

**VOTO:**

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (RELATOR):** Conforme relatado, o deslinde da controvérsia consiste na análise de possível violação a tratamento diferenciado dado às microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) quanto à incidência da substituição tributária, bem como do diferencial de alíquota decorrente das transações realizadas entre Estados no regime do Simples Nacional.

1) *Requisitos processuais*

De início, pontuo a legitimidade ativa do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil para ajuizamento da presente ação direta de inconstitucionalidade, nos termos do art. 103, VII, da Constituição Federal.

Destaco que, por suas manifestações, AGU e PGR aduzem a impossibilidade jurídica do pedido, porquanto inadmissível atuação desta Suprema Corte, na seara fiscal, como viabilizadora de regime normativo híbrido de tributação.

A preliminar arguida, contudo, não merece prosperar. Da leitura da petição inicial, não se extrai pretensão do autor no sentido de que o Supremo Tribunal Federal exorbite sua função constitucional.

Quanto a esse aspecto, destaco que o conceito de “possibilidade jurídica do pedido” se origina da doutrina de Enrico Tullio Liebman, referindo-se ao juízo de admissibilidade, em abstrato, da tutela requerida em vista a eventuais óbices do ordenamento jurídico para concessão do provimento judicial (JÚNIOR, Humberto T. *Curso de Direito Processual Civil. v.I. São Paulo: Grupo GEN, 2024, p. 178*).

Não obstante, a vinculação da impossibilidade jurídica a um pressuposto de condição válida da ação, por sua inexequibilidade prática e teórica de distinção de teses puramente processuais conduziram o doutrinador italiano, em reedições de sua obra “*Manuale di Diritto Processuale Civile*”, a concentrar-se nas categorias processuais de legitimidade e interesse em detrimento da relevância da impossibilidade jurídica. (*idem*)

Sob essa perspectiva, nota-se que a preliminar arguida se confunde com a improcedência do pedido, e como tal será analisada em momento posterior, quando do exame do mérito.

No ponto, a PGR sustenta ainda a prejudicialidade do conhecimento da presente ação indireta por ausência de impugnação específica da aplicação do diferencial de alíquota de ICMS às empresas optantes pelo Simples Nacional. Com a devida vênia, entendo que não prospera a preliminar arguida.

O controle concentrado de constitucionalidade permite o exame de questões em defesa da ordem constitucional cujo interesse público e a relevância da matéria prevalecem em detrimento do óbice preliminarmente alegado, afinal, do contexto em que foram lançadas as razões autorais, é possível extrair conexão entre fundamentação e pedido, afastando a genericidade, amplitude e ambiguidade que possam causar limitações ou prejuízos ao debate.

Rejeito, portanto, as preliminares de prejudicialidade suscitadas e conheço da ação direta de inconstitucionalidade.

## 2) *Constitucionalidade Material*

Quanto ao mérito da demanda, entendo que não assiste razão à requerente, impondo-se o reconhecimento da constitucionalidade dos dispositivos impugnados.

Do exame dos autos, é possível extrair um conflito principiológico aparente, que, nas palavras de Humberto Ávila, nada mais seria que a mera sobreposição de um sobre o outro (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 51). De um lado, está o princípio da redução das desigualdades regionais e um pacto federativo equilibrado; do outro, o tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte.

Diante da eloquência das normas constitucionais que definem os objetivos do Estado brasileiro, há certo consenso, nos dias atuais, sobre a necessidade de a jurisdição constitucional pautar-se por uma incansável

busca pela efetividade dos direitos sociais, almejando a redução das desigualdades e a concessão de oportunidades justas a todos os cidadãos.

Assim, nos temas afetos ao pacto federativo, o Tribunal deve prestigiar interpretações que conduzam à divisão igualitária de recursos públicos entre os entes subnacionais, de maneira a concretizar o dever de redução de desigualdades regionais; combater as mazelas sociais amargadas pelas camadas mais pobres da população; e, de modo geral, zelar pela equalização das oportunidades sociais, assegurando direitos básicos às comunidades localizadas em regiões menos afortunadas.

Ante o exposto, a procedência do pleito autoral implica distorções que aprofundam o fosso socioeconômico que separa os Estados produtores dos predominantemente consumidores, intensificando o grau de dependência destes últimos em relação a transferências intergovernamentais. São justamente essas distorções que, se negligenciadas, põem em xeque as bases do federalismo cooperativo brasileiro, comprometendo a autossuficiência dos entes subnacionais e a promoção da Justiça Fiscal.

Não é de hoje que o Supremo Tribunal Federal tem se deparado com demandas relacionadas a disfuncionalidades do sistema tributário nacional e a desequilíbrios no volume de recursos arrecadados pelos entes subnacionais. A exemplo disso, controvérsias constitucionais sobre a incidência do diferencial de alíquotas de ICMS em empresas optantes pelo Simples Nacional era tema recorrente de demandas judiciais, dando ensejo à repercussão geral no Recurso Extraordinário 970.821 (**tema 517**), de relatoria do Ministro Edson Fachin.

Na oportunidade, esta Corte definiu tese pela **constitucionalidade da imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo estado de destino na entrada de mercadoria em seu território, realizada por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente de sua posição na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos.**

No ponto, o relator ainda arguiu ser o Simples Nacional um regime facultado às empresas no âmbito de seu planejamento tributário, sendo

vedado modelo tributário híbrido oriundo da mescla de características mais favoráveis de regimes distintos. À vista disso, colaciono abaixo ementa do julgado:

“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. 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 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”. (RE 970.821, Min. Rel. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe 18.8.2021; Grifo nosso)

O debate levado a efeito nos autos da referida repercussão geral abrange o art. 13, § 1º, inciso XIII, alíneas “g” e “h”, da Lei Complementar Federal 123/06, abarcando duas das três alíneas vergastadas na presente ação direta da inconstitucionalidade.

Na oportunidade, acompanhei a conclusão do Ministro Relator, Edson Fachin, contudo, por fundamentos diversos, reconhecendo relevantes questões éticas afetas ao debate. Assim, diante da correspondência temática do tema 517 com o presente caso, a *ratio decidendi* da repercussão geral será a mesma aplicada neste instrumento.

Ciente da necessidade de oferecer tratamento tributário diferenciado para o comércio interestadual, a Lei Complementar 123/2006 previu expressamente que o ICMS devido nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e antecipação de imposto, com ou sem a incidência de diferença de alíquota interna e estadual, **não** integra o regime unificado de apuração e recolhimento do Simples Nacional.

**O legislador brasileiro, no exercício da liberdade de conformação que é própria do Poder Legislativo, delineou os contornos, o limite e a abrangência do regime de tributação denominado Simples Nacional. Nesse momento, estabeleceu os tributos que estão contemplados no regime de recolhimento simplificado, mediante documento único, e aqueles que, por opção política do Congresso Nacional, não se submetem ao tratamento tributário favorecido.**

É propriamente em razão dessas exclusões procedidas pelo §1º do art. 13 da Lei Complementar 123/2006, que mesmo as empresas optantes do Simples estão obrigadas a recolher normalmente, e.g, o ITR, o IOF, o Imposto de Importação, o FGTS, enfim, uma ampla gama de tributos (nela incluído o ICMS devido em operações interestaduais, tanto na hipótese de antecipação, com ou sem incidência do DIFAL, quanto na de substituição tributária) não contemplados no regime de tributação unificado.

É evidente que essas exclusões não foram realizadas a esmo, irrefletidamente, ou com intuito puramente arrecadatário. Ao contrário, ao instituí-las, pretendeu o legislador construir um regime único de arrecadação que fosse capaz de adequar a carga tributária brasileira à realidade dos pequenos empresários, sem desestabilizar o equilíbrio da distribuição das receitas tributárias entre os Estados da Federação.

Não se trata de tarefa fácil, tampouco de simples reprodução de parâmetros constitucionais preestabelecidos. Antes, pressupõe delicada e complexa engenharia legislativa, na medida em que o art. 179 da Constituição Federal se limitou a determinar que *“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”*.

Coube ao legislador, portanto, no exercício de sua liberdade de conformação política, definir a base de cálculo, as alíquotas e a forma de apuração dos tributos contemplados pelo Simples Nacional, bem assim a

definição dos impostos e contribuições que, em respeito a vetores axiológicos previstos na Constituição Federal, foram excluídos do regime de tributação simplificado.

Nessa ordem de ideias, reputo que o acolhimento do pedido deduzido nesta ação pressupõe a alteração, pelo Poder Judiciário, dos parâmetros e dos critérios utilizados pelo legislador na conformação do regime do Simples Nacional. O que pretende a parte requerente, basicamente, é esvaziar a eficácia de norma expressa da Lei Complementar 123, de 2006, que dispôs que o ICMS devido em operações entre Estados, com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e antecipação (com ou sem incidência do DIFAL), não está compreendido no recolhimento mensal mediante documento único de arrecadação.

A esse respeito, é firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que não cabe ao *“Judiciário desconsiderar os limites subjetivos e objetivos estabelecidos para efeito de incentivo fiscal, promovendo a inclusão de contribuinte não contemplado pela legislação de regência, ou criando situação mais favorável, a partir de combinação, não permitida.”* (RE 1.199.021/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 8.9.2020, Tribunal Pleno).

No mesmo sentido a ADI 1.502-MC, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgada em 12.9.1996, Tribunal Pleno; ARE 638.634, Rel. Min. Teori Zavaski, julgado em 8.4.2014, Segunda Turma; RE 1.259.614, Rel. Min. Luiz Fux, 22.5.2020, Primeira Turma.

Eventual perturbação do equilíbrio alcançado pelo legislador pode produzir consequências não desejadas pela Corte, como o já mencionado dismantelamento dos mecanismos de divisão de receitas tributárias do ICMS. Por conseguinte, implicará, de um lado, crescente concentração de recursos nos grandes polos industriais e, de outro, intensificação do grau de dependência dos Estados consumidores em relação a transferências intergovernamentais.

Eventual procedência do pedido ensejaria ainda outra consequência indesejada, pernicioso desarranjo na cadeia produtiva de setores econômicos relevantes, engendrando segregações pela maior ou menor

eficiência econômica ou vantagem competitiva oferecidas por determinadas empresas, afinal, passar-se-ia a evitar a aquisição de insumos junto àquelas estabelecidas no mesmo Estado da Federação, precisamente para evitar a incidência da alíquota interna, mais elevada do que a interestadual (art. 155, VI, da CF).

O critério de escolha predominante seria o local de estabelecimento dos fornecedores, preferindo-se sempre aqueles localizados em outra unidade da federação. E isso por uma simples razão: as aquisições interestaduais atraem a incidência de alíquotas menores (4%, 7% ou 12% a depender da origem do produto), quando comparadas às alíquotas internas, de ao menos 17% na maioria dos Estados e para a maior parte das mercadorias.

As vantagens ou desvantagens do Simples Nacional devem ser aferidas a partir de uma perspectiva holística, considerando a tributação como um todo, e não pelo prisma de um único tributo ou de uma restrição específica. Nessa toada, observe o disposto pelo Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE 1.199.021/SC:

**“Ainda que se pudesse cogitar de eventual elevação real, partindo de análise comparativa com os beneficiários da alíquota zero, o fato de o incentivo não se aplicar às optantes pelo Simples não implica inobservância à cláusula voltada ao tratamento favorecido das empresas de pequeno porte. A aferição deve ser realizada considerada a tributação como um todo.**

**Eventual restrição não invalida o regime simplificado quando este ainda se mostra globalmente benéfico. Em termos práticos, tratamento menos vantajoso não deixa de ser vantajoso.”** (RE 1.199.021/SC, Tribunal Pleno, Min. Rel. Marco Aurélio, DJ 23.10.20; grifo nosso).

É exatamente o que ocorre no presente caso, pois não há dúvidas de que o regime de recolhimento simplificado representa sensível diminuição da carga tributária para a maioria das microempresas e



empresas de pequeno porte.

Também não merece guarida a argumentação suscitada de que a substituição tributária às beneficiárias do Simples Nacional, com metodologia diversa do recolhimento de tributos mediante regime único dificulta sobremaneira a possibilidade de que micro e pequenas empresas atuem nos setores econômicos a montante em razão dos altos custos da substituição tributária.

O legislador não demonstrou indiferença em relação aos impactos que seriam causados neste importante segmento econômico. Pelo contrário, engendraram-se mecanismos alternativos, porém igualmente eficazes, para amenizar os efeitos perversos da tributação em cascata.

Conforme a dicção do art. 13, §1º, inciso XIII, alínea g.2, da Lei Complementar 123/2006, foi autorizada a cobrança do ICMS de empresas optantes pelo SIMPLES NACIONAL *“nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados ou no Distrito Federal: (...) 2. Sem encerramento de tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor”*.

Ou seja, ao contrário do que ocorre com as empresas em geral, que recolhem o tributo pela alíquota integral, em relação aos pequenos e médios empresários, o ICMS devido na operação subsequente, quando antecipado, é calculado mediante a aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Assim, em vez de possibilitar a apropriação do crédito gerado pela tributação anterior – o que é vedado para as empresas optantes do Simples Nacional –, a Lei Complementar 123/2006 calibrou, para menos, a alíquota do imposto devido na operação subsequente.

### 3) *Conclusão*

Ante o exposto, **conheço** da presente ação direta de inconstitucionalidade e **julgo improcedente** o pedido, para declarar a constitucionalidade do art. 13, §1º, inciso XIII, alíneas ‘a’; ‘g’, item 2 e ‘h’,

da Lei Complementar 123/2006. É como voto.