

VOTO

O Senhor Ministro Edson Fachin (Relator): De início, impende examinar a prejudicialidade de perda de objeto suscitada pelo Procurador-Geral da República, nos seguintes termos:

“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)

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, insubstinentes os decretos fundamentados na antiga redação da Lei 8.820/1989 que disponham de maneira diversa.”

Em homenagem ao princípio da não surpresa encartado na novel legislação processual, intimei as partes processuais a manifestarem-se sobre a preliminar.

O Estado do Rio Grande do Sul afirmou o seguinte sobre a Lei estadual 14.436/2014:

“Frise-se: a Lei Estadual nº 14.436/14 não retirou o direito de o Estado do Rio Grande do Sul cobrar antecipadamente o ICMS relativo ao diferencial de alíquotas. Apenas fez referência à possibilidade de o Poder Executivo instituir exceções quanto à cobrança no momento da entrada da mercadoria no Estado, mantendo, contudo, a possibilidade de prever a cobrança antecipadamente à revenda. É justamente isso que prevê o RICMS gaúcho: pagamento do ICMS referente ao diferencial de alíquotas até o dia 20 do segundo mês subsequente à entrada.

Portanto, a exigência antecipada do diferencial de alíquotas das empresas optantes pelo Simples Nacional segue sendo praticada pelo Estado do Rio Grande do Sul, com base na Lei Complementar nº 123 /06, na Lei Estadual nº 8.820/89, na Lei Estadual nº 10.043/93 e no RICMS do Estado, não havendo qualquer impacto à sistemática de cobrança em razão da promulgação da Lei Estadual nº 14.436/14, como restou reconhecido pelo r. acórdão de origem.

(...)

De todo modo, consoante bem apreendido no r. acórdão recorrido, o Decreto nº 50.057/13 acrescentou o §4º ao art. 46 do Regulamento do ICMS gaúcho. Esse dispositivo – mesmo sem imposição da Constituição e da legislação federal e estadual –, previu que, em relação às empresas optantes pelo Simples Nacional, o prazo para recolhimento do ICMS é o dia 20 (vinte) do segundo mês subsequente à entrada da mercadoria no território do Estado. Confere-se, assim, um prazo mais elástico aos contribuintes optantes pelo Simples Nacional e, em decorrência disso, um tratamento mais benéfico em relação ao que é dispensado aos contribuintes submetidos à sistemática geral.”

Por seu turno, o *amicus curiae* Fecomércio/RS teceu importantes considerações:

“10.1. Em 10/09/2013, foi aprovado pela Assembleia Legislativa do Rio Grande do Sul o Decreto Legislativo n.º 11.182/2013 (DOC 1), sustando a eficácia da Nota 02 constante no art. 46, § 4º do RICMS, que previa o aspecto quantitativo da exigência fiscal, solenemente ignorado pelo Poder Executivo;

10.2. Em 11/12/2013, foi aprovado na Assembleia Legislativa o Projeto de Lei n.º 376/2013 (DOC 2), revogando a cobrança do diferencial de alíquota de ICMS, não sancionada nem vetada pelo Senhor Governador do Estado;

10.3. Finalmente, em 13/01/2014, foi promulgada pelo Senhor Presidente da Assembleia Legislativa a Lei n.º 14.436/2014 (DOC 3), publicada e em vigor a partir do dia 14/01/2014, que impediria a cobrança do diferencial de alíquota de ICMS das empresas optantes do Simples Nacional.

(...)

17.Como se vê, que ocorreu, na prática, é que o Estado do Rio Grande do Sul considerou a Lei 14.436/2014 inconstitucional e permaneceu fiscalizando e exigindo o diferencial de alíquota de ICMS nas esferas administrativa e judicial, sob os seguintes fundamentos: (i) vício de origem, já que a iniciativa em matéria tributária seria apenas do Poder Executivo e (ii) ausência de estudo de impacto econômico, pois de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, a renúncia fiscal deveria ser precedida do referido estudo."

De fato, a despeito da pertinência e zelo por parte do *Parquet*, a preliminar merece ser rechaçada, tendo em conta remanescer interesse recursal na hipótese transcendente, inclusive, ao presente caso, por força do instituto da repercussão geral. A propósito, verifica-se que tanto a sentença quanto o acórdão recorrido trataram da controvérsia com esteio na legislação estadual editada em 2014, conforme se depreende dos autos, respectivamente:

"Nesse ponto, friso que os §9º, inciso I, e §10 do art. 24 da Lei nº 8.820/89 expressam a competência do Poder Executivo em prever exceção à exigência de que o imposto referente à circulação interestadual de bem seja recolhido na entrada do Estado do Rio Grande do Sul, sem tratar de isenção de recolhimento do imposto propriamente dita.

Como se pode ver, a Lei Estadual do ICMS ainda tratou de estabelecer ao Estado a competência de autorização para recolhimento do imposto em período posterior pelo contribuinte (art. 24, §100, 11, da Lei nº 8.820/89), o que, aliás, foi confirmado às microempresas e empresas de pequeno porte (optantes do Simples Nacional), em razão do Decreto Estadual nº 46.485/09, que alterou a redação do Decreto Estadual nº 37.699/97, incluindo a alínea "b" ao §40, do art. 46, do Livro I. do Regulamento do ICMS

(...)

Assim, mostra-se inequívoca a expressa concessão de prazo diferenciado às pessoas jurídicas de direito privado integrantes do Simples Nacional ao recolhimento antecipado do ICMS (previsão do art. 24, §10º, da Lei nº 8.820/89 - alteração introduzida pela Lei n.

14.436/14), com até os 20 dias do segundo mês subsequente à operação mercantil (previsão do art. 46, §40, "b", do Livro I, do Decreto Estadual nº 37.699/97)."

"Contudo, a inovação legislativa parece ser inócua, pois a exceção em questão quanto ao pagamento já era previamente conferida. As empresas de pequeno porte e microempresas inscritas no programa Simples Nacional já eram, anteriormente ao advento da Lei nº 14.436 /2014, excepcionadas da cobrança do diferencial de alíquota no momento da entrada da mercadoria em solo gaúcho por força do Decreto Estadual nº 46.485/2009.

(...)

Aos contribuintes inscritos no Simples Nacional era concedido prazo diferenciado para o recolhimento do tributo, sendo possível o pagamento até o dia 20 do segundo mês subsequente ao ingresso da mercadoria no Estado do Rio Grande do Sul."

Por essas razões, passo ao exame do mérito da demanda afetada à sistemática da repercussão geral.

Inicialmente, torna-se imperativo delimitar o objeto de análise recursal. Trata-se de insurgência em face do tratamento tributário dispensado pelo Fisco gaúcho no que diz respeito às operações interestaduais de aquisição de mercadorias, cobrando-se o diferencial de alíquota de ICMS na fronteira do Estado-membro. Ressalta-se a condição do contribuinte aderente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, comumente referido como Simples Nacional.

Em relação à antecipação do recolhimento do tributo, verifica-se que nas hipóteses em que não ocorre substituição tributária, a lei ordinária é veículo possível para a imposição em questão, com esteio no art. 150, §7º, da Constituição da República.

A esse respeito, cito a ADI 3.426, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJe 1º.06.2007, cuja ementa transcrevo:

"I. ADIn: prejuízo inexistente, quando a alteração legislativa superveniente não acarretou modificação na norma questionada: possibilitou somente apenas a exigência da antecipação parcial com relação às operações com álcool. II. Ação direta de constitucionalidade: art. 12-A acrescentado à L. est. 7014/96 (Lei Básica do ICMS) pela L. est. 8.967, de 29.12.2003, do Estado da Bahia, que regula a antecipação parcial do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadoria para fins de comercialização: alegação

de violação aos artigos 1º, inciso IV; art. 19, inciso III; art. 22, inciso VIII; art. 150, incisos IV e V e § 7º; art. 152, art. 155, § 2º, IV; art. 170; IV e IX; art. 179, todos da Constituição Federal: improcedência. II. ICMS; redução da base de cálculo nas operações internas com álcool não destinado ao uso automotivo, observadas as condições definidas pelo regulamento, determinada pelo § 4º do art. 16 da L. est. 7014/06, acrescentado pela L. est. 8967/2003: ação direta não conhecida.”

De todo modo, há tema próprio da repercussão geral que versa sobre a questão, especificamente o de número 456, cujo paradigma é o RE 598.677, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 24.08.2011, com julgamento de mérito já iniciado.

Na presente hipótese, está em questão a constitucionalidade da cobrança de diferencial de alíquota de ICMS à sociedade empresária optante pelo Simples Nacional, independentemente de o contribuinte estar na condição de consumidor final no momento da aquisição.

Posto isso, comprehende-se pertinente aduzir ao voto os paradigmas constitucionais relevantes à matéria:

“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.

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:

I - será opcional para o contribuinte;
II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

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;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

(...)

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;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

(...)

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(...)

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”

Não há como reputar existente vício formal na espécie, porquanto a Lei Complementar 123/2006 expressamente autoriza a cobrança de diferencial de alíquota mediante antecipação do tributo em seu art. 13, §1º, XIII, “g”, 2, e “h”, *in verbis*:

“Art. 13 (*omissis*)

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

XIII - ICMS devido:

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

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

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

Nesse contexto, a parte Recorrida no exercício de sua competência tributária exige do contribuinte local o recolhimento do ICMS nas aquisições interestaduais na entrada da mercadoria em seu território, assim como a legislação estadual não permite compensação com os tributos posteriormente devidos pela empresa optante do Simples Nacional, nos termos das Leis Estaduais 8.820/89 e 10.043/93 e do RICMS do Estado recorrido.

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.

Na qualidade de órgão judicial competente para uniformizar a interpretação da legislação federal, vale a reprodução do entendimento vertido em ementa do Superior Tribunal de Justiça no âmbito do REsp 1.193.911, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, j. 04.11.2010, DJe 02.02.2011:

"TRIBUTÁRIO. SIMPLES NACIONAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA. ALÍQUOTA INTERESTADUAL. ART. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002. EXIGIBILIDADE.

1. A contribuinte é empresa optante pelo Simples Nacional que adquire mercadorias oriundas de outros Estados da Federação.

Insurge-se contra a exigência, por lei de seu Estado, do diferencial entre a alíquota interestadual (menor) e a interna (maior).

2. Apesar de reconhecer que o art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002 determina o recolhimento do diferencial de alíquota, a Corte estadual entendeu que a legislação local deveria, necessariamente, prever a compensação posterior, o que não houve. Por conta da omissão da lei estadual em regular a matéria, a exigência do diferencial seria inválida.

3. Inexiste debate a respeito da legislação local. É incontroverso que a lei mineira exige o diferencial de alíquota na entrada da mercadoria em seu território e não permite compensação com o tributo posteriormente devido pela empresa optante pelo Simples Nacional.

4. Tampouco há dissídio quanto à interpretação da Constituição Federal, que admite a sistemática simplificada e prevê, como regra, o princípio da não-cumulatividade.

5. A demanda recursal refere-se exclusivamente à análise do art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002, para aferir se a exigência do diferencial de alíquota é auto-aplicável.

6. O diferencial de alíquota apenas garante ao Estado de destino a parcela que lhe cabe na partilha do ICMS sobre operações interestaduais. Caso não houvesse cobrança do diferencial, ocorreria grave distorção na sistemática nacional desse imposto. Isso porque a aquisição interestadual de mercadoria seria substancialmente menos onerosa do que a compra no próprio Estado, sujeita à alíquota interna "cheia".

(...)

9. Isso não viola a sistemática do Simples Nacional, não apenas porque a cobrança do diferencial é prevista expressamente pelo art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002, mas também porque a impossibilidade de creditamento e compensação com as operações subsequentes é vedada em qualquer hipótese, e não apenas no caso do diferencial.

10. De fato, a legislação mineira não prevê a compensação do ICMS recolhido na entrada (diferencial de alíquota), o que é incontroverso, pela simples razão de que isso é expressamente obstado pelo art. 23, caput, da LC 123/2002.

11. Ao negar eficácia ao disposto no art. 13, § 1º, XIII, "g", da LC 123/2002, o TJ-MG violou a lei federal, descaracterizando o próprio Simples Nacional, o que impõe a reforma do acórdão recorrido.

12. Recurso Especial provido." (grifos nossos)

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:

“Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

§ 2º A alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ICMS previsto nos Anexos I ou II desta Lei Complementar para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da operação.

§ 3º Na hipótese de a operação ocorrer no mês de início de atividades da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, a alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo corresponderá ao percentual de ICMS referente à menor alíquota prevista nos Anexos I ou II desta Lei Complementar.

§ 4º Não se aplica o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo quando:

I - a microempresa ou empresa de pequeno porte estiver sujeita à tributação do ICMS no Simples Nacional por valores fixos mensais;

II - a microempresa ou a empresa de pequeno porte não informar a alíquota de que trata o § 2º deste artigo no documento fiscal;

III - houver isenção estabelecida pelo Estado ou Distrito Federal que abranja a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês da operação.

IV - o remetente da operação ou prestação considerar, por opção, que a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º do art. 18 desta Lei Complementar deverá incidir sobre a receita recebida no mês.

§ 5º Mediante deliberação exclusiva e unilateral dos Estados e do Distrito Federal, poderá ser concedido às pessoas jurídicas e àquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional crédito correspondente ao ICMS incidente sobre os insumos

utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional, sendo vedado o estabelecimento de diferenciação no valor do crédito em razão da procedência dessas mercadorias.

§ 6º O Comitê Gestor do Simples Nacional disciplinará o disposto neste artigo.”

Por ocasião do julgamento do RE 723.651, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, ressalvada minha ótica pessoal, o E. Ministro Luís Roberto Barroso bem delineou a configuração da norma de não cumulatividade dos tributos sobre o consumo, nos seguintes termos:

“2. A não-cumulatividade é uma regra que constitucionaliza técnica de tributação específica para os tributos plurifásicos e, portanto, tem aplicação restrita às hipóteses em que se verificam múltiplas incidências em uma mesma cadeia econômica. Quando o comerciante no exterior vende para o destinatário final situado no território nacional, a incidência é única, logo, não ocorre a sucessiva tributação da mesma base econômica que a regra objetiva evitar. Mostra-se imprecisa, portanto, a jurisprudência anterior que aponta ser a regra da não cumulatividade um óbice à incidência na espécie.”

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:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTES OPTANTES PELO SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE – SIMPLES. APROVEITAMENTO OU TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS. VEDAÇÃO LEGAL (LEI ESTADUAL 12.410/2005). VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA NÃO CUMULATIVIDADE E DA PROIBIÇÃO DE BITRIBUTAÇÃO.

INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.” (ARE 658571 AgR, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, DJe 09.05.2016)

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. FORNECEDORES OPTANTES DO SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE – SIMPLES. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS: IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.” (RE 595450 AgR, Rel. Min. CARMEN LÚCIA, Segunda Turma, DJe 09.11.2012)

“Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Tributário. Não cumulatividade. Optantes do Simples Nacional. Aproveitamento e transferência de créditos de ICMS. Impossibilidade. Precedentes. 1. A jurisprudência da Corte vem se firmando pela impossibilidade de aproveitamento e transferência de créditos por parte dos contribuintes optantes pelo SIMPLES. Precedentes. 2. Não provimento do agravo regimental. Condenada a parte agravante ao pagamento de multa de 2% (dois por cento) sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 1.021, § 4º, do novo CPC. A título de honorários recursais, a verba honorária já fixada deve ser acrescida do valor equivalente a 10% (dez por cento) de seu total, nos termos do art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, observados os limites dos §§ 2º e 3º do citado artigo e a eventual concessão de justiça gratuita.”(ARE 938209 AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, DJe 14.08.2017)

No tocante à possível ofensa ao postulado do tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, a jurisprudência assente do STF comprehende o Simples Nacional como realização desse ideal regulatório, em total consonância ao princípio da isonomia tributária.

Esse foi o “leitmotiv” constante na ADI 4.033, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJe 07.02.2011, no qual discutia-se a constitucionalidade da isenção da contribuição sindical patronal aos beneficiários do regime especial em quadro fático-normativo prévio à reforma trabalhista. Eis o teor da ementa:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL PATRONAL. ISENÇÃO CONCEDIDA ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. SIMPLES NACIONAL (“SUPERSIMPLES”). LEI COMPLEMENTAR 123/2006, ART. 13, § 3º. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 3º, III, 5º, CAPUT, 8º, IV, 146, III,

D, E 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO. 1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra o art. 13, § 3º da LC 123/2006, que isentou as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional (“Supersimples”). 2. Rejeitada a alegação de violação da reserva de lei específica para dispor sobre isenção (art. 150, § 6º da Constituição), uma vez que há pertinência temática entre o benefício fiscal e a instituição de regime diferenciado de tributação. Ademais, ficou comprovado que o Congresso Nacional não ignorou a existência da norma de isenção durante o processo legislativo. 3. A isenção concedida não viola o art. 146, III, d, da Constituição, pois a lista de tributos prevista no texto legal que define o campo de reserva da lei complementar é exemplificativa e não taxativa. Leitura do art. 146, III, d, juntamente com o art. 170, IX da Constituição. 3.1. O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência. Por tal motivo, a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte. 4. Risco à autonomia sindical afastado, na medida em que o benefício em exame poderá tanto elevar o número de empresas a patamar superior ao da faixa de isenção quanto fomentar a atividade econômica e o consumo para as empresas de médio ou de grande porte, ao incentivar a regularização de empreendimentos. 5. Não há violação da isonomia ou da igualdade, uma vez que não ficou demonstrada a inexistência de diferenciação relevante entre os sindicatos patronais e os sindicatos de representação de trabalhadores, no que se refere ao potencial das fontes de custeio. 6. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente.” (grifos nossos)

Contudo, a realização desse objetivo republicano deve ser contemporizada com os demais postulados do Estado Democrático de Direito, como assentou este Tribunal no Tema 363 da sistemática da repercussão geral, cujo caso líder é o RE 627.543, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 29.10.2014, e a tese de julgamento é a seguinte: “É constitucional o art. 17, V, da Lei Complementar 123/2006, que vedava a adesão ao Simples Nacional à microempresa ou à empresa de

pequeno porte que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa.”

No caso em particular, a partir da Lei estadual 14.436/2014, cristalizou-se em lei tratamento mais benéfico a sociedades empresárias aderentes ao Simples Nacional, permitindo-se maior prazo de recolhimento do diferencial de alíquota àquelas pessoas jurídicas em comparação aos contribuintes submetidos à sistemática geral, sob as luzes da praticabilidade fiscal e da realização do princípio da capacidade contributiva no dinâmico contexto de mercado referente ao Estado do Rio Grande do Sul.

Não há, portanto, como prosperar uma 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.

Nesse sentido, 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.

Exatamente nessa linha, cito o RE-AgR 1.009.816, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 12.06.2017, e o RE-AgR 936.642, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, DJE 08.08.2016, ementados da seguinte forma, respectivamente:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. SIMPLES NACIONAL. ALÍQUOTA DIFERENCIADA PARA O ISS. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. INEXISTÊNCIA. CRITÉRIO DECORRENTE DA OPÇÃO VOLUNTÁRIA AO REGIME SIMPLIFICADO. IMPOSSIBILIDADE DE MESCLAR PARTES DE REGIMES TRIBUTÁRIOS DISTINTOS. VEDAÇÃO AO PODER JUDICIÁRIO DE ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. 1. Conforme se depreende da sistemática do Simples, a fixação de alíquotas diferenciadas para o ISS decorre do próprio regime unificado dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja regra matriz tem assento no texto da Carta, notadamente nos arts. 146, III, d, e 179, caput. 2. A opção pelo Simples

Nacional é facultativa, devendo o contribuinte sopesar a conveniência da sua adesão a esse regime tributário, decidindo qual alternativa lhe é mais favorável. 3. A ofensa à isonomia tributária ocorreria se admitida a mescla das partes mais favoráveis de um e outro regime, de molde a criar um regime mais conveniente ou vantajoso. 4. Inaplicável o art. 85, §11, do CPC/2015, uma vez que não é cabível condenação em honorários advocatícios (art. 25 da Lei nº 12.016/2009 e Súmula 512/STF). 5. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, §4º, do CPC/2015, em caso de unanimidade da decisão.”

“Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Extensão da equiparação prevista no art. 5º da Lei nº 9.716/98 às empresas optantes do Simples Nacional. Impossibilidade. Inadmissibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo. 1. Não cabe ao Poder Judiciário estender a equiparação prevista no art. 5º da Lei nº 9.716/98 às empresas optantes do Simples Nacional, sob pena de exercer papel legislativo e constituir um sistema Simples Híbrido, outorgando benefícios tributários ao arrepio da lei. Tal favor poderia aviltar a proporcionalidade e o equilíbrio sob os quais o legislador complementar baseou-se originalmente. 2. Agravo regimental não provido.”

Vejam-se também os seguintes precedentes: RE-AgR 709.315, de relatoria do Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 14.12.2012; e RE-AgR 933.337, de relatoria da Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, DJe 24.02.2016.

Ante o exposto, conhęço do recurso extraordinário a que se nega provimento, com a manutenção do acórdão recorrido pelos seus próprios fundamentos.

Em cumprimento à legislação processual, fixo a seguinte tese de julgamento a este voto e a proponho à deliberação dos meus nobres pares: “**É constitucional a imposição 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.**”

É como voto.