, II do CTN), acabarão por sofrer a conversão em renda daqueles montantes pecuniários respectivos em favor exclusivo dos Fiscos estaduais, para, acaso revertida a votação do RE através dos presentes aclaratórios, socorrerem-se do famigerado PRECATÓRIO.

Evidente, nem se fala em dano de difícil reparação, mas de grave reparação: uma situação é perceber o ganho monetário de causa judicial pelo levantamentos dos depósito judiciais realizados e, outra, será aguardar décadas para que o precatório seja adimplido pelo Ente federado.

Não podemos esquecer, por certo, aquelas empresas contribuintes do SIMPLES NACIONAL que, quando se depararam com a primeira etapa de votação do RE combatido, paralisado em placar de 4x1 favorável aos contribuintes, obtiveram liminares judiciais para deixar de recolher o ICMS-DIFAL, na confiança legítima de que o tributo seria declarado (posteriormente) INCONSTITUCIONAL por esta Excelsa Corte.

(...)

Devendo-se ocorrer a aplicação imediata dos efeitos da cobrança de DIFAL, tendo em vista que inúmeros Estados (como Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, São Paulo, etc) suspenderam sua cobrança, gerando efeitos em todo o território nacional, portanto, o enorme impacto orçamentário das

RE 970821 ED / RS

restituições promovidas pela presente tese e por outras decorrentes da aplicação análoga dos argumentos em questão, justificam o pedido de modulação de efeitos. Isto posto, levando-se em consideração que o Simples Nacional é um regime que oferece um privilégio sobre os demais e com a aplicação do DIFAL acaba por iniciar uma situação de disparidade com as outras empresas, reputa-se como assunto de inegável interesse social e abrangência nacional, em que seus efeitos gerais só devem incidir após o julgamento do presente recurso de Embargos de Declaração e do esclarecimento, e consequente definição, de todas as questões acima aventadas.

A presente pretensão envolve uma tese que promove profundas alterações no sistema jurídico tributário, sendo claro o potencial inovador e a amplitude da decisão. O acórdão proferido não tão somente afeta intrínseco e profundamente o sistema tributário nacional, como provocará flagrante violação ao princípio constitucional do tratamento diferenciado e favorecido, restando em equívoca equiparação das micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional com grandes empresas, portanto, maior e injusto ônus tributário. “

Por todo o exposto, peço vênias para divergir, de modo a ACOLHER EM PARTE AMBOS OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, unicamente para que os efeitos do julgado se iniciem a partir de 14/5/2021, ficando preservados os pagamentos já realizados.

É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 970.821

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATOR : MIN. EDSON FACHIN

EMBTE.(S) : JEFFERSON SCHNEIDER DE BARROS & CIA LTDA - ME

ADV.(A/S) : CARLOS FREDERICO FELDMANN (59002/RS)

EMBDO.(A/S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO BRASILEIRA DE ASSESSORIA E PLANEJAMENTO
TRIBUTARIO, FISCAL E PROTECAO AOS DIREITOS DO CONSUMIDOR E DO
CONTRIBUINTE - ABAPLAT

ADV.(A/S) : LEONARDO BRAUNE E OUTRO(S) (RJ123255/)

AM. CURIAE. : FEDERACAO DO COMERCIO DE BENS E DE SERVICOS DO
ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ADV.(A/S) : RAFAEL PANDOLFO (39171/RS)

AM. CURIAE. : ESTADO DE SÃO PAULO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

Decisão: (ED) O Tribunal, por maioria, rejeitou ambos os embargos de declaração, não provendo o pedido subsidiário de modulação de efeitos da decisão, nos termos do voto do Relator, vencidos em parte os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski e Nunes Marques. Plenário, Sessão Virtual de 3.12.2021 a 13.12.2021.

Composição: Ministros Luiz Fux (Presidente), Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário