



# Feldmann Advocacia

TRIBUTÁRIO - COMERCIAL - EMPRESARIAL

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

2ª TURMA

EXMO. SR. DR. MIN. REL. EDSON FACHIN

Recurso Extraordinário nº 970.821/RS (em Repercussão Geral)

**JEFFERSON SCHNEIDER DE BARROS & CIA. LTDA.**, já devidamente qualificada nos autos eletrônicos em epígrafe, por seu procurador abaixo assinado, vem, respeitosamente, a presença de Vossa Excelência, **requerer a juntada dos documentos anexos**, a saber, ATA DE REUNIÃO promovida pelo Movimento Lojista Gaúcho – MLG, ESCLARECIMENTOS disponibilizados pela Associação Gaúcha para Desenvolvimento do Varejo – AGV e PARECER do ilustre advogado tributarista gaúcho Dr. Paulo Caliendo, no sentido de **demonstrar os nefastos efeitos de permanecer no mundo jurídico (inconstitucionalidade patente) a denominada cobrança do “diferencial de alíquota interestadual de ICMS para as empresas do SIMPLES NACIONAL”**, tema de fundo do presente Recurso Extraordinário.

Nestes termos, pede e espera deferimento.

Cachoeira do Sul, RS, 10 de março de 2016.

**CARLOS FREDERICO FELDMANN**  
**OAB/RS 59.002**



## RAZÕES DO RECURSO

**RECORRENTE:** Jefferson Schneider de Barros & Cia. Ltda.

**RECORRIDA:** Estado do Rio Grande do Sul

### COLENDIA TURMA JULGADORA INSIGNES MINISTROS

#### 1 - EXPOSIÇÃO DO FATO

Cuida-se de alterar entendimento da 21ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul quanto a Apelação, negando-lhe provimento (por maioria), **vista de estar em confronto com a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça - STJ.**

Em que pese a dought fundamentação do r. acórdão, não pode o mesmo prosperar, **eis que contraria dispositivos constantes da Carta Magna.**

Urge, destarte, vê-lo reformado, conforme o que nesta peça se expenderá.

#### 2 - DA DEMONSTRAÇÃO DO CABIMENTO

No que diz respeito ao **prequestionamento**, o Tribunal *a quo* manifestou-se sobre os artigos da CF/88 que restaram infringidos.

Quanto aos **outros pressupostos recursais** inerentes espécie, percebe-se, *prima facie*, terem sido preenchidos:

a) existe o litígio *in concreto*;

b) trata-se de *quaestio iuris*;



- c) o r. acórdão afrontou a CF/88;
- d) o r. acórdão foi proferido por Tribunal de Justiça do Estado;
- e) não há, no âmbito do próprio Tribunal de Justiça do Estado, nenhum outro recurso possível para tentar alterar o teor do r. acórdão.

### 3 - DAS RAZÕES DO PEDIDO DE REFORMA DA DECISÃO

#### 3.1 - Da Decisão Recorrida

Assim definida r. decisão da qual se recorre:

#### “RELATÓRIO

**DES. ALMIR PORTO DA ROCHA FILHO (RELATOR)**

JEFFERSON SCHNEIDER DE BARROS & CIA. LTDA. apela da sentença de improcedência proferida nos autos do mandado de segurança impetrado contra ato do DIRETOR DO DEPARTAMENTO DA RECEITA PÚBLICA ESTADUAL. A pretensão contida na inicial é de “declaração” de inexistência de relação jurídico-tributária, tratando-se de optante do simples nacional, com reconhecimento incidentalmente da inconstitucionalidade e ilegalidade dos arts. 13, § 1º, XIII, g, e § 5º da LC nº 123/2006, 24, § 8º, da Lei Estadual nº 8.820/89, 6º, § 1º, b, e 9º, § 1º d da Lei Estadual nº 10.045/93 e 1º do Decreto Estadual nº 46.137/09, no que diz respeito à antecipação temporal e recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS entre o estado de origem



# Feldmann Advocacia

TRIBUTÁRIO - COMERCIAL - EMPRESARIAL

e o Rio Grande do Sul, desobrigando-a da emissão de GIA-SN.

A sentença atacada restou assim redigida:

(...).

Em suas razões recursais, aduz serem ilegais e inconstitucionais a antecipação de pagamento e a diferenciação das alíquotas interna e interestadual do ICMS no Rio Grande do Sul. Invoca o art. 155 da Constituição Federal, que possibilita aos estados instituir ICMS via lei ordinária para exigí-lo nas hipóteses delimitadas pela própria CF. O imposto deve ser cobrado quando ocorrer operação de circulação, podendo incidir sobre a (re)venda de mercadoria ou sobre a prestação dos serviços previstos no inciso II, assim como sobre a aquisição de mercadoria de fornecedor localizado em outro estado. O Estado destinatário poderá cobrar o valor correspondente à diferença de alíquota quando a aquisição ocorrer na qualidade de consumidor final, nos termos do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea “a”, e seu inciso VIII. Trata-se de mecanismo encontrado pelo legislador constitucional para permitir a competição entre os fornecedores, ainda que estabelecidos em estados distintos. De acordo com a Resolução nº 22/89, aplica-se, quanto às operações interestaduais, a alíquota de 12% às vendas realizadas às regiões sul e sudeste, ressalvado o Espírito Santo, e a de 7% às efetuadas às demais regiões e ao Espírito Santo. A Lei Complementar nº 87/96 previu a possibilidade de exigência do ICMS pela aquisição de mercadorias em outros estados quando o adquirente for consumidor final e contribuinte de ICMS, inclusive com a possibilidade de



inserção de obrigação de pagamento para um substituto tributário. Refere os arts. 4º, inciso XIV, da Lei Estadual nº 8.820/89, e 4º, inciso IX, do Decreto nº 37.699/97 (RICMS). A mercadoria não ensejaria posterior tributação pela revenda, não justificando tratamento distinto pela mera aquisição. Na operação de compra e venda existem duas incidências e exigências de ICMS, uma sobre a venda efetuada pelo fornecedor localizado em outro Estado e outra sobre a aquisição pelo contribuinte destinatário, que tenha adquirido a mercadoria na qualidade de consumidor final no outro estado. O Estado do Rio Grande do Sul alterou a legislação com intenção de cobrar a diferença de alíquota interestadual sobre qualquer operação, **desconsiderando a previsão constitucional. O legislador estadual fixou regras distintas para apuração da base de cálculo para operações finais e para antecipação de pagamento criada.** Em relação a esta, adotou os critérios relacionados à aquisição, e não os quantitativos concernentes à operação de revenda. O imposto não era exigível quando os produtos para revenda ou industrialização eram adquiridos de fornecedores sediados no Rio Grande do Sul. Posteriormente, o RICMS passou a prever a incidência do diferencial de alíquota sobre a aquisição de quaisquer mercadorias provenientes de outros estados, exceto aquelas sujeitas ao regime de substituição tributária, sejam elas destinadas ou não ao consumo pelo adquirente. **Aponta distinção quanto à forma de apuração do diferencial de alíquota entre as empresas submetidas ao regime geral e aquelas enquadradas no Simples Nacional.** A aquisição de mercadoria ensejará o pagamento de diferença de alíquota **mesmo quando o fornecedor também for empresa optante pelo Simples, hipótese em que não deveria haver diferença.** O estabelecimento da



“antecipação de pagamento” e a concessão do direito de crédito para uso quando do pagamento de ICMS sobre a revenda constituíram tentativas de **ofuscar a ilegitimidade da exigência**. As micro e pequenas empresas sujeitas ao Simples, **além de efetuarem o pagamento do ICMS levando em consideração o valor de todas as vendas, também ficaram obrigadas a honrar a diferença de alíquota**, nos termos do art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “g” da Lei Complementar nº 123/2006. De acordo com a Resolução CGSN nº 51/2008, a revenda ou industrialização de produtos adquiridos de outros Estados em que tenha ocorrido o pagamento de “diferença de alíquota”, denominada “antecipação de pagamento” ensejará a segregação de valores da receita apurada. A apuração distinguirá produtos em que houve antecipação e aqueles em relação aos quais tal exigência não ocorreu. Para estes, será apurada a soma e sobre ela incidirão as alíquotas previstas como regra para o Simples. Para aqueles em que houve exigência antecipada do pagamento, a Resolução estipulou que a soma dos valores ensejará a não aplicação do percentual previsto a título de ICMS. Isto é, criou-se uma forma de evitar a dupla incidência de ICMS sobre tais produtos. **A exigência operada pelo Estado do Rio Grande do Sul extrapola a competência fixada pela CF**. Menciona o art. 110 do CTN, salientando estar o intérprete restrito aos limites constitucionais. **Invoca o art. 152 da CF, que veda seja dispensado tratamento distinto pelos Estados em função da origem e do destino das mercadorias**, o que somente pode ser feito pela própria Carta Constitucional. Refere os arts. 97, inciso III, 121, parágrafo único, inciso II, e 128 do CTN, que exigem a edição de lei específica prévia para instituição da antecipação tributária, o que é corroborado pelo art. 116 do mesmo





Diploma, inexistente para o caso do RS. A definição de quais mercadorias devem sofrer antecipação da ocorrência do fato gerador não pode ser delegada ao poder executivo, nos termos do art. 150, § 7º da CF.

Requer o provimento do apelo, concedendo-se a segurança.

(...).

## VOTOS

### DES. ALMIR PORTO DA ROCHA FILHO (RELATOR)

Busca a impetrante, ora apelante, seja declarada a inexistência da relação jurídico-tributária, na condição de optante do simples nacional, com reconhecimento incidentalmente de inconstitucionalidade e ilegalidade de dispositivos elencados, no que diz respeito à antecipação temporal e ao diferencial de alíquota de ICMS entre o estado de origem e o Rio Grande do Sul, desobrigando-a da emissão de GIA-SN.

A apelante, empresa integrante do Simples Nacional (fl. 44), insurge-se contra o tratamento tributário e ela dispensado no que tange ao ICMS devido nas operações de aquisição de mercadorias de outro estado da federação. Em síntese, argumenta que a aplicação de tal sistemática acarreta o pagamento do tributo em alíquotas semelhantes às demais empresas, o que seria incompatível com a Constituição e legislação.

Não lhe assiste razão.



(...).

Pelo Simples Nacional, o ICMS foi incluído no regime unificado de recolhimento, mas estipulou a legislação exceções. Esse o caso da antecipação, tal como assevera o STJ:

(...).

Sobre a matéria discutida nestes autos, colaciono precedentes do STJ, inclusive para o caso de empresas que aderiram ao Simples Nacional e relativamente à legislação deste Estado:

(...)." (grifei)

### 3.2 - Dos Dispositivos Constitucionais Mitigados

Não há como negar que o r. acórdão feriu de morte os arts. 5º, II, 145, § 1º, 146, III, "a" e "d", 150, I, II, V, § 7º, 152, 155, II, § 2º, I, IV, VII, "a" e "b", VIII, 170, IX e 179 da CF/88.

### 3.3 - Do Mérito

Face aos argumentos expedidos no acórdão que se combate, resta novamente firmarmos a legislação (e os argumentos) abarcada no mesmo, demonstrando, então, as inconstitucionalidades e ilegalidades da antecipação do pagamento e da diferenciação da alíquota interna e interestadual do ICMS no Estado do Rio Grande do Sul.

Os legisladores constitucionais de 1988 previram no art. 155 da CF/88 que os Estados poderiam instituir o ICMS via lei ordinária, para então exigí-lo nas hipóteses delimitadas pela própria Constituição, e que essa atividade legislativa no âmbito seria





# Feldmann Advocacia

TRIBUTÁRIO - COMERCIAL - EMPRESARIAL

regida por **lei complementar nacional – art. 146, III, “a” da CF/88** (portanto, “lei” a ser observada por todos os Estados na produção de suas leis).

Ao delimitar as hipóteses em que os Estados poderiam instituir o ICMS, e ao definir os limites desse tributo, a Constituição de 1988 previu que ao Senado Federal competiria especificar a alíquota a ser praticada nas vendas a compradores localizados em outros Estados e as hipóteses em que o ICMS poderia ser exigido até mesmo pela “aquisição de mercadorias”, nos seguintes termos:

“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;

(...)

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

(...)

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

(...)

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;  
(...)."

O dispositivo prevê o direito dos Estados exigirem essa espécie de imposto quando ocorrer a prática de “operação de circulação”, o que permite a previsão de incidência sobre a *(re)venda* de mercadoria ou para a prestação do serviços especificados no inciso II do art. 155, e, ainda, sobre a “aquisição de mercadoria” de fornecedor, localizado em outro Estado. Porém, nesse último caso, a Constituição previu o direito “dos Estados, onde os adquirentes estiverem localizados, somente quando a mercadoria for adquirida **por contribuinte de ICMS** na qualidade de **consumidor final** (parágrafo 2º, inciso VII, "a", c/c o inciso VIII).

A interpretação desses dispositivos foi bem lançada com lastro nos casos de aquisição de mercadorias para empresas de construção civil. Isso porque, com o advento da Constituição de 1988, surgiram dúvidas quanto à incidência do “diferença de alíquota” nos casos em que houvesse aquisição de mercadorias para utilizar na construção de imóveis, isto é, debateu-se se a construtora era ou não uma “consumidora final”.

Essa possibilidade de cobrança do ICMS, através do critério material “aquisição de mercadoria na qualidade de consumidor”, desde que esse (o consumidor final) também seja contribuinte desse tributo, parte da previsão do inciso IV do parágrafo 2º do art. 155, de que o Senado Federal fixará uma “alíquota interestadual”.

Sacha Calmon Navarro Coêlho leciona:

“O art. 155, VII e VIII, embute, embora não pareça, igualmente, regra de fixação de competência intra-estadual relativamente ao ICMS. Trata-se de operações e prestações



que destinem bens e serviços *a consumidor final* localizado em *outro Estado*. As alternativas constitucionais são as seguintes:

a) Quando o consumidor final for industrial, comerciante, produtor ou equiparado legal, isto é, for contribuinte, a alíquota devida será a interestadual (menor), e cobra o ICMS o Estado onde se realizou a operação, mas apenas parcialmente, como se verá.

b) Se o consumidor final não for nem contribuinte nem equiparado, a alíquota será a interna (maior), e cobra o ICMS o Estado da origem exclusivamente.

É que na hipótese sob “a” supra, o Estado de destino, onde está estabelecido o recebente da mercadoria ou do serviço, na qualidade de contribuinte, consumidor final, tem o direito de cobrar a diferença entre a alíquota interna por ele praticada e a interestadual, utilizada pelo Estado remetente.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro: *Comentários à Constituição de 1988* - Sistema Tributário. 7a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 189)

Hugo de Brito Machado segue no mesmo sentido:

“Agora a questão ficou adequadamente solucionada. Se o adquirente de um bem destinado ao consumo ou ao ativo fixo não é contribuinte do imposto, a alíquota aplicável é a interna. É irrelevante o fato de estar o adquirente domiciliado, ou sediado, em outro Estado. Se o adquirente é contribuinte do imposto, fato que comprovará facilmente junto ao vendedor, a alíquota aplicável é a interestadual. Se o contribuinte do ICMS adquire mercadoria em outro Estado e a destina ao consumo próprio, ou ao ativo fixo, pagará ao Estado de sua sede a diferença respectiva.” (MACHADO,



# Feldmann Advocacia

TRIBUTÁRIO - COMERCIAL - EMPRESARIAL

Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28º ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 394)

A interpretação acima também foi adotada pelo Supremo Tribunal Federal, como bem aponta Leandro Paulsen ao expor:

“A empresa de construção civil, quando adquire mercadorias em outro Estado para utilização em obra contratada com terceiro, não está sujeita à cobrança de diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS prevista no art. 155, par. 2º, VIII, da CF, *já que não é consumidora final dos bens adquiridos...*” (PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição, Código Tributário e Lei de Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 4ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 299)

Vejamos:

“Vistos, etc. Trata-se de recurso extraordinário, interposto com fundamento na alínea "a" do inciso III do art. 102 da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas. Acórdão cuja ementa é a seguinte (fls. 164): "AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. 1. É ilegal a cobrança do ICMS e do diferencial de alíquotas internas e interestaduais, quando as empresas de construção civil, em operações interestaduais, adquirem mercadorias e as utilizam como insumos em suas obras. 2. Recurso provido. 3. Efeito suspensivo confirmado." 2. Pois bem, a parte recorrente alega, em essência, violação à alínea "a" do inciso VII e ao inciso VIII, todos do § 2º do art. 155 da Magna Carta. 3. A seu turno, a Procuradoria-Geral da República, em parecer da lavra do Subprocurador-Geral



Wagner Gonçalves, opinou pelo não-conhecimento do recurso. 4. Tenho que o apelo extremo não merece acolhida.

**É que o acórdão recorrido afina com a jurisprudência desta colenda Corte, segundo a qual, "adquirido material em Estado que pratique alíquota mais favorável, as empresas de construção civil não estão compelidas, uma vez empregadas as mercadorias em obra, a satisfazer a diferença em virtude de alíquota maior do Estado destinatário"** (AI 505.364-AgR, da relatoria do ministro Carlos Velloso). 5. Nesse mesmo sentido as seguintes, decisões colegiadas e monocráticas: (...). (Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, julgado em 13/11/2008, publicado em DJe-226 DIVULGAÇÃO 26/11/2008 PUBLICAÇÃO 27/11/2008)” (grifei)

Essa a maneira encontrada pelo legislador constitucional para permitir a competição entre fornecedores, mesmo que estabelecidos em Estados diferentes, porque viabiliza a definição de um critério igual para todos os Estados, compensando as distâncias não existentes de fornecedores localizados no mesmo Estado e, por vezes, na mesma cidade do adquirente.

A previsão permitiu ainda que o Estado destinatário também tribute contribuinte por operação nos casos em que ela posteriormente não ensejará tributação no Estado em que estiver localizado o adquirente da mercadoria (Estado destinatário). Para esses casos, a Constituição de 1988 previu que o Estado destinatário então poderá cobrar o valor correspondente à diferença de alíquota em que a aquisição ocorrer para fins de consumo pelo adquirente. Portanto, nesses casos, onde o adquirente é “consumidor final” e contribuinte de ICMS, então o Estado destinatário terá o direito ele cobrar ICMS pela “aquisição da mercadoria” de maneira totalmente legítima.

Em virtude do previsto no inciso IV do § 2º do art. 155 da CRFB, o Senado Federal expediu a Resolução nº 22/89, estabelecendo que nas operações interestaduais a





alíquota fosse de 12% para as vendas realizadas nas regiões Sul e Sudeste (exceto para o Estado do Espírito Santo). Já para as vendas realizadas aos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, a Resolução do Senado previu que a alíquota seria de 7%.

A Lei Complementar nº 87/96, ao regulamentar as regras Constitucionais para os Estados exercerem o direito de legislar instituindo o ICMS, observou esse limite prevendo a possibilidade da exigência do ICMS pela “aquisição de mercadorias” de outros Estados, quando o adquirente for **consumidor final e também contribuinte do ICMS**, inclusive com a possibilidade de inserção de obrigação de pagamento para um substituto tributário.

A Lei Estadual nº 8.820/89, que instituiu o ICMS no nosso Estado, observou essas regras constitucionais e também as decorrentes da LC 87/96. A Lei nº 8.820/89 previu em seu art. 4º como momento em que se considera ocorrido o fato gerador do tributo, dentre outras hipóteses: a saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte (inciso I), e, ainda, a “*entrada, **no estabelecimento do contribuinte de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação e que não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente**” (inciso XIV).*

A análise do inciso XIV do art. 4º da Lei Estadual nº 8.820/89 deixa claro que o legislador estadual previu que a aquisição de mercadoria de outro Estado da federação por “contribuinte do ICMS” enseja a incidência de ICMS, mas somente quando esse a fizer na **qualidade de consumidor final**, tal como previsto no art. 155, § 2º, VII, “a” c/c VIII, da CF/88, e no § 1º do art. 6º da LC 87/96 (em substituição tributária). Essa regra também foi prevista pelo art. 4º, IX, do Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul - Decreto nº 37.699/97).

O Estado gaúcho também previu as alíquotas fixadas pela Resolução nº 22/89 do Senado Federal no art. 12, inciso I, “a” e “b”, para as operações interestaduais (12% e 7%), distintas de acordo com o local de destino das mercadorias, ou melhor, local/Estado do estabelecimento do adquirente. Assim, com o advento da CF/88, da





# Feldmann Advocacia

TRIBUTÁRIO - COMERCIAL - EMPRESARIAL

Resolução do Senado Federal nº 22/89, da LC 87/96 e da Lei nº 8.820/89, o Estado do Rio Grande do Sul observou, de uma maneira geral, as regras constitucionais por um longo período, exercendo seu direito de instituir e exigir o ICMS nesta hipótese.

Por fim, considerando o Estado onde o adquirente destinatário está estabelecido, reiteramos que a exigência dotada de pleno sentido, pois o consumo da mercadoria pelo adquirente implica dizer, de modo geral, que tal mercadoria não ensejaria a posterior tributação pela “revenda”, não justificando um tratamento tributário distinto e ensejando sua tributação pela mera “aquisição”. Tais particularidades permitem que nessa operação de compra e venda haja duas incidências e exigências de ICMS: uma sobre a venda efetuada pelo fornecedor localizado em outro Estado e outra pela aquisição por contribuinte de Estado destinatário que tenha adquirido a mercadoria na qualidade de “consumidor final”.

No entanto, o Estado do Rio Grande do Sul, na esteira de Estados do nordeste brasileiro, **alterou a legislação estadual** no intuito de cobrar a “diferença de alíquota interestadual” sobre toda e **qualquer operação**. Portanto, passou a desconsiderar as regras previstas na Constituição de 1988 que regulamentam a incidência do tributo somente nos casos em que a aquisição for realizada por contribuinte de ICMS na qualidade de “consumidor final”.

Para tanto, alterou o Regulamento do ICMS em 1999, através do Decreto nº 39.651/99, inserindo o inciso VI no art. 46, que trata do ***momento em que deve ser realizado o pagamento do ICMS***, isto é, não tratou de maneira direta do critério material do ICMS sobre “aquisição de mercadoria”, porque a própria Lei nº 8.820/89 restringia essa possibilidade somente aos casos de aquisição na qualidade de “consumidor final” - inciso XIV do art. 4º da Lei 8.820/89. Pela regra inserida no RICMS, o pagamento ocorreria no momento da entrada de mercadorias no território gaúcho, mas, de início, a regra só abrangia algumas bebidas alcoólicas.

Todavia, curiosamente, embora o Estado do Rio Grande do Sul dispusesse em tese quanto ao momento em que deveria ser adimplida a obrigação de pagar o ICMS,



fixou regras distintas de apuração da base de cálculo para operações finais e para a “antecipação de pagamento” então criada. Chama a atenção que a regra relacionada à antecipação de pagamento não adotou os critérios quantitativos relacionados à operação de revenda de mercadorias, mas sim relacionados à aquisição, e ficou restrita aos produtos adquiridos de fornecedores sediados em outros Estados (isto é, não exigível quando os produtos para revenda ou industrialização fossem adquiridos de fornecedores sediados no Rio Grande do Sul).

A Nota 01 do inciso VI do art. 46 do RICMS, na redação dada pelo Decreto Estadual nº 39.670/99, demonstrava que a apuração permitiria identificar o *quantum* de “diferencial de alíquota” (essa sim a verdadeira hipótese de incidência, identificável a partir da análise do critério quantitativo), a ensejar recolhimento no Estado do Rio Grande do Sul, *verbis*.

“Nota 01 - O valor do imposto a ser pago será calculado mediante a aplicação da alíquota interna sobre o valor de aquisição da mercadoria constante da Nota Fiscal, deduzindo-se, após, o valor do ICMS destacado no referido documento, relativo a essa mercadoria.”

O cotejo da regra referente ao momento em que o ICMS deveria ser pago (inciso VI) com a Nota 01, demonstra que, na realidade, ao invés de fixar o “momento” do adimplemento da obrigação de pagamento, o dispositivo mascarou a cobrança da “diferença de alíquota”.

Essa conclusão é obtida a partir da análise das lições esclarecedoras de Paulo de Barros Carvalho, quando este manifestou, na esteira das lições de Alfredo Augusto Becker:

“...que a apuração da base de cálculo (do critério quantitativo) da hipótese de incidência do tributo permite identificar o verdadeiro critério material (fato da obrigação



# Feldmann Advocacia

TRIBUTÁRIO - COMERCIAL - EMPRESARIAL

tributária imposta.” (CARVALHO, Paulo Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 341 e 342)

Logo após, o inciso VI do art. 46 foi alterado pelo Decreto Estadual nº 39.820/99, que fixou a obrigação de pagamento para todos os produtos relacionados no Apêndice XX do RICMS, e, posteriormente, pelo Decreto Estadual nº 40.900/01 (vide também Decretos nº 41.885/2002 e 42.631/2003) até a sua revogação pelo Decreto Estadual nº 46.137/2009, que retirou o inciso VI do ordenamento.

Malfadado inciso VI assim previa:

“VI - no momento da entrada das mercadorias relacionadas no Apêndice XX no território deste Estado, se recebidas de outra unidade da federação por estabelecimento que comercialize mercadorias.”

Por óbvio, a jurisprudência do Colendo TJRS rechaçou formalmente, por ilegalidade e inconstitucionalidade, os Decretos Estaduais acima colocados:

“APELAÇÃO CÍVEL. REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. COBRANÇA ANTECIPADA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. Não pode o Estado ao exigir o pagamento antecipado da diferença resultante entre as alíquotas interestadual e interna, por meio de Decreto, nos termos do artigo 4º, inciso XIV, da Lei Estadual nº 8.820/89, tratando-se de mercadoria proveniente de outra unidade da federação, o fato gerador do ICMS se dá por ocasião da entrada no estabelecimento do adquirente. Assim, descabe ao Estado, através de Decretos (Decretos nºs 39.820/1999, 40.900/01, 41.885/2002, 42.631/2003)



# Feldmann Advocacia

TRIBUTÁRIO - COMERCIAL - EMPRESARIAL

**realizar alteração do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária.** (Apelação e Reexame Necessário Nº 70021338553, Segunda Câmara Cível. Tribunal de Justiça do RS, Relator: João Armando Bezerra Campos. Julgado em 28/11/2007)” (grifei)

Eis que, então, a partir de 10 de fevereiro de 2009, com a redação dada pelo Decreto Estadual nº 46.137/09, que revogou o inciso VI do art. 46, e, paralelamente, inseriu um parágrafo 4º, fixando novas “notas”, o RICMS-RS passou a dispor a dispor sobre a “antecipação de pagamento”, ou melhor, exigência da “diferença de alíquota”, nos seguintes termos:

“§ 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."

Com essa redação, **o RICMS passou a prever a incidência da diferenças de alíquota sobre a aquisição (entrada) de quaisquer mercadorias provenientes de outros Estados, com exceção das mercadorias sujeitas a substituição tributária, seja ela destinada ou não ao "consumo" pelo adquirente,** de maneira totalmente canhesta à regra do art. 4º, inciso XIV, da Lei Estadual nº 8.820/89 e às regras constitucionais.

Previu ainda que o pagamento do ICMS devido pela apuração da diferença de alíquota ocorreria na mesma data prevista para o pagamento do ICMS pela revenda de mercadorias para as empresas sujeitas ao regime geral (Nota 03, "a") ou, no dia 15 do mês subsequente, para empresas sujeitas ao Simples Nacional (Nota 03, "b").

A análise cautelosa das Notas 02 e 03 também demonstra que tratam de distintas formas de apuração da "diferença de alíquota", distinguindo entre casos em que o fornecedor é empresa sujeita ao "regime geral" - hipótese em que venderá a mercadoria emitindo Nota Fiscal na qual constará destacado o ICMS pago na operação de venda - dos casos em que o fornecedor está sujeito ao Simples Nacional - hipótese em que venderá a mercadoria sem que a Nota Fiscal de venda especifique o valor do ICMS pago por tal operação.

Esses dispositivos averbam que, mais uma vez, embora aparentemente, tratem do momento em que o tributo é devido, dispondo sobre o fato (gerador) em que seria devido o "imposto relativo à operação subsequente" (onde seria hipótese de "antecipação de pagamento"), o exame do critério **quantitativo**, isto é, da **base de**





**cálculo e forma de apuração tributo a pagar**, corresponde à cobrança da **diferença de alíquota pela “aquisição de mercadoria”** (mas em hipótese não admitidas pelo art. 155, § 2º, VI, “a” c/c VIII da CRFB). Essa é a mensagem decorrente das Notas 02 e 03 do parágrafo 4º do art. 46 do RICMS/RS.

Isso significa que a aquisição de mercadoria ensejará o pagamento de diferença de alíquota mesmo quando o fornecedor de mercadorias também for empresa optante pelo Simples Nacional, isto é, **mesmo diante de situação fática na qual, de fato, não há “diferença de alíquota”, pois o fornecedor tem que recolher o ICMS com o mesmo critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) que um fornecedor remetente, também incluso no Simples Nacional, que esteja sediado no Rio Grande do Sul, ou, ainda, quando a operação subsequente também for interestadual e o Estado gaúcho adotar a mesma alíquota incidente no Estado de origem no momento da aquisição.**

Já vimos, então, que a Constituição de 1988 limitou a competência dos Estados para exigir a “cobrança da diferença de alíquota” somente quando o adquirente for “contribuinte do ICMS” e efetuar a compra na qualidade de “consumidor final”.

Também vimos que a Lei Estadual nº 8.820/89 do Estado do Rio Grande do Sul, em seu art. 4º, XIV, observou esse limite, mas que posteriormente foi criado mecanismo para “mascarar” a cobrança em hipótese não permitida por tais regras.

O artifício utilizado pelo Estado para tentar ofuscar a ilegitimidade da exigência foi estabelecer a obrigação de pagamento sob o título de “antecipação de pagamento” (primeiro, porque o critério quantitativo - base de cálculo - alíquota - é completamente distinto e independente do critério quantitativo da “revenda” da mesma mercadoria, e, segundo, porque de regra haverá nova incidência totalmente independente por ocasião da revenda de mercadorias).

Outro ardil foi conceder direito a crédito para utilização quando do pagamento do ICMS incidente sobre a “revenda” de mercadorias (art. 37, § 11, do RICMS), o que





igualmente contradiz a afirmação de “antecipação”, porque, uma vez antecipado, não há prazo para se tributar posteriormente e ensejar compensação por ocasião da revenda ou venda de mercadoria.

Contudo, a exigência do tributo sobre hipótese de incidência (base de cálculo) indevida, mascarada de “antecipação de pagamento de ICMS” pela (re)venda futura, foi garantida pelo Estado através da outorga de um **direito de crédito**, mantendo os contribuintes calmos, sem insultá-los a questionar a exigência indevida. Contudo, a flagrante inconstitucionalidade da exigência, atrelada às dificuldades financeiras e às restrições de caixa nesses momentos de crise econômica, impõe a criteriosa análise e a contestação dessa exigência.

Mesmo contrariando a opinião pública, a regra ganhou forma e forma com o advento do Simples Nacional, **que vedou o direito de crédito para os contribuintes optantes por esse regime (art. 23 da LC 123/2006)**, ainda que o questionamento tenha ficado centrado na impossibilidade de exigir-se a “antecipação do pagamento” somente dos contribuintes que adquirissem mercadorias para revenda de fornecedores localizados em outros Estados, **num inequívoco tratamento discricionário**, vedado pelos arts. 150, II e V, e 152 da CF/88.

Assim, pela redação original da LC 123/06, combinada com a legislação estadual do Rio Grande do Sul, micro e pequenas empresas sujeitas ao Simples Nacional, **além de efetuarem o pagamento do ICMS levando em consideração o valor total de todas as vendas, também ficaram obrigadas ao pagamento da diferença de alíquota, inclusive com previsão expressa pela própria LC 123/06 (art. 13, § 1º, XIII, “g”).**

Precisamos salientar que, como a cobrança da diferença de alíquota (ao alvedrio das regras constitucionais que limitavam esse direito às aquisições na qualidade de “consumidores finais”) passou a ser comum entre os Estados, o lobby exercido pelos mesmos levou à inserção de novas regras na LC 123/06, através da LC 128/08,



# Feldmann Advocacia

TRIBUTÁRIO - COMERCIAL - EMPRESARIAL

reforçando o suposto direito, ainda que, ao menos, tenha fixado regras para evitar a **dupla tributação**.

Na redação original da LC 123/06 (portanto, antes do advento da LC 128/08), ficava latente que a “antecipação de pagamento” de ICMS era prevista em tal “lei” como distinta (isto é, supostamente adequada ao texto da Constituição de 1988) da “diferença de alíquota interestadual”, ante ao texto então vigente no art. 13, § 1º, XIII, “g”, da LC 123/2006, *verbis*:

“§ 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 mercadorias sujeitas ao *regime de antecipação do recolhimento do imposto, bem como relativo à diferença entre a alíquota interno e a interestadual*, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal, nos termos da legislação estadual ou distrital.”

Sobreveio então a LC 128/08, que seguiu as equiparações realizadas pelas leis ordinárias estaduais e, de maneira indireta, também denominou de “antecipação de pagamento” a cobrança de “diferencial de alíquota interestadual”, alterando a alínea “g”, nestes termos:

“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.”*

No item “1”, a LC 128/08 previu os casos em que haverá “aquisição” na qualidade de “consumidor final”, porque a mercadoria não ensejaria hipótese de incidência do ICMS (pois não estarão sujeitas à “revenda” nem à “industrialização”), tal como previsto pela Constituição de 1988, portanto, impondo a incidência de maneira legítima.

O item “2”, por sua vez, abrange os casos em que há cobrança e hipótese não permitida pela CF/88. Ele impõe o pagamento da “diferença de alíquota” sobre produto que 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).

Findando, diversas, portanto, são as razões dessa impossibilidade constitucional:

- a) pagamento antecipado de imposto significa recolhimento antes da data para tanto fixada (portanto, não ocorrido o fato gerador respectivo);
- b) não há 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
- c) não há como o Poder Legislativo delega, mesmo que via lei, ao Poder Executivo (ou seja, ao Regulamento do ICMS), a possibilidade de definir as mercadorias que devem antecipar a ocorrência do seu fato gerador, porquanto é matéria estritamente reservada à lei, pelo princípio da “reserva legal”.

A análise da forma de exigência atual da diferença de alíquota pela aquisição de mercadorias de outros Estados destinadas à revenda ou à industrialização para venda,



# Feldmann Advocacia

TRIBUTÁRIO - COMERCIAL - EMPRESARIAL

notadamente submetendo-a ao teste de sua efetiva base de cálculo e hipótese de incidência, demonstra que o Rio Grande do Sul, ainda que com grande esforço e talento, não conseguiu mascarar por completo a essência da exigência.

Tais circunstâncias ensejam que o Poder competente (Judiciário) cumpra sua função e faça com que esse Estado e a União (poderes Administrativo e Legislativo) observem, ainda que coercitivamente, as regras fixadas pela Constituição pátria, garantindo aos contribuintes os limites constitucionais ao poder ele tributar.

#### 4. DA REPERCUSSÃO GERAL

Esta Colenda Corte concedeu Repercussão Geral ao **Recurso Extraordinário nº 632.783/RO**, o qual trata de matéria de direito idêntica a debatida neste.

#### 5. DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer a Recorrente seja o presente Recurso Extraordinário conhecido, dando-lhe **provimento**, para que **reforme** a r. decisão do **órgão jurisdicional a quo**.

Nestes termos, pede e espera deferimento.

Cachoeira do Sul, RS, 06 de abril de 2015.

**CARLOS FREDERICO FELDMANN**  
**OAB/RS 59.002**