

20/11/2023

PLENÁRIO

**REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO  
1.460.254 GOIÁS**

**RELATOR** : **MINISTRO PRESIDENTE**  
**RECTE.(S)** : **ESTADO DE GOIÁS**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS**  
**RECDO.(A/S)** : **AUTO PECAS E MECANICA ELMINIO LTDA**  
**ADV.(A/S)** : **JAQUES BARBOSA DA SILVA JUNIOR**

***Ementa:*** DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS-DIFAL. SIMPLES NACIONAL. EXIGÊNCIA DE LEI EM SENTIDO ESTRITO.

1. Recurso extraordinário com agravo contra acórdão que afastou a exigibilidade de diferencial de alíquota de ICMS (ICMS-DIFAL) de empresa optante pelo Simples Nacional, em razão da ausência de lei estadual em sentido estrito, que autorizasse a cobrança.

2. É certo que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 970.821, fixou tese no regime da repercussão geral, afirmando ser *“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”* (Tema 517/RG).

3. No caso, no entanto, discute-se a possibilidade de se exigir o ICMS-DIFAL de empresa optante pelo Simples Nacional, nas hipóteses em que o Estado-membro não editou lei em sentido estrito para a cobrança do tributo.

4. A jurisprudência do STF afirma que a cobrança do ICMS-DIFAL de empresas optantes pelo Simples Nacional deve ter fundamento em lei estadual em sentido estrito.

5. Afirmação da seguinte tese: *“A cobrança do ICMS-DIFAL de empresas optantes do Simples Nacional deve ter fundamento em lei estadual em sentido estrito”*.

6. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso

**ARE 1460254 RG / GO**

extraordinário.

**Decisão:** O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. No mérito, por unanimidade, reafirmou a jurisprudência dominante sobre a matéria.

Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO

Relator

20/11/2023

PLENÁRIO

**REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO  
1.460.254 GOIÁS**

**MANIFESTAÇÃO**

**O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO (PRESIDENTE):**

1. Trata-se de recurso extraordinário com agravo, interposto pelo Estado de Goiás, contra acórdão que afirmou a inexigibilidade de cobrança de diferencial de alíquota de ICMS de empresas optantes do Simples Nacional, em razão da ausência de lei estadual em sentido estrito instituindo a obrigação tributária. Confira-se a ementa do julgado:

“APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA. COBRANÇA DA DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS DO ICMS/DIFAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. TEMA 517 DO STF. DISTINÇÃO. AUSÊNCIA DE LEI EM SENTIDO ESTRITO. VIOLAÇÃO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. INEXIGIBILIDADE DA COBRANÇA DE ICMS/DIFAL. SÚMULA 78 DO TJGO. INAPLICABILIDADE. SENTENÇA REFORMADA.

1. A cobrança do diferencial de alíquota de sociedade empresária, aderente ao Simples Nacional, na aquisição interestadual de mercadoria destinada à comercialização, independentemente da posição desta na cadeia produtiva (comercialização ou consumidor), ou da possibilidade de compensação de créditos, é expressamente autorizada no artigo 13, § 1º, inciso XIII, alíneas “g” e “h”, da LC 123/2006.

2. Contudo, afigura-se ilegítima a cobrança do diferencial de alíquotas de empresas optantes do Simples Nacional nas operações de aquisição interestadual de mercadorias, regulamentada pelo Decreto Estadual n. 9.104/2017, por violação ao princípio da legalidade.

**ARE 1460254 RG / GO**

3. Isso porque, a despeito de haver previsão da antecipação do DIFAL na LC do Simples, a norma complementar possui caráter geral e não dispensa a regulação por lei em sentido estrito pelos estados competentes.

4. Dessa forma, demonstrada a devida distinção do caso em julgamento daquele em que foi fixada a tese em repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 970821 (Tema 517), afasta-se a aplicação da Súmula 78 desta Corte, que reconheceu a regularidade do Decreto 9.104/2017 e, por conseguinte, a exigibilidade do ICMS-DIFAL. APELAÇÃO CÍVEL CONHECIDA E PROVIDA”.

2. No caso, Auto Peças e Mecânica Elmino Ltda ajuizou ação contra o Estado de Goiás, objetivando a declaração de inexistência de obrigação tributária relativa à alíquota de ICMS (ICMS-DIFAL), cuja cobrança fora instituída pelo Decreto n.º 9.104/2017. Como causa de pedir, afirmou que a obrigação tributária dependeria da edição de lei estadual em sentido formal, não bastando a regulamentação em decreto. O pedido foi inicialmente julgado improcedente, com a aplicação da tese fixada no Tema 517 da repercussão geral, que assim dispõe: *“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”*.

3. O Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, contudo, reformou a sentença para julgar procedente o pedido da contribuinte. Isso sob o fundamento de que o Tema 517 da repercussão geral não se aplicaria ao caso, porque a cobrança do diferencial de alíquota dependeria de lei em sentido estrito, não sendo suficiente a sua previsão em Decreto estadual.

4. Diante disso, o Estado de Goiás, com base no art. 102, III, *a*, da Constituição Federal, interpôs recurso extraordinário para a reforma

**ARE 1460254 RG / GO**

do acórdão, alegando a inexistência de violação ao princípio da legalidade tributária (CRFB/1988, art. 150, I). Afirmou que a cobrança do ICMS-DIFAL de empresas optantes do Simples Nacional teria fundamento na Lei Complementar nº 123/2006 (especialmente o art. 13, § 1º, XIII, *h*), na Lei Estadual nº 11.651/1992 (Código Tributário de Goiás) e no Decreto nº 9.104/2017. Sustentou, ainda, a violação ao art. 154, I, da CRFB/1988, porque o diferencial de alíquota seria apenas uma modalidade de cálculo do ICMS. Assim, por não se tratar da criação de novo tributo, não haveria violação à legalidade tributária.

5. O recurso extraordinário, contudo, foi inadmitido, uma vez que o exame da controvérsia dependeria do exame de legislação infraconstitucional e do conjunto fático-probatório do processo. Dessa forma, foi apresentado agravo com a reprodução das razões do recurso extraordinário.

6. É o relatório. Passo à manifestação.

7. O recurso extraordinário deve ser conhecido. O agravo impugnou especificamente os fundamentos da decisão de inadmissão. Destacou, nesse aspecto, que a controvérsia é eminentemente de direito, de modo que seria indevida a incidência dos enunciados de Súmula 279 e 280/STF. De fato, a questão suscitada pelo recurso extraordinário não pressupõe o exame de matéria fática, tampouco da legislação infraconstitucional. No caso, a partir da moldura fática e legal delimitada pelo acórdão recorrido, discute-se a necessidade de lei estadual em sentido estrito para o pagamento por empresas optantes pelo Simples Nacional, da diferença entre as alíquotas interna e a interestadual de ICMS, incidente sobre as operações de aquisição de mercadorias destinadas à comercialização ou produção rural.

8. As razões recursais do Estado, por sinal, não questionam a inexistência de lei estadual específica que tenha fixado o diferencial de

**ARE 1460254 RG / GO**

alíquota para as operações de aquisição de mercadoria realizadas com fornecedor de outro ente federativo. A tese do ente estadual é a de que as previsões da Lei Complementar Federal nº 123/2006, assim como o “*feixe de alíquotas variando de 4% a 28%*” do Código Tributário do Estado de Goiás já seriam suficientes para que, por decreto, se exigisse o ICMS-DIFAL de empresas do Simples Nacional.

9. Ocorre que, conforme já se afirmou no RE 598.677, relativo ao Tema 456/RG, sobre a “*cobrança antecipada de ICMS no ingresso de mercadorias adquiridas em outro ente da federação*”, mas para empresas em regime normal de tributação, a incidência do tributo pressupõe lei em sentido estrito do ente federativo com a competência tributária. Confira-se a tese fixada:

A antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador **necessita de lei em sentido estrito**. A substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal. (grifos acrescentados).

10. De igual forma, no caso das empresas participantes do Simples Nacional, a constitucionalidade da cobrança de ICMS do diferencial de alíquota pressupõe lei em sentido estrito do ente público. Exige-se, afinal, uma “*cadeia legislativa que perpassa não somente pelo respeito à lei complementar, como também pela própria exigência da cobrança por meio de legislação ordinária*” (RCL-AgR 57.237, sob minha relatoria, j. em 30.06.2023).

11. Por ocasião do julgamento do RE 970.821, o STF fixou tese, no regime da repercussão geral (Tema 517/RG), no sentido da constitucionalidade da “*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*

**ARE 1460254 RG / GO**

*créditos” (Rel. Min. Edson Fachin, j. em 12.05.2021). Nesse julgamento, assentou-se a inexistência de vício de inconstitucionalidade na cobrança do ICMS-DIFAL, uma vez que a Lei Complementar nº 123/2006 autoriza a cobrança de diferencial de alíquota. Registrou-se, de toda forma, que cabe ao estado-membro, “no exercício de sua competência tributária exig[ir] 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”.*

12. Nesse aspecto, conforme anotado pelo voto que fixou a tese sobre a constitucionalidade da exigência do ICMS-DIFAL de empresas optantes do Simples Nacional, a cobrança do tributo pressupõe o exercício de competência tributária pelos estados-membros. É dizer: é necessário que o ente federativo que detém a competência tributária edite lei específica para a cobrança do imposto. Não basta, portanto, previsão em lei complementar federal que autorize a cobrança do diferencial de alíquota, nem previsões legislativas gerais que não estabeleçam todos os critérios capazes de instituir a obrigação tributária.

13. Por sinal, em exame específico da tese do Estado de Goiás sobre a cobrança do ICMS-DIFAL de empresas optantes pelo Simples, o STF já afirmou que “o art. 63 do CTE [do Estado de Goiás] transcrito não estabelece todos os critérios capazes de nascer a obrigação tributária ao dispor que “o pagamento do ICMS far-se-á nos locais, na forma e nos prazos fixados na legislação tributária” (RCL 57.003-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 03.04.2023). No mesmo sentido:

“DIREITO TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. AGRAVO INTERNO EM RECLAMAÇÃO. ICMS-DIFAL. ESTADO DE GOIÁS. AUSÊNCIA DE LEI ESTADUAL EM SENTIDO ESTRITO. TERATOLOGIA NA APLICAÇÃO DO TEMA 517 DA REPERCUSSÃO GERAL. 1. Agravo interno contra decisão que julgou procedente o pedido formulado na

**ARE 1460254 RG / GO**

reclamação, reconhecendo teratologia na aplicação da tese firmada no Tema 517 da repercussão geral. 2. **No paradigma, o Supremo Tribunal Federal consignou que a cobrança do DIFAL-ICMS para as empresas optantes do Simples Nacional deve estar alicerçada em lei em sentido estrito estadual, hipótese diversa da presente, em que a exigência encontra guarida em ato normativo secundário.** Precedente: Rcl 57.003-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli 3. Agravo interno a que se nega provimento”. (grifos acrescentados).

(RCL 57.237-AgR, sob minha relatoria, j. em 17.07.2023)

“CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NA RECLAMAÇÃO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS - DIFAL. ALEGAÇÃO DE APLICAÇÃO INDEVIDA DO TEMA 517-RG. OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE LEI EM SENTIDO ESTRITO. AGRAVO DESPROVIDO. 1. **Esta CORTE ao apreciar o Tema 517-RG, firmou entendimento no sentido de que “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”, desde que prevista em lei estadual em sentido estrito.** 2. Recurso de agravo a que se nega provimento”. (grifos acrescentados).

(RCL 60.342-AgR, Rel. Min. Alexandre de Moraes j. em 09.10.2023)

14. Em igual orientação: RCL 57.744, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 22.08.2023; e RCL 57.994, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. em 07.06.2023.

15. Nesse passo, a questão constitucional suscitada pelo recurso do Estado de Goiás, relativa à inexigência de lei estadual específica para a cobrança do ICMS-DIFAL de empresas do Simples Nacional, contraria a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Há, assim, relevância jurídica e econômica na discussão. Inclusive porque,

**ARE 1460254 RG / GO**

com o uso da ferramenta de Inteligência Artificial VitorIA, já se identificaram 102 (cento e dois) recursos extraordinários e recursos extraordinários com agravo sobre o mesmo tema no tribunal.

16. Desse modo, considerando a necessidade de atribuir racionalidade ao sistema de precedentes qualificados, prevenindo tanto o recebimento de novos recursos extraordinários, como a elaboração de múltiplas decisões sobre idêntica controvérsia, afigura-se necessária a reafirmação da jurisprudência dominante deste tribunal, com a submissão da questão à sistemática da repercussão geral.

17. Assim sendo, manifesto-me pelo reconhecimento da repercussão geral da questão constitucional, com reafirmação de jurisprudência, assentando a seguinte tese: *A cobrança do ICMS-DIFAL de empresas optantes do Simples Nacional deve ter fundamento em lei estadual em sentido estrito.*

18. Diante do exposto, **conheço do agravo para negar provimento ao recurso.** Existindo nos autos prévia fixação de honorários advocatícios, fica majorado em 25% o valor da verba honorária fixada anteriormente, observados os limites legais do art. 85, §§ 2º e 3º, do CPC/2015.

19. É a manifestação.