

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
MATHEUS MARUM BARBOSA BAPTISTA**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS PELO
DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL EM OPERAÇÃO
COM CONSUMIDOR FINAL: uma análise das decisões do Supremo
Tribunal Federal e da Lei Complementar nº 190/2022**

**Juiz de Fora
2022**

MATHEUS MARUM BARBOSA BAPTISTA

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS PELO DIFERENCIAL
DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL EM OPERAÇÃO COM CONSUMIDOR FINAL:
uma análise das decisões do Supremo Tribunal Federal e da Lei Complementar nº
190/2022**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração de Direito Tributário sob orientação da Prof^a. Dra. Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora
2022**

FOLHA DE APROVAÇÃO

MATHEUS MARUM BARBOSA BAPTISTA

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS PELO DIFERENCIAL
DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL EM OPERAÇÃO COM CONSUMIDOR FINAL:
uma análise das decisões do Supremo Tribunal Federal e da Lei Complementar nº
190/2022**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração de Direito Tributário submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Prof^a. Dra. Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Prof. Dr. Daniel Giotti de Paula
Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ

Prof. Dr. Valter de Souza Lobato
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG

PARECER DA BANCA

() APROVADO

() REPROVADO

Juiz de Fora, 18 de fevereiro de 2022.

AGRADECIMENTOS

Meus mais sinceros agradecimentos à Profa. Dra. Elizabete Rosa de Mello, exemplo de sabedoria e brilhante jurista, pela orientação e pelos ensinamentos constantes ao longo deste último ano de pesquisa e de elaboração deste Trabalho de Conclusão de Curso.

Ao Prof. Dr. Daniel Giotti de Paula e ao Prof. Dr. Valter de Souza Lobato, agradeço por terem aceitado compor a Banca Examinadora como avaliadores desta monografia, certo de que suas considerações são de toda valia para este estudo.

Agradeço à minha maravilhosa família, especialmente ao meu pai, Glaucio Wagner Santos Baptista, à minha mãe, Fernanda Marum Barbosa, ao meu irmão, Gustavo Marum Barbosa Baptista e à minha avó, Maria Amélia Marum Barbosa. Agradeço constantemente, porque sempre me acompanharam e sempre me deram apoio ao longo desta trajetória.

À minha namorada e companheira de todas as horas, Mariana Furiati Lentini, com quem compartilhei muito dos momentos nos últimos anos, agradeço pelo companheirismo, amor e paciência.

Finalmente, deixo meu especial agradecimento aos amigos de Muriaé, minha cidade natal, os quais sempre acompanharam meu sonho de cursar Direito na Universidade Federal de Juiz de Fora. Aos amigos que fiz na Faculdade e no estágio, especialmente ao Diego Rocha Dias, ao Lucas Carrara e ao Henrique Cenachi, agradeço pelas muitas risadas, não esquecendo dos vários ensinamentos que compartilhamos e aprendemos juntos.

RESUMO

A presente monografia analisa a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS pelo Diferencial de Alíquotas Interestadual (DIFAL) nas operações interestaduais cujo destinatário seja consumidor final. A relevância vem à lume à medida que se entende que essas operações são aquelas realizadas pelo comércio eletrônico, potencializado pela tecnologia em massa do mundo moderno. Serão abordadas criticamente as decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, comparando-as entre si e entre outras manifestações da Corte acerca de qualquer destinatário final, seja contribuinte ou não do ICMS. Como resultado do estudo, concluiu-se que normas gerais veiculadas por Lei Complementar são igualmente necessárias independente do destinatário final ser ou não contribuinte do imposto. Além disso, foi examinada a decisão de modulação dos efeitos na declaração de inconstitucionalidade constante da ADI nº 5.469 e do RE nº 1.287.019, trazendo considerações sobre seus impactos. Por fim, foram desenvolvidas sugestões para se conseguir a restituição do indébito tributário e para melhorar o tratamento do diferencial de alíquotas do ICMS. Para tanto, foi utilizada a metodologia crítico-dialética com escopo qualitativo e o neoconstitucionalismo como marco teórico, com vistas a oferecer balizas não apenas para se interpretar e criticar a normatização do DIFAL e sua compatibilidade com o sistema constitucional, mas para analisar a manifestação jurisprudencial da Suprema Corte.

Palavras-chave: ICMS; Diferencial de alíquotas interestaduais; Operação interestadual; Consumidor final; Inconstitucionalidade.

ABSTRACT

This undergraduate thesis analyzes the unconstitutionality of ICMS collection by Interstate Rate Differential (DIFAL) on operations whose recipient is final consumer. The relevance emerges as one realizes that these operations are carried out by e-commerce, enhanced by the mass technology of the modern world. The decisions of the Federal Supreme Court of Justice about the theme will be critically interpreted, comparing it between themselves and between others Court manifestations regarding any final recipient, being or not taxpayer of ICMS. As a result of the study, it was concluded that general rules issued by the Complementary Law were equally necessary regardless of whether or not the final recipient was a taxpayer. Moreover, the decision to modulate effects on declaration of unconstitutionality contained in the ADI n° 5.469 and in the RE n° 1.287.019 was examined, weaving considerations about its impact. Lastly, suggestions to reach the restitution of tax overpayment and to improve the treatment of ICMS rate differential was developed. For the study, the critical-dialectical methodology with a qualitative scope and neoconstitutionalism as a theoretical framework was used, with a purpose to offer beacons not only to interpret and criticize the systematization of DIFAL and its compatibility with the constitutional system, but also to analyze the jurisprudential manifestation of the Supreme Court.

Keywords: *ICMS; ICMS interstate rate differential; Interstate operation; Final consumer; Unconstitutionality.*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 O REGIME DE RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL.....	10
2.1 Contexto histórico.....	10
2.2 O tratamento jurídico dado pela Emenda Constitucional nº 87/2015 e a relação com o Convênio ICMS nº 93/2015.....	14
3 A CONCEPÇÃO DE NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR.....	18
4 A IDENTIFICAÇÃO DA (IN)EXISTÊNCIA DE NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO PARA O ICMS-DIFAL EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL E O CONVÊNIO ICMS nº 93/2015.....	29
4.1 A identificação das normas gerais do ICMS-DIFAL.....	29
4.2 As normas gerais e o Convênio ICMS nº 93/2015.....	43
5 A INCONSTITUCIONALIDADE DO REGIME DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL E AS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	46
5.1 A inconstitucionalidade nos casos em que o destinatário final seja contribuinte ou não seja contribuinte do ICMS e a Lei Complementar nº 190/2022.....	46
5.2 A inconstitucionalidade nos casos em que a operação interestadual envolve empresa optante pelo Simples Nacional.....	64
6 OS PROBLEMAS DA PROMULGAÇÃO DA NOVA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022 E DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO TEMA 1.093.....	73
6.1 Os problemas da promulgação da Lei Complementar nº 190/2022.....	73
6.2 Os problemas da modulação dos efeitos da decisão do STF na ADI nº 5.469 e no RE nº 1.287.019.....	77
7 SUGESTÕES PARA A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO E PARA MELHORAR O TRATAMENTO DO DIFAL.....	84
7.1 A restituição do indébito decorrente da inconstitucionalidade do ICMS-DIFAL recolhido em operações destinadas a contribuintes ou não contribuintes do ICMS....	84
7.2 Sugestões para melhorar o tratamento do DIFAL.....	91
8 CONCLUSÃO.....	94
REFERÊNCIAS.....	97

1 INTRODUÇÃO

A presente monografia trata da inconstitucionalidade do regime de recolhimento do imposto sobre a 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 (ICMS) pelo Diferencial de Alíquotas Interestadual (DIFAL) nas operações interestaduais realizadas com destinatário a consumidor final, sendo analisadas três hipóteses de operações: a) destinatário final não contribuinte do ICMS; b) destinatário final contribuinte do imposto (ativo fixo ou uso e consumo); e c) operações com consumidor final envolvendo empresa optante do Simples Nacional, independente de sua posição na cadeia de produção.

A relevância do tema é esclarecida ante o contexto do exercício tributário e fiscal nas operações de *e-commerce*, notoriamente potencializadas com a tecnologia aprimorada nos últimos tempos, a qual elevou substancialmente a utilização de plataformas *online* de compra e venda de produtos e serviços. Além disso, conforme será ressaltado, a *ratio* das normas de repartição de receita nas operações interestaduais pretende mitigar o desequilíbrio socioeconômico entre as regiões do país e a guerra fiscal.

Ainda sob à luz da Constituição Federal (BRASIL, 1988), a pesquisa adentrará na questão da validade da norma infraconstitucional, qual seja, o Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015), bem como dos efeitos da Emenda Constitucional (EC) nº 87 (BRASIL, 2015), diplomas que buscaram sistematizar o regime do diferencial de alíquota do ICMS. Ademais, empreende-se esforços para analisar eventual contrassenso entre as decisões prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em sede da ADI 5.469 (BRASIL, 2021), do RE 1.287.019 (BRASIL, 2021) e do RE 970.821 (BRASIL, 2021).

Para se desenvolver a análise das controvérsias deste estudo, estabelece-se como marco teórico o neoconstitucionalismo, já que, conforme destaca Luís Roberto Barroso, essa corrente filosófica do Direito define que interpretação do ordenamento jurídico deve ser balizada pelos seguintes aspectos: a) reconhecimento de força normativa à Constituição; b) a expansão da jurisdição constitucional; c) o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional (BARROSO, 2005, p. 15). Diante disso, utiliza-se o neoconstitucionalismo como teoria para se interpretar o Direito Tributário, entendendo-se que eventual frouxidão normativa ou imprecisão técnica da lei não pode autorizar cobranças ilegítimas ao contribuinte, sob pena de se cancelar saque ao seu bolso sob tutela institucional

do Estado Democrático de Direito. Destarte, este é o delineamento teórico compatível com o estudo, sob à luz da Constituição Federal (BRASIL, 1988), da tributação de ICMS-DIFAL nas operações com destinatário final no Brasil, tanto pelo escopo da normatização realizada pelo Poder Legislativo e sua compatibilidade com o sistema constitucional, quanto pela nuance da manifestação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal enquanto instituição que exerce o controle de constitucionalidade.

A metodologia de pesquisa adotada para elaboração deste trabalho de conclusão de curso será a crítico-dialética, a qual se mostra fundamental para o entendimento do vínculo lógico entre as hipóteses de destinatário final das operações interestaduais e para o exame sobre os impactos e o contrassenso que surgem com a omissão das decisões da Corte Superior.

Esta monografia está estruturada da seguinte forma: o Capítulo 2 desenvolve o contexto histórico do DIFAL, bem como o tratamento jurídico dado pela EC nº 87 (BRASIL, 2015). O terceiro Capítulo trata da concepção de “normas gerais” de Direito Tributário e a função da Lei Complementar (LC), já que a necessidade de veiculação dessas normas foi a *ratio decidendi* da supracitada decisão da Corte Suprema que declarou inconstitucional a cobrança do ICMS-DIFAL para destinatário não contribuinte do ICMS. Passando ao Capítulo 4, examina se essas normas gerais eram dispostas de maneira exauriente antes da Lei Complementar nº 190 (BRASIL, 2022), a qual foi promulgada justamente para atender a supracitada inconstitucionalidade declarada pelo STF. Já no Capítulo 5, o estudo adentra de maneira mais profunda nas razões de inconstitucionalidade do ICMS-DIFAL, independente de qual seja o destinatário final da operação interestadual. Segue-se analisando no Capítulo 6 a modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade do STF na ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e no RE 1.287.019 (BRASIL, 2021), assim como os problemas decorrentes da recente LC nº 190 (BRASIL, 2022). Por fim, apresenta-se no sétimo e último Capítulo as possibilidades jurídicas para o contribuinte restituir o indébito do ICMS-DIFAL recolhido nas operações interestaduais com consumidor final e desenvolve-se sugestões para melhorar o tratamento do diferencial de alíquotas do ICMS.

2 O REGIME DE RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL

O regime do Diferencial de Alíquota Interestadual (DIFAL) introduziu novas disposições normativas para recolhimento do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte¹ do imposto, que foram potencializadas pela difusão do *e-commerce*². Vislumbrando um salutar entendimento inaugural sobre o tema ora posto em estudo, faz-se imprescindível analisar o contexto histórico que levou à edição das disposições normativas que regulamentam a operação do ICMS interestadual com destinatário final.

Além disso, é fundamental entender o tratamento jurídico dado pela EC nº 87 (BRASIL, 2015), com vistas a abalizar a análise que será desenvolvida ao longo desta monografia.

2.1 Contexto histórico

Resta cediço que nas últimas décadas o advento da tecnologia em escala progressiva permitiu o estreitamento de diversas relações cotidianas, dentre as quais está a de consumo, tornando-se comum a compra e venda de produtos e serviços por meio *online*. Tais operações são intituladas de *e-commerce B2C*³ (*Business to Consumer*) e *B2B*⁴ (*Business to Business*).

No Brasil, a influência da tecnologia seguiu tal medida, vez que, além de alcançar a maioria dos atributos do comércio tradicional, o comércio eletrônico oferece ao fornecedor tanto baixo custo de investimento e manutenção, quanto atendimento a nichos do mercado. Ao consumidor, por outro lado, oferece a comodidade de se realizar a operação de forma remota, além de garantir extensa variedade de produtos e serviços (ASSUNÇÃO; FAGUNDES; RÉVILLION, 2019, p. 45).

Esse contexto estabelece no mundo jurídico o que se denomina de operações interestaduais com destinatário final, o qual pode ser contribuinte do ICMS, no caso do *B2B*,

¹ Nas operações interestaduais cujo destinatário não é contribuinte do ICMS, o recolhimento deste imposto deve ser realizado pelo remetente, que está localizado no Estado de origem da operação, conforme art. 155, §2º, inciso VIII, alínea *b*, da CRFB (BRASIL, 1988). Diferente é a hipótese quando o destinatário for contribuinte do ICMS, em que o recolhimento do imposto será realizado pelo próprio destinatário, no Estado de destino, nos termos do art. 155, §2º, inciso VIII, alínea *a*, da CRFB (BRASIL, 1988), cuidando do caso de aquisições interestaduais de bens reservados ao ativo imobilizado e uso e consumo.

² *E-commerce* é o comércio eletrônico realizado pela internet - tradução do autor desta monografia.

³ *Business to Consumer* é o comércio realizado diretamente pelo produtor, vendedor ou prestador de serviços ao consumidor final, o qual não se enquadra na condição de contribuinte - tradução do autor desta monografia.

⁴ *Business to Business* é o comércio realizado entre empresas - tradução do autor desta monografia.

ou não contribuinte do imposto, no caso do *B2C*. Sacha Calmon Navarro Coêlho, ao analisar as operações com consumidor final localizado em outro Estado da Federação, destaca:

As inovações tecnológicas promovem uma série de alterações nas relações econômicas e sociais, tornando-as cada vez mais dinâmicas e encurtando distâncias e demandando que o direito se adapte a essas mudanças. O comércio eletrônico é uma realidade cada vez mais presente no cotidiano dos brasileiros e as suas repercussões tributárias não poderiam ser ignoradas pelo Legislador por muito mais tempo. A possibilidade de transacionar pela internet veio ao longo dos anos intensificando os debates sobre a repartição de receitas tributárias, guerra fiscal e, sobretudo, a respeito da tributação das operações interestaduais, nas quais o constituinte havia distinguido os consumidores finais noutra Estado (COÊLHO, 2019, p. 232).

Depreende-se, portanto, que o consumidor não mais está adstrito ao comércio tradicional, podendo adquirir produtos e serviços de qualquer lugar do país, o que, evidentemente, repercute na distribuição da arrecadação do ICMS, na medida em que este é o tributo que incide sobre a realização de tais operações comerciais (CARRAZZA, 2020, p. 492).

A menção à tributação nos comércios interestaduais submetidos ao recolhimento do ICMS foi realizada pelo próprio regramento constitucional, conforme estabelecia a redação original do art. 155, §2º, incisos VII e VIII, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) (BRASIL, 1988), em conformidade ao que Humberto Ávila (ÁVILA, 2012, p. 75) denomina de Sistema Constitucional Tributário.

A redação original do mencionado artigo dispunha:

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: [...];

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** (BRASIL, 1988), grifos nossos.

Nota-se que este dispositivo determinava a incidência do DIFAL tão somente quando a operação interestadual fosse realizada para consumidor final contribuinte do imposto. Esta é a hipótese originária do diferencial de alíquotas do ICMS para destinatário final e que sempre foi cobrada pelos Estados e pelo Distrito Federal, bem como reconhecida pelos Pretórios nacionais.

Além disso, é possível observar que, mesmo na redação original do art. 155, da CRFB (BRASIL, 1988), teleologicamente, já buscava o legislador pátrio preservar a arrecadação das receitas oriundas do ICMS das operações interestaduais quando seu consumidor final estivesse localizado nos territórios do respectivo Estado do destino⁵ das mercadorias ou produtos (CARRAZZA, 2020, p. 491).

Todavia, a promulgação da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que estabeleceu a referida hipótese originária, estava, por óbvio, enquadrada num contexto fático de décadas atrás, no qual o *e-commerce* ainda não era habitual. Dessa maneira, a incidência tributária nas operações interestaduais não era financeiramente tão relevante para as Unidades Federativas quanto é hodiernamente.

A potencialização da tecnologia trouxe à lume a relevância tributária e fiscal da operação destinada a consumidor final não contribuinte, que é o principal cenário do *e-commerce*, de maneira que alguns Estados Federativos, sobretudo os localizados nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, argumentaram que o artigo 155 da CRFB (BRASIL, 1988) não prescrevia de maneira adequada o recolhimento do ICMS interestadual quando a operação fosse para este destinatário, já que a disposição do mencionado artigo era restrita ao Estado de origem, onde estavam localizadas as empresas.

Na prática, havia uma desvirtuação na destinação da receita dessas operações, eis que a aplicação da “regra de origem” instituiu um contexto em que o consumidor final, que arca, ao menos em tese⁶, com a repercussão econômica do ICMS, pagava para outro Estado-membro a operação que consumiu com seu poder de compra e que a ele era destinada no Estado do destino. Assim, a disposição não só suprimia o estímulo à compra de bens ou à fruição de serviços nos próprios Estados nos quais estavam localizados os consumidores, mas corroborava a postura das Unidades Federativas em oferecer inferior alíquota interna do

⁵ Estado de destino são aqueles em que estão localizados os consumidores finais da circulação jurídica de mercadoria que faz incidir o ICMS nas operações interestaduais.

⁶ Em tese, porque, consoante Aliomar Baleeiro, o ICMS é um dos tributos que logram natureza “indireta” por presunção (BALEIRO, 2018, p. 1.296). Nos impostos dessa natureza há diferenciação entre contribuinte de direito, quem realiza o fato imponible, e o contribuinte de fato, quem não está obrigado legalmente a efetuar o pagamento do tributo, mas suporta seu ônus financeiro (PAULSEN, 2020, p. 131). As controvérsias deste ponto serão desenvolvidas de maneira mais adequada nesta monografia quando se estudar a possibilidade jurídica de repetição do indébito do ICMS-DIFAL.

ICMS, tornando a operação mais vantajosa em seus respectivos territórios de origem (CARRAZZA, 2020, p. 491).

Reforçava-se, assim, o desequilíbrio socioeconômico entre as regiões do país, fortalecendo o contexto de concentração de renda nas regiões Sul e Sudeste, nas quais estão localizados os centros empresariais que oferecem produtos e serviços *online*, de maneira a contrariar o art. 3º, incisos I, II e IV, da CRFB (BRASIL, 1988), que veicula preceitos como a sociedade livre, justa e solidária, a garantia de desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais.

Com efeito, os entes estaduais de tais regiões se valiam de sua autonomia federativa para manter em seu território tais empresas, utilizando-se de diversas políticas de atrativos fiscais, sobretudo de isenções parciais para fixação de alíquotas mais baixas na incidência do ICMS, dando ensejo à chamada “guerra fiscal” (PAULSEN, 2020, p. 436).

Com o intento de mitigar esse desequilíbrio horizontal na arrecadação do ICMS (MINATO, 2014), alguns Estados do destino das mercadorias ou dos serviços instituíram, por meio de legislações estaduais em conjunto com o Protocolo nº 21 (BRASIL, 2011), um novo recolhimento na cadeia do ICMS: um adicional do imposto em exigência presumida quando a operação era realizada por meio não presencial (CARRAZZA, 2020, p. 494) e seu objeto ultrapassava a fronteira dos Estados onde estavam localizados os consumidores.

No entanto, em decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI 4.628 (BRASIL, 2014) foi declarada inconstitucional a supracitada exigência, afastando a eficácia do Protocolo ICMS nº 21 (BRASIL, 2011). A Corte Superior argumentou, sobretudo, que o diploma legal fixou novo regime jurídico para cobrança de ICMS interestadual, contrariando os arts. 155, §2º, inciso VII, alínea *b* (redação original), e 150, incisos IV e V, da CRFB (BRASIL, 1988), de forma que os entes públicos estaduais não têm competência para legislar sobre tal matéria, ainda que em cenário desfavorável. Além disso, a exigência do adicional configura bitributação, fenômeno vedado na ordem jurídica pátria, vez que a alíquota interna quando o destinatário não for contribuinte do ICMS era devida à Unidade Federada de origem e não à destinatária, razão pela qual os Estados aderentes ao protocolo invadiram a competência constitucionalmente estabelecida aos Estados de origem (BRASIL, 2014).

Assim, ante a inconstitucionalidade declarada pelo STF, o recolhimento do ICMS nas operações interestaduais voltou a estar submetido somente à regra estabelecida pela redação original do art. 155 da CRFB (BRASIL, 1988), a qual, de fato, era defasada.

Diante disso, o legislador constituinte derivado diligenciou no sentido de esclarecer normas que regulamentariam o recolhimento de ICMS nas operações interestaduais, editando, para tanto, a EC nº 87 (BRASIL, 2015), que busca dar tratamento simplificado ao assunto, com vistas a mitigar o aludido desequilíbrio fiscal originado pelas operações com destinatário não contribuinte do ICMS, ao ampliar para esta hipótese o regime do Diferencial de Alíquota Interestadual (DIFAL) (CARRAZZA, 2020, p. 492).

O texto da Emenda Constitucional atribui nova redação ao supracitado art. 155, da CRFB (BRASIL, 1988), que, ao disciplinar o diferencial de alíquotas do ICMS, busca estabelecer a repartição das receitas oriundas das operações submetidas ao referido imposto, vinculando o recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a interestadual entre os Estados de origem e de destino para hipótese de destinatário consumidor final.

Ao longo do próximo subcapítulo desta monografia, será analisado o novo tratamento jurídico dado pela Emenda Constitucional nº 87 (BRASIL, 2015), assim como o alcance das novas disposições normativas, com observações sobre o Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015) e a nova Lei Complementar nº 190 (BRASIL, 2022).

2.2 O tratamento jurídico dado pela Emenda Constitucional nº 87/2015 e a relação com o Convênio ICMS nº 93/2015

A nova redação do art. 155, integrada pela Emenda Constitucional nº 87 (BRASIL, 2015), efetivamente insere na ordem jurídica tributária o regime de recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS para o caso de o destinatário final da operação não ser contribuinte do imposto. Assim, incide atualmente nas operações ou prestações interestaduais a alíquota interestadual do ICMS independente de o mencionado destinatário (consumidor final) ser ou não contribuinte (CARRAZZA, 2020, p. 492).

Verifica-se a nova redação do art. 155, da CRFB (BRASIL, 1988):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

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

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

- 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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
 - b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (BRASIL, 1988), grifos nossos.

Nota-se do dispositivo que, a rigor, o legislador pátrio efetivamente estabeleceu para o destinatário não contribuinte o DIFAL que antes era previsto tão somente para destinatário contribuinte do ICMS. Nessa perspectiva, manteve-se incólume o regramento quando a operação for realizada de acordo com esta última hipótese, tratando-se das aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado ou ao uso e consumo.

Registre-se, pois, que a diferença primordial entre as hipóteses de destino consiste na responsabilidade pelo recolhimento: a) será do destinatário, quando o destino da operação ou da prestação do serviço for contribuinte do ICMS; b) será do remetente, quando o destino da operação ou da prestação do serviço não for contribuinte do imposto. Este ponto compõe o aspecto pessoal da norma impositiva tributária (PAULSEN, 2020, p. 224) do ICMS-DIFAL.

Nesse sentido, resta consignado que, sobre os aspectos temporal, material e espacial da norma impositiva do ICMS-DIFAL, o tratamento jurídico dado pela EC nº 87 (BRASIL, 2015) é meramente ampliativo, o que, somado à análise sobre o contexto histórico normativo do ICMS-DIFAL e sobre suas “normas gerais”, enseja ao que neste estudo se denomina de matriz normativa única ou comum do ICMS-DIFAL, matéria a ser abordada nos subcapítulo 4.1 e no Capítulo 5.

Não cumpre olvidar que o artigo 2º, da EC nº 87 (BRASIL, 2015), introduziu o art. 99 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o qual determinou que até 2019 o ICMS-DIFAL deveria ser recolhido tanto no Estado de origem quanto no de destino. A partir desse ano, porém, tudo passou a ser unicamente devido ao Estado de destino, decisão criticada por inúmeros juristas, dentre eles, Roque Antonio Carrazza, dado que, desde então, não mais há interesse econômico do Estado de origem em fiscalizar a arrecadação do ICMS nas operações interestaduais (CARRAZZA, 2020, p. 492).

Outrossim, na esteira da doutrina deste autor, a EC nº 87 (BRASIL, 2015) demonstrou justamente a teleologia da sistemática do diferencial de alíquotas: mitigar os efeitos da guerra fiscal e o desequilíbrio econômico das regiões do Brasil. A despeito da

transição para o novo regramento ser introduzida paulatinamente, é possível identificar essa intenção nos incisos do art. 99, do ADCT (BRASIL, 2015):

[...] na medida em que no Brasil a maciça maioria dos produtores e prestadores de serviços encontra-se nas Regiões Sudeste e Sul do País, os incisos em tela visam a repassar às demais Regiões, sabidamente carentes, uma significativa parcela da arrecadação do ICMS (CARRAZZA, 2020, p. 492-493).

Lado outro, conquanto a nova disposição do art. 155 (BRASIL, 1988) erigida pela EC nº 87 (BRASIL, 2015) tenha alargado a hipótese do diferencial de alíquotas do ICMS, ainda restou lacunosa a maneira de, efetivamente, realizar o recolhimento deste imposto nas operações interestaduais com destinatário final não contribuinte, cabendo registrar que neste trabalho serão apresentados argumentos que visam demonstrar que a dita lacuna também estava presente quando o destinatário fosse contribuinte do ICMS.

Aponta Roque Antonio Carrazza que a baixa densidade normativa das disposições introduzidas pelo texto reformador leva a efeito o impedimento de autoaplicabilidade de tais normas (CARRAZZA, 2020, p. 498), em razão de dois principais motivos: a) as disposições normativas não são exaurientes para estabelecer a forma de recolhimento do ICMS-DIFAL; b) a EC nº 87 (BRASIL, 2015) não soluciona outra questão intrínseca à cobrança do ICMS interestadual, qual seja, a invasão de competência de um Estado-membro sobre outro, não sendo possível a cobrança do gravame enquanto não editada Lei Complementar Nacional, que deverá ser detalhada por lei ordinária posterior de cada Unidade Federada (CARRAZZA, 2020, p. 498).

A dita carência normativa também foi observada pelas Unidades Federadas, as quais entenderam que para cobrança do ICMS-DIFAL conforme a EC nº 87 (BRASIL, 2015) necessárias seriam disposições para detalhar sua operacionalização, razão pela qual, ainda em 2015, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), em conjunto com os Estados-membros e o Distrito Federal, editou o Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015).

Todavia, se de um lado as Unidades Federadas entenderam que o Convênio nº 93 (BRASIL, 2015) estabeleceu apenas regras de instrumentalização da cobrança do ICMS-DIFAL, os contribuintes, irrisignados, tiveram a concepção de que houve usurpação de competência legislativa reservada à Lei Complementar, posto que as Cláusulas 1ª, 2ª, 3ª, 6ª e 9ª instituiriam normas gerais de Direito Tributário. Assim, a higidez constitucional do mencionado diploma legal foi judicializada, e, no ano de 2021, o Supremo Tribunal Federal

decidiu em sede de Repercussão Geral no bojo da ADI nº 5.469 (BRASIL, 2021) e do RE nº 1.287.019 (Tema 1.093 de Repercussão Geral) (BRASIL, 2021) pela inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015), havendo modulação dos efeitos, cuja produção vale a partir de 2022.

Salienta-se que ante a inexigibilidade do ICMS-DIFAL para operações não contribuintes oriunda da inconstitucionalidade decidida pela Corte, o legislador pátrio diligenciou para atender à exigência de normas gerais, editando a recente Lei Complementar nº 190 (BRASIL, 2022) de 5 de janeiro de 2022, a qual alterou a LC nº 87 (BRASIL, 1996), no sentido de regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final, incluindo também a hipótese de ativo fixo ou uso e consumo, conforme será desenvolvido no Capítulo 5 desta monografia.

Destaca-se que foi objeto de decisão do STF, do mesmo modo, a questão sobre a aplicação do diferencial de alíquota do ICMS à empresa optante pelo Simples Nacional, tratando-se do RE nº 970.821 - Tema 517 de Repercussão Geral (BRASIL, 2021). Nesta decisão, adianta-se que o STF se manteve igualmente omissivo em relação às normas gerais para destinatário final contribuinte, ignorando a mesma necessidade de Lei Complementar para essa exação. Ainda assim, fixou a Corte Superior tese de Repercussão Geral pela constitucionalidade da exigência do DIFAL para empresa optante do regime unificado, controvérsia que será objeto de estudo no subcapítulo 5.2 desta monografia.

Justo por isso, a análise sobre a existência de normas gerais de Direito Tributário que atendam todos os aspectos da tributação (PAULSEN, 2020, p. 224), como requisito para constitucionalidade de qualquer hipótese de destino da operação interestadual, é impositiva nesta monografia. Antes, porém, deve-se delimitar o que se trata normas gerais, para, posteriormente, identificar sua (in)existência de maneira exaustiva no caso do ICMS-DIFAL quando do julgamento do STF na ADI nº 5.469 (BRASIL, 2021) e no RE nº 1.287.019 (BRASIL, 2021) e, portanto, antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022).

Serão compreendidos os liames da expressão “normas gerais”, encampada no art. 146, inciso III, da CRFB (BRASIL, 1988), relacionando-a às disposições normativas do art. 155, §2º, inciso XII, da CRFB (BRASIL, 1988), da Emenda Constitucional nº 87 (BRASIL, 2015) e da Lei Complementar nº 87 (BRASIL, 1996).

3 A CONCEPÇÃO DE NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E A FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR

A usurpação de competência legislativa reservada à Lei Complementar, conforme estabelece o art. 146, inciso III, da CRFB (BRASIL, 1988), é o principal argumento para declaração da inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015) prolatada pelo Supremo Tribunal Federal, em sede da ADI nº 5.469 (BRASIL, 2021) e do RE nº 1.287.019 (BRASIL, 2021). As normas gerais veiculadas por este diploma infraconstitucional competente vieram à lume somente com a LC nº 190 (BRASIL, 2022).

Em tal sentido, é crucial para este estudo definir o que são as “normas gerais”, com vistas a delimitar a competência material da Lei Complementar, afinal, conforme acentua Gilmar Ferreira Mendes: “Onde, portanto, o constituinte não cobrou a regulação de matéria por meio de lei complementar, há assunto para lei ordinária” (MENDES; BRANCO, 2021, p. 487).

Assim, a relevância deste Capítulo exsurge à medida que por esta caracterização não apenas se entende os critérios que levaram à decisão do Supremo Tribunal Federal, mas também se estabelece os subsídios argumentativos para concluir se haveria igual necessidade dessas normas para qualquer operação interestadual destinada a consumidor final.

Salienta-se que a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) engendrou o que se denomina Sistema Constitucional Tributário (ÁVILA, 2012, p. 75), prescrevendo a Lei Maior (BRASIL, 1988) diversas disposições acerca do Direito Tributário, de modo a erigir um complexo normativo sob as balizas de princípios formais e materiais e dos direitos fundamentais (COELHO, 2019, p. 39).

Destarte, seu texto é extenso e minucioso ao tratar do exercício da tributação, constituindo o pilar fundante da ordem jurídica tributária ao projetar normas e fundamentos para todo o ordenamento. Nesse cenário, é importante se ter em vista a hierarquização formal da Carta Constitucional (BRASIL, 1988) como a supremacia de seu texto e dos princípios jurídicos ali encampados (CARRAZZA, 2020, p. 29). Isso porque é por meio desse sistema que se interliga a tributação e os preceitos constitucionais balizadores das garantias fundamentais, além da íntima relação com as regras de distribuição de competências tributárias, que levam a efeito o princípio republicano e o princípio federativo (CARRAZZA, 2020, p. 29).

A Constituição Federal (BRASIL, 1988), portanto, ocupa posição no cume do sistema normativo da ordem jurídica pátria, consagrando, ainda, os fundamentais princípios que funcionam como condutores de soluções interpretativas (BARROSO, 2005, p. 10).

No presente estudo, é fundamental não perder de vista que quando se refere ao Sistema Constitucional Tributário Brasileiro está se reproduzindo todas as diretrizes conceituais que levaram à conclusão de que o texto disposto na Constituição Federal (BRASIL, 1988) é supremo, prestando-se a predeterminar o conteúdo da matéria tributária e servindo como vetor de interpretação do ordenamento jurídico pátrio.

Estabelece a Carta Magna (BRASIL, 1988) o sistema de espécies normativas abalizadas para prescrever normas de Direito Tributário, sobretudo dispostas nos artigos 145 ao 156, da CRFB (BRASIL, 1988). Dentre tais espécies, destaca-se a Lei Complementar, cuja competência prescritiva-normativa é, entre outras, estabelecer “normas gerais”.

Tratando-se do ICMS, a despeito de a regra-matriz do imposto certamente estar disposta no texto constitucional (CARRAZZA, 2020, p. 43), nem todo seu escopo normativo segue a mesma lógica, razão pela qual o legislador infraconstitucional deve, em atenção aos princípios e as regras que regem o Sistema Tributário Constitucional, adequar a função do tributo ao que exige o contexto fático, em referência às “normas gerais”. E o meio pelo qual se deve fazer é por, pelo menos, Lei Complementar, em atendimento à vinculação estabelecida pelo art. 146, inciso III, e pelo art. 155, §2º, inciso XII, ambos da CRFB (BRASIL, 1988).

Sobre esta espécie normativa, a análise formal se atém à exigência do *quórum* necessário para votação, atendendo as exigências do procedimento legislativo quando formada maioria absoluta do Congresso Nacional, conforme apregoa o art. 69, da CRFB (BRASIL, 1988). Tratando-se do escopo material, a Lei Complementar se presta a integralizar o conteúdo disposto na Constituição Federal de 1988, complementando o próprio texto constitucional (BALEEIRO, 2018, p. 9).

Dentro da competência material, a Carta Magna (BRASIL, 1988) dispõe em seu art. 146 o alcance desse diploma infraconstitucional, qual seja: a) legislar normas gerais de Direito Tributário; b) dirimir conflito de competência tributária; c) estabelecer os limites do poder de tributar; além de, consoante a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho (COÊLHO, 2019, p. 30), d) garantir o cumprimento de preceitos constitucionais.

Verifica-se a dicção pertinente do artigo 146 (BRASIL, 1988) para este estudo sobre a competência material da Lei Complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

[...]

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;

[...] (BRASIL, 1988).

Especificamente para o ICMS, há menção a essa competência material também no art. 155, §2º, inciso XII, da CRFB (BRASIL, 1988), consoante a redação do mencionado dispositivo:

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:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço (BRASIL, 1988), grifos nossos.

Tendo isso em vista, impende sublinhar que a expressão “normas gerais” é um conceito jurídico aberto, de forma que a delimitação do alcance desta concepção abstrata não é remansosa na doutrina, mesmo porque pode se pressupor que a referência estabelecida pelo legislador constituinte originário tem por finalidade conferir margem de atuação e interpretação ao legislador derivado e aos operadores do direito (COÊLHO, 2019, p. 67).

A dificuldade em se definir o que são normas gerais é bem salientada pela doutrina de Humberto Ávila, a qual sobressai que sua característica abstrata tal como veiculada pelo texto constitucional não permite concluir de maneira inequívoca qual a sua função (ÁVILA, 2012, p. 190). As teses de conceituação apresentadas pelo supracitado autor empreendem esforços para examinar a questão de maneira intrinsecamente ligada ao princípio federativo (ÁVILA, 2012, p. 190) e ao alcance material da Lei Complementar, onde efetivamente reside a oscilação sobre “normas gerais”.

O primeiro entendimento doutrinário é nomeado por Humberto Ávila de “corrente dicotômica”, atribuindo duas funções embrionárias à Lei Complementar. A interpretação da expressão “normas gerais”, nesta seara, está vinculada à predeterminação e à exaustividade de seu conteúdo pelo texto constitucional, de forma que ou seriam redundantes, pois repetiriam o conteúdo da Constituição, ou inconstitucionais, porque prescreveriam conteúdo incompatível com ela (ÁVILA, 2012, p. 191).

Sobre essa linha de raciocínio destaca Roque Antonio Carrazza:

[...] o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar *in abstracto* tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição - e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontra previsto - ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade (CARRAZZA, 2019, p. 318).

Assim, a referência às duas funções embrionárias em matéria tributária estaria adstrita ao regulamento do conflito de competência (primeira função) ou à especificação da limitação ao poder de tributar (segunda função), mas a instituição de normas gerais seria redundante, porquanto o próprio texto constitucional as detalhariam para cada caso (ÁVILA, 2012, p. 190-191).

Por outro lado, o segundo entendimento, citado como “corrente tricotômica”, pela terminologia, apresenta três funções, que são as estabelecidas pela própria Constituição Federal no art. 146, incisos I, II e III (BRASIL, 1988), não havendo que se suscitar oposição ao princípio federativo, já que, na verdade, o que há é sua afirmação, na medida em que “[...] a exigência de normas gerais decorre do modelo federativo normativamente centralizador adotado pela Constituição de 1988” (ÁVILA, 2012, p. 192).

A posição de Humberto Ávila vai ao encontro desta última visão. Argumenta o autor que, além das razões supramencionadas, a interpretação constitucional do art. 146 da CRFB (BRASIL, 1988) deve observar a semântica do dispositivo, de tal forma que a regra que contém a previsão de normas gerais é expressa e objetiva, não sendo razoável esvaziar seu significado sob argumentação de “[...] interpretação, pretensamente principiológica” (ÁVILA, 2012, p. 193).

Ainda neste ponto, Humberto Ávila reforça seu raciocínio ao citar o reconhecimento pelo Poder Judiciário, em manifestação realizada pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 106.217 (BRASIL, 1986), do Código Tributário Nacional (CTN) como diploma que veicula normas gerais de Direito Tributário, as quais são objeto de disciplina homogênea em âmbito nacional (ÁVILA, 2012, p. 194-195). Por tal motivo, a edição de Lei Complementar para o autor, teria, além das duas funções da dicotômica, uma terceira, qual seja: estabelecer as normas gerais em matéria de legislação tributária (ÁVILA, 2012, p. 192).

Cabe mencionar que, conforme destaca Sacha Calmon Navarro Coêlho, o CTN é reconhecido como Lei Complementar tanto doutrinaria quanto jurisprudencialmente (COÊLHO, 2019, p. 68), de maneira que o entendimento de que seu texto normativo dispõe sobre normas gerais de Direito Tributário leva à conclusão que a regra constitucional que as prevê não pode ser deixada de lado, estabelecendo-se denso contraponto aos argumentos da corrente dicotômica. Nesse sentido discorre o referido autor:

[...] a edição das normas gerais de Direito Tributário é veiculada pela União, através do Congresso Nacional, mediante leis complementares (lei nacional) que serão observadas pelas ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios.

[...] a Lei Complementar que edita normas gerais é lei de atuação e desdobramento do sistema tributário, fator de unificação e equalização aplicativa do Direito Tributário. Como seria possível existir um Código Tributário Nacional sem o instrumento da Lei Complementar, com império incontestável sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados-Membros e dos Municípios? (COÊLHO, 2019, p. 68), grifos do autor.

Há que se concluir, pois, que a Lei Complementar que veicula normas gerais tem uma função indispensável e fundamental para o exercício da tributação de acordo com o princípio federativo, tal como estabelecido pelo Sistema Constitucional Tributário. A ausência de Lei Complementar, nesse sentido, é causa para inconstitucionalidade de determinadas exações, sendo o caso do ICMS-DIFAL um dos exemplos de negligência do legislador pátrio sobre o tema.

Não obstante a isso, destaca-se que a composição das normas gerais é intrinsecamente ligada à noção de competência tributária, conforme acentua Roque Antonio Carrazza: “[...] *Competência tributária* é a aptidão jurídica para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas *hipóteses de incidência*, seus *sujeitos passivos*, suas *bases de cálculo* e suas *alíquotas* (elementos estruturais dos tributos)” (CARRAZZA, 2020, p. 29), grifos do autor. Segue argumentando: “[...] a materialidade do tributo, para garantia do contribuinte, deve estar prevista numa regra de competência tributária, que não pode ser manipulada pelo legislador do ente tributante [...]” (CARRAZZA, 2020, p. 35).

Sublinha-se que o rol elencado pelo art. 146, inciso III, da CRFB (BRASIL, 1988), é estabelecido com o objetivo de homogeneizar de maneira nacional o tratamento da norma tributária impositiva dos tributos. No entanto, a redação do mencionado artigo induz o entendimento de que as normas gerais são meramente exemplificativas, porquanto há no texto a expressão “especialmente”. Sacha Calmon Navarro Coêlho encampa essa noção: “[...] O ditado constitucional do art. 146, III e alíneas, inicia a resposta dizendo nominalmente alguns conteúdos (normas gerais nominadas) sem esgotá-los. É dizer, o discurso constitucional é *numerus apertus*, meramente exemplificativo” (COÊLHO, 2019, p. 68), grifos do autor.

Corroborar a doutrina de Humberto Ávila:

[...] A edição de normas gerais em matéria de legislação tributária constitui o tema mais difícil na descrição do regime jurídico das leis complementares. As funções referidas pelo art. 146 possuem caráter exemplificativo, pois a Constituição utilizou a expressão “especialmente” (ÁVILA, 2012, p. 190).

A despeito disso, a dicção do dispositivo não está indene a críticas, sendo certo que a expressão não pode ser entendida ao alvedrio dos intérpretes, sob pena de esvaziamento da própria noção do rol e de norma geral. Ora, certo é que qualquer coisa poderia ser norma geral; ou nada seria. Em concordância está a doutrina de Carrazza: “[...] as normas

constitucionais que partilharam as competências tributárias [...] oscilariam a bel-prazer da vontade de seus legisladores ordinários” (CARRAZZA, 2020, p. 31).

Adentrando nessa questão, salienta-se que as doutrinas de Sacha Calmon Navarro Coêlho (COÊLHO, 2019, p. 60), Leandro Paulsen (PAULSEN, 2020, p. 189) e Humberto Ávila (ÁVILA 2020, p. 165), mesmo encampando a noção de que o rol é exemplificativo, estão na esteira dos apontamentos de Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, 2020, p. 28) e Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 2018, p. 9) no sentido de que a Constituição Federal predetermina o conteúdo material do sistema tributário, sendo certo, portanto, que seu texto pretende listar a competência das normas gerais a serem editadas por Lei Complementar, consoante exposto acima. Nas palavras de Carrazza as normas constitucionais “[...] operam como balizas intransponíveis, guiando o legislador ordinário [...] na criação, *in abstracto*, das várias exações” (CARRAZZA, 2020, p. 35), grifos do autor.

Em suma, afirma-se que o exercício da tributação está submetido aos preceitos constitucionais preestabelecidos na Carta Magna, estando o legislador competente para instituir as normas gerais vinculado ao caminho demarcado pelo texto constitucional com vistas à observância dos direitos fundamentais dos contribuintes, dos princípios da liberdade e da igualdade e de valores jurídicos como a segurança jurídica e a tributação justa.

Nessa linha de pensamento, mesmo se considerando que o rol do art. 146 da CRFB (BRASIL, 1988) é *numerus apertus*, consigna-se neste estudo que certamente sua composição é tão somente por meio de outros dispositivos constitucionais, já que, conforme Roque Antonio Carrazza:

[...] em vão se buscará, pois, nas normas infraconstitucionais [...] diretrizes a seguir sobre a criação, *in abstracto*, de tributos. Neste campo, elas, quando muito, explicitam, o que, porventura, já se encontra implícito na Constituição. Nada de substancialmente novo lhe podem agregar ou subtrair (CARRAZZA, 2020, p. 32), grifos do autor.

Esse raciocínio se aplica sobretudo para o caso do ICMS, na medida em que o conteúdo reservado à Lei Complementar e que deve veicular os elementos estruturantes do tributo é estabelecido pelo próprio texto constitucional em seu já citado art. 155, §2º, inciso XII, da CRFB (BRASIL, 1988). A menção normativa do dispositivo esclarece o que é obrigatório a ser instituído por Lei Complementar para o caso deste imposto, v.g.: a) os contribuintes; b) as hipóteses de substituição tributária; c) as hipóteses de regime de compensação do imposto; d) a fixação, para efeito de sua cobrança e definição do

estabelecimento responsável, do local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços.

Neste ponto novamente surgiria a dúvida se o rol estabelecido pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) sobre essas normas é exemplificativo ou *numerus clausus*. Mas sobre o art. 155, §2º, inciso XII, da CRFB (BRASIL, 1988), a pertinente doutrina de Kiyoshi Harada esclarece a taxatividade do rol, conforme discorre: “[...] Esse inciso XII arrola exaustivamente as matérias que cabem à lei complementar disciplinar [...]” (HARADA, 2017, p. 69-70), seguindo o autor com a citação do dispositivo.

A afirmação vai ao encontro da doutrina de Roque Antonio Carrazza: “[...] a Constituição brasileira contém grande número de preceitos que regulam, de modo rígido e exaustivo, o exercício da tributação” (CARRAZZA, 2020, p. 29). O autor segue sustentando:

[...] a Constituição Federal [...] não se limitou a apontar as *nomina iuris* das várias figuras exacionais, mas [...] traçou a *regra-matriz de incidência* (a *norma-padrão*, o *arquétipo*) de cada uma delas. Noutros falares: apontou, expressa ou implicitamente, a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e, num certo sentido, até mesmo a *alíquota possível* (CARRAZZA, 2020, p. 37), grifos do autor.

Tendo tal argumento bem delineado, infere-se que, ao menos para o caso do ICMS, a interpretação das “normas gerais” deste imposto deve fazer remissão ao rol do art. 155, §2º, inciso XII, da CRFB (BRASIL, 1988), o qual representa a preocupação do legislador constituinte originário em determinar no próprio texto constitucional tudo aquilo que considera impreterível para norma tributária impositiva do ICMS, ou seja, suas normas gerais. Afinal, conforme argumenta Roque Antonio Carrazza:

[...] todas as normas infraconstitucionais, inclusive e especialmente as tributárias, devem ser interpretadas no sentido mais congruente possível com a Constituição. Depois, em relação ao ICMS o constituinte foi minucioso ao extremo, dedicando-lhe um grande número de artigos, incisos, parágrafos etc., que tolhem, mais do que em relação a outros tributos, a liberdade do legislador complementar e ordinário em fixar-lhe contornos (CARRAZZA, 2020, p. 26).

Isso não significa assentar, no entanto, que o texto constitucional é exauriente para detalhar, nele próprio, as normas gerais do ICMS ou de outros tributos. Assim, questão diversa deste ponto é se o ordenamento jurídico tem ou não a LC que veicule essas normas

gerais. E, sobre isso, é óbvio que deve o texto constitucional ser aberto à possibilidade de nova edição do diploma infraconstitucional, seja para alterar os detalhes dos aspectos, seja para introduzir novo preenchimento, sob pena de forte engessamento e esvaziamento do sistema tributário.

Destarte, afirma-se que as normas gerais são os requisitos mínimos estabelecidos pela própria Constituição Federal (BRASIL, 1988) que devem ser respeitados na atividade de criação, *in abstracto*, de tributos. Esses requisitos são, portanto, um padrão da norma impositiva a ser seguido, representado, consoante a doutrina de Leandro Paulsen, por elementos ou aspectos essenciais que, se observados, autorizam a relação jurídica tributária:

A lei que veicula a norma tributária impositiva deverá conter os aspectos indispensáveis para que se possa determinar o surgimento e o conteúdo da obrigação tributária, ou seja, qual a situação geradora da obrigação tributária (aspecto material), onde a sua ocorrência é relevante (aspecto espacial) e quando se deve considerar ocorrida (aspecto temporal), bem como quem está obrigado ao pagamento (aspecto pessoal: sujeito passivo), em favor de quem (aspecto pessoal: sujeito ativo), e qual o montante devido (aspecto quantitativo). Pode-se sintetizar pelos advérbios latinos: *quid, ubi, quando, quis, quanti* (PAULSEN, 2020, p. 224).

Nota-se que os aspectos da tributação elencados pelo autor têm compatibilidade material com aquilo entendido como os aspectos reservados à Lei Complementar pela Constituição Federal (BRASIL, 1988) para o caso do ICMS, conforme destacado nas linhas pretéritas, tratando-se das normas gerais. Assim, na mesma posição da doutrina de Roque Antonio Carrazza, quais os aspectos da tributação ou quais os “elementos do âmbito de abrangência” (CARRAZZA, 2020, p. 34) de cada imposto se encontram no próprio texto da Constituição Federal (BRASIL, 1988) (CARRAZZA, 2020, p. 34).

Dessa maneira, o Diploma Magno (BRASIL, 1988) estabeleceu o caminho e os padrões para que o legislador estabeleça atividade de instituição *in abstracto* do tributo. Os referidos padrões se tratam das normas gerais. Em outras palavras, o legislador ordinário está profundamente vinculado aos arquétipos tributários estabelecidos no próprio texto constitucional (CARRAZZA, 2020, p. 37).

Destarte, assevera Roque Antonio Carrazza que os elementos da tributação se referem ao “conteúdo semântico mínimo” (CARRAZZA, 2020, p. 36) da norma impositiva tributária, devendo ser veiculado por Lei Complementar, a qual, consoante Aliomar Baleeiro, não se presta a restringir ou dilatar o alcance predeterminado pela Constituição (BALEEIRO,

2018, p. 8), mas completar em detalhes e esclarecer as disposições já encampadas por ela, com o objetivo de contribuir para levar sua execução ao encontro do que estabeleceu o legislador constituinte (BALEEIRO, 2018, p. 9).

Nessa perspectiva, incumbe, *a priori*, ao Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) detalhar as normas gerais (COÊLHO, 2019, p. 69), diploma que, de fato, trabalha o conteúdo especialmente no Livro II, intitulado de “PARTE GERAL”, o qual acompanha o “Título I - Normas Gerais” com doze Capítulos. Todavia, se o CTN (BRASIL, 1966) não for exauriente sobre algum desses elementos para certo tributo (como, *v.g.*, fato gerador, sujeito passivo, ativo, base de cálculo), exsurge a obrigação de se editar outra Lei Complementar para veiculá-los.

É o caso do ICMS, em que há necessidade de outra LC para exaurir seus aspectos da tributação específicos. A doutrina de Leandro Paulsen esclarece: “[...] Assim é que cabe à Lei Complementar definir o arquétipo possível dos principais aspectos dos diversos impostos, o que é feito pelo CTN (para maior parte dos impostos), pela LC 87/96 (para o ICMS) e pela LC 116/03 (para o ISS)” (PAULSEN, 2020, p. 189).

Consigna-se, portanto, que o papel da Lei Complementar é detalhar e preencher de maneira clara os supra destacados aspectos da relação jurídica tributária, ou, em outras palavras, suas normas gerais, sobretudo os elementos subjetivos (sujeitos passivo e ativo) e objetivos (fato gerador, base cálculo e alíquota) do tributo e as demais circunstâncias do âmbito de incidência, que são consonantes às exigências estabelecidas na Constituição Federal (BRASIL, 1988), de maneira a outorgar a completude da norma impositiva (PAULSEN, 2020, p. 224), ou, nos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, da “norma-padrão de incidência” (CARRAZZA, 2020, p. 35), que são decorrentes da criação, *in abstracto*, do tributo.

Assim, caso a legislação não estabeleça os elementos essenciais da relação jurídica tributária, a norma impositiva é considerada incompleta, de maneira a afastar a exação, já que “[...] por insuficiência de dados, não assegura o contribuinte a certeza quanto ao surgimento ou ao conteúdo da sua suposta obrigação tributária” (PAULSEN, 2020, p. 224).

Dessa maneira, as normas gerais estabelecidas pela CRFB (BRASIL, 1988) para o caso do ICMS, cujo conteúdo deve ser detalhado por LC, consistem na definição de seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, nos termos do art. 146, inciso III, alíneas *a* e *b*, da CRFB (BRASIL, 1988). Deve-se descrever, em igual *status* de norma geral, sobre substituição tributária, regime de compensação do imposto, o estabelecimento

responsável, a obrigação, o lançamento, o crédito, a prescrição e a decadência tributários, consoante o art. 155, §2º, inciso XII, da CRFB (BRASIL, 1988).

Resta claro, de um lado, a definição de normas gerais, estabelecida na própria Constituição (BRASIL, 1988) e, de outro, seus conteúdos, que devem ser veiculados por Lei Complementar. Preencher, detalhar e especificar as normas gerais, portanto, é do que se trata a competência reservada à Lei Complementar, conforme acentua Aliomar Baleeiro (BALEIRO, 2018, p. 9).

Diante disso, a (in)existência dessas normas gerais para o ICMS-DIFAL será analisadas no Capítulo 4, com vistas a se inferir se, de fato, eram exaurientes antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022) para atender os aspectos descritos no art. 146, inciso III, e no art. 155, §2º, inciso XII, ambos da CRFB (BRASIL, 1988), cuja conclusão permitirá tecer análise crítica sobre as decisões do STF e sobre a (des)necessidade da nova Lei Complementar nº 190 (BRASIL, 2022), que tratou sobre essa exação.

4 A IDENTIFICAÇÃO DA (IN)EXISTÊNCIA DE NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO PARA O ICMS-DIFAL EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL E O CONVÊNIO ICMS nº 93/2015

Tendo em vista o delineamento sobre o alcance, a necessidade e o conteúdo das normas gerais reservadas à Lei Complementar, impõe-se ao presente estudo a tarefa de analisar o ordenamento jurídico no contexto da decisão do STF, com vistas a identificar os diversos aspectos da tributação do ICMS-DIFAL.

O Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015) buscava operacionalizar a cobrança dessa exação, com vistas a levar a efeito a ampliação realizada no ordenamento jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional nº 87 (BRASIL, 2015), que, por sua vez, simplificou a forma de recolhimento do ICMS devido nas operações interestaduais incentivadas pelo *e-commerce*.

A despeito disso, o entendimento acerca da invasão material-normativa pelo Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015) levanta incongruências no sistema de tributação do referido imposto, razão pela qual se empreenderá esforços para analisar seus aspectos da tributação de maneira crítica, sendo impreterível identificar se suas normas gerais eram ou não exaustivas quando da declaração de inconstitucionalidade dessa exação por necessidade de LC prévia, consoante ADI nº 5.469 (BRASIL, 2021) e do RE nº 1.287.019 (BRASIL, 2021).

4.1 A identificação das normas gerais do ICMS-DIFAL

Na doutrina de Roque Antonio Carrazza, o ICMS é o imposto economicamente mais importante, porquanto é dele que decorre grande parte da receita dos Estados federativos e do Distrito Federal (CARRAZZA, 2020, p. 44). O autor introduz o que denomina de “regra-matriz”, que é identificável quando da leitura do art. 155, inciso II, da CRFB (BRASIL, 1988): trata-se da realização de operações relativas à circulação de mercadorias com relevância jurídica, portanto gera uma circulação jurídico-comercial (CARRAZA, 2020, p. 45).

Nesse sentido, o próprio texto constitucional permite identificar o fato gerador *in abstracto*: a incidência do tributo pressupõe “operação”, “circulação” e “mercadorias”, conceitos que devem ter relevância no mundo jurídico de maneira interligada (CARRAZZA, 2020, p. 45). A referência ao escopo jurídico da operação é fundamental também porque a

mera circulação física não tem o condão de autorizar o surgimento da obrigação tributária, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 113.090 (BRASIL, 1987). Para tal distinção, sublinha-se que, na esteira da doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho (COÊLHO, 2019, p. 443) e da jurisprudência pátria, a juridicidade da operação é conferida pela troca de titularidade do produto objeto da operação, consoante também aponta Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, 2020, p. 45).

À vista disso, as linhas pretéritas delimitam de maneira clara a principal composição do aspecto material da obrigação tributária do ICMS: trata-se da “regra-matriz” de incidência do imposto, dado que delimita o surgimento e o conteúdo da obrigação tributária, cujo texto normativo está disposto no artigo 155, inciso II, da CRFB (BRASIL, 1988).

Salienta-se que, não obstante a isso, o aspecto material é intrinsecamente composto pelo aspecto espacial, conforme assenta Leandro Paulsen (PAULSEN, 2020, p. 225), e, consoante Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, 2020, p. 53), pelo aspecto temporal, isto é, há uma relação direta e interdependente entre os elementos, a qual permite que a norma tributária impositiva seja considerada completa.

Sobre a relação com o aspecto temporal, há relevância porque é assim que se permite identificar o momento e o espaço (aspecto espacial) de realização do fato imponible (CARRAZZA, 2020, p. 53). Segundo destaca Roque Antonio Carrazza, inclusive, muitas vezes as legislações do ICMS definem a saída de mercadoria do estabelecimento comercial como o momento da ocorrência da situação geradora (CARRAZZA, 2020, p. 53), o que efetivamente é equivocado, conforme discorre: “[...] A saída de mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor não é a *hipótese de incidência* do ICMS, como pretendem alguns [...]. É apenas o átimo em que a lei considera ocorrida [...]” (CARRAZZA, 2020, p. 53). No caso do DIFAL, a oscilação nesta definição, em conjunto com os outros aspectos carentes na norma tributária impositiva, é um dos motivos que fez surgir a necessidade de Lei Complementar.

Além disso, resta consignar que o elemento temporal do ICMS está, em certa medida, submetido à análise do caso concreto, porque também se refere ao prazo de recolhimento do tributo ao explicitar o momento em que deverá ser cumprida a obrigação pecuniária decorrente da incidência do fato gerador (PAULSEN, 2020, p. 225). Desta feita, considera-se todas essas questões como compositivas do âmbito de incidência do ICMS.

Adentrando no fato gerador do ICMS, que compõe tanto o aspecto material quanto o espacial (PAULSEN, 2020, p. 224-225), sua incidência ocorre quando há operação com

mercadorias que transfere de uma pessoa a outra, por meio de um negócio jurídico, a titularidade do produto (CARRAZZA, 2020, p. 48). Há, aqui, referência à regra-matriz, expressa na própria Constituição (BRASIL, 1988).

A definição do fato imponible para cada hipótese do imposto, no entanto, conforme discorre Leandro Paulsen (PAULSEN, 2020, p. 189), é estabelecida pelo art. 2º e pelo art. 12 da LC nº 87 (BRASIL, 1996), conforme se certifica da redação anterior à LC nº 190 (BRASIL, 2022):

Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua (BRASIL, 1996).

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (Vide ADC 49)

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
- a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
 - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
- IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;
- IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
- XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;
- XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)
- XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização;
- XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
- XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente (BRASIL, 1996).

Essa é a redação considerada pelo STF para declaração de inconstitucionalidade do ICMS-DIFAL para não contribuintes na ADI nº 5.469 (BRASIL, 2021) e no RE 1.287.019 (BRASIL, 2021).

Além disso, a construção histórica normativa da LC nº 87 (BRASIL, 1996) é fundamental para esclarecer que o referido art. 2º (BRASIL, 1996) é o único no ordenamento jurídico que estabelece a hipótese de incidência do ICMS. E o supracitado texto o fazia, ou melhor, deveria fazê-lo, para qualquer hipótese de destinatário final da operação interestadual, isto é, contribuinte ou não do imposto.

Com efeito, a Lei Kandir (BRASIL, 1996) é a legislação revogatória do malfadado Convênio ICMS nº 66 (BRASIL, 1988), que, por muito tempo, foi a única base normativa do ICMS (COELHO, 2019, p. 356), veiculando todos os cinco aspectos da tributação (material, espacial, pessoal, temporal e quantitativo).

Nas disposições do antigo Convênio (BRASIL, 1988) era possível se identificar de maneira expressa o fato gerador do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais, que alcançava tão somente as destinadas ao ativo fixo ou uso e consumo. Certo é, todavia, que não mais foi possível identificá-lo na LC nº 87 (BRASIL, 1996) até a LC nº 190 (BRASIL, 2022). A definição do fato gerador estabelecida pelo citado texto da LC nº 87 (BRASIL, 1996), portanto, passava ao largo da hipótese do diferencial de alíquotas do ICMS.

A despeito disso, registra-se que o ICMS-DIFAL para operações destinadas a contribuintes do imposto era notoriamente cobrado tão somente sob essas referidas disposições normativas, sendo inclusive reconhecido pelo próprio STF, conforme se denota das decisões do AgR no AI nº 730.178/RJ (BRASIL, 2010), do RE nº 1.351.076 (BRASIL, 2021) e do ARE nº 1.313.099 (BRASIL, 2021).

Do contrário, o ICMS-DIFAL destinado a não contribuintes do imposto foi declarado inconstitucional por ausência de Lei Complementar que veicula normas gerais por meio da decisão do STF em sede da ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e do RE 1.287.019 (BRASIL, 2021), conforme introduzido no subcapítulo 2.1 desta monografia. E, conforme destacado pelo voto condutor do Ministro Dias Toffoli, a necessidade de normas gerais perpassou pela ausência de menção normativa sobre o fato gerador da exação em Lei Complementar.

Em virtude dessa inconstitucionalidade, conforme adiantado nas linhas pretéritas, o Poder Legislativo pátrio promulgou a Lei Complementar nº 190 (BRASIL, 2022). A razão da legislação *a priori* era, consoante estabelecido no Tema nº 1.093 (BRASIL, 2021), estabelecer as normas gerais para tão somente o ICMS-DIFAL da operação interestadual destinada a não contribuinte do ICMS. No entanto, conforme será estudado no Subcapítulo 5.1, o legislador pátrio encampou, ainda que indiretamente, as considerações tecidas neste estudo ao estabelecer os aspectos da tributação do ICMS-DIFAL também para o caso de destinatário contribuinte do imposto - os quais sempre estiveram igualmente ausentes -, suprimindo a omissão do STF sobre as hipóteses referentes tanto ao ativo imobilizado ou uso e consumo quanto ao da empresa optante pelo Simples Nacional. Realizado este contorno, passa-se a analisar os demais elementos da norma tributária do ICMS-DIFAL.

Destaca-se que, ao se assentar que o âmbito de incidência do ICMS obedece um critério espacial (aspecto espacial), está se referindo que o tributo é devido ao ente público competente para seu recolhimento quando a operação mercantil for realizada sob sua respectiva circunscrição territorial (CARRAZZA, 2020, p. 48), devendo ser observada a Emenda Constitucional nº 87 (BRASIL, 2015) para as operações interestaduais.

Ainda compondo o âmbito de incidência, especificamente para o caso do diferencial de alíquotas, é fundamental se conceituar quem é o destinatário final da operação. A definição deveria delimitar, como salientado no julgamento da ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e do RE 1.287.019 (BRASIL, 2021), se é, por exemplo, o destinatário físico ou jurídico dos bens. Sob essa perspectiva, de fato novamente não havia antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022) normas gerais veiculadas por Lei Complementar Nacional que atendesse tal exigência conceitual, havendo lacuna legislativa em mais um dos aspectos da tributação do ICMS-DIFAL. Não há que se falar, ainda, que seria possível preenchê-la por legislação estadual erigida sob a competência suplementar, porquanto a distinta definição de cada Unidade Federada sobre aspectos nacionais é combustível para, ao menos em tese, ocasionar conflitos de competência que rompem a harmonia do federalismo cooperativo, conforme salienta Tércio Sampaio Ferraz Júnior (FERRAZ JÚNIOR, 1995, p. 249-250).

Cuidando-se do aspecto pessoal, no *caput* do art. 155, da CRFB (BRASIL, 1998), a expressão “competete” se refere à competência tributária dos entes públicos para cobrança da exação, quais sejam, os Estados federativos e o Distrito Federal, com a descrição do ICMS sendo realizada no inciso II (BRASIL, 1998).

A delimitação do sujeito passivo da relação tributária é disposta no artigo 121, do CTN (BRASIL, 1966). Denota-se do supracitado texto legal a referência à sujeição passiva tributária como contribuinte ou responsável:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, 1988).

A Lei Complementar nº 87 (BRASIL, 1996), que trata do ICMS, estabelece em seu artigo 4º o conceito de contribuinte desta obrigação tributária. A dicção do aludido dispositivo antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022) era do seguinte modo:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

- I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
- II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;
- IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (BRASIL, 1996).

Destaca-se que o parágrafo único do mencionado artigo consagra exceção à regra-matriz, porquanto outorga o escopo de contribuinte para os casos dos incisos, que dispõem situações de fato específicas, mesmo que a operação seja realizada sem habitualidade ou sem intuito comercial.

Roque Antonio Carrazza, ao discorrer sobre os sujeitos passivos do ICMS (CARRAZZA, 2020, p. 46), introduz o contribuinte como sujeito passivo direto, ao passo que o responsável seria o sujeito passivo indireto, embora assente que somente pode ser considerado sujeito passivo aquele que está apropriadamente associado à regra-matriz do ICMS, isto é, que pratica operações mercantis com transferência jurídica de titularidade (CARRAZZA, 2020, p. 47).

Tratando-se do contribuinte (sujeito passivo direto), conquanto o texto constitucional não tenha indicado expressamente sua identificação, considera-se contribuinte o produtor, industrial ou comerciante, sendo reconhecidos por exclusão (CARRAZZA, 2020, p. 46). Em razão disso, resta afastada da incidência do ICMS as operações de competência do particular ou do “[...] profissional liberal (médico, dentista), do professor, do funcionário - enfim, de todos os que não revestirem uma destas três condições [...]” (CARRAZZA, 2020, p. 46), quais sejam: comerciante, industrial ou produtor.

Além disso, Roque Antonio Carrazza afirma que:

[...] Também pode ser alcançado pelo imposto quem lhes faz as vezes, como, *v.g.*, o *comerciante de fato*, o *comerciante irregular*, um *agregado familiar*, que, ainda que de modo clandestino, promova, em caráter de habitualidade, atos de comércio ou, mesmo, um menor absolutamente incapaz que repetidamente pratique operações relativas à circulação de mercadorias, e assim avante (CARRAZZA, 2020, p. 46).

Nesse sentido, assevera-se que o contribuinte não é tão facilmente identificável, merecendo especial atenção para os casos concretos, já que é necessário o desempenho da

regra-matriz do ICMS das operações mercantis, que se revela pela habitualidade e pelo volume que são desempenhadas (CARRAZZA, 2020, p. 48).

Por outro lado, o responsável tributário (sujeito passivo indireto) compõe a hipótese de se arrecadar de terceiro, juridicamente associado ao contribuinte, o valor referente à exação, nos termos como disposto no art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN (BRASIL, 1966). Isso ocorre, sobretudo, para evitar a sonegação do imposto e para auxiliar o expediente administrativo de fiscalização da Administração Pública (CARRAZZA, 2020, p. 116). Roque Antonio Carrazza discorre outras principais razões para o legislador pátrio prescrever essa hipótese: “[...] (a) impossibilidade prática de em muitos casos (produtos agropecuários, pequenos bares, postos de gasolina etc.) se atingir diretamente o contribuinte (o realizador do fato imponible); e (b) a imprescindibilidade de maior eficiência na arrecadação” (CARRAZZA, 2020, p. 116).

Contudo, ainda que se admita a responsabilização de terceiro, o sistema tributário deve oferecer garantias de que o responsável efetivamente será ressarcido pelo tributo devido pelo contribuinte, sob pena de ser responsabilizado pela incidência do fato gerador por prática alheia (CARRAZZA, 2020, p. 117-118), o que viola todo sistema protetivo erigido na Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Tendo isso em vista, sobressai-se que a transferência da responsabilidade do contribuinte para terceiro, em relação à arrecadação do tributo, observa duas modalidades de classificação doutrinária (COELHO, 2019, p. 459), quais sejam: a) responsabilidade por transferência; e b) responsabilidade por substituição. Com efeito, qualquer que seja a modalidade, somente será atribuída se o caso concreto corresponder à hipótese disposta na legislação, não sendo possível, em nenhuma medida, sua ocorrência baseada em presunção ou em regra implícita (PAULSEN, 2020, p. 237), em respeito ao artigo 121, parágrafo único, inciso II, CTN (BRASIL, 1966).

Ademais, conforme acentua Leandro Paulsen, a transferência de responsabilidade para arrecadação do tributo é muito comum naqueles de natureza indireta, como é o caso do ICMS (PAULSEN, 2020, p. 131). A natureza indireta do tributo apresenta duas figuras de contribuintes da seguinte maneira:

Contribuinte de direito é a pessoa que, por realizar o fato gerador, é obrigada por lei ao pagamento do tributo. Contribuinte de fato é outra pessoa que, não estando obrigada a efetuar o pagamento do tributo perante o Fisco, suporta indiretamente o ônus da tributação na medida em que a ela é repassada a carga tributária (PAULSEN, 2020, p. 131).

Dessa forma, consigna-se que o modelo de sujeição passiva disposto no artigo 121, do CTN (BRASIL, 1966), deve ser entendido de acordo com a regra-matriz de cada tributo, a qual está disposta na própria Constituição (BRASIL, 1988). Anota-se que estas considerações acerca da responsabilidade tributária são fundamentais para o entendimento de um dos problemas da modulação dos efeitos da decisão do STF na ADI nº 5.469 (BRASIL, 2021) e RE nº 1.287.019 (BRASIL, 2021) - Tema 1.093, qual seja, como será realizada a restituição do indébito.

Atentando-se ao regime do DIFAL, a Emenda Constitucional nº 87 (BRASIL, 2015) estabeleceu na nova redação art. 155, inciso VIII, alíneas *a* e *b*, da CRFB (BRASIL, 1988), duas hipóteses de recolhimento do DIFAL: a) quando o destino da operação for consumidor final que não é contribuinte do imposto, a responsabilidade é do remetente; b) quando o destino da operação for consumidor final que é contribuinte do imposto, a responsabilidade é dele próprio.

Nesse sentido, entende-se que as disposições constitucionais reformadoras incorporaram ao sistema constitucional novo alcance detalhado tão somente para o aspecto pessoal do ICMS-DIFAL, já que, como visto, houve alargamento da hipótese original do DIFAL, de modo que as disposições normativas para os aspectos material, espacial e temporal do ICMS eram as mesmas para qualquer hipótese de destinatário final.

Por fim, o aspecto quantitativo do ICMS, assim como o temporal, está submetido à análise do caso concreto, tratando-se das disposições acerca da alíquota aplicada sobre a base de cálculo para cada fato imponible (PAULSEN, 2020, p. 226). A definição da base de cálculo é assim descrita por Geraldo Ataliba:

À perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo, base tributável ou base imponible. A base imponible é ínsita à hipótese de incidência.

[...]

Base imponible é uma perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeat* (ATALIBA, 1999, p. 96-97).

Assim, consigna-se que a base de cálculo está vinculada ao valor da operação mercantil que está sendo tributado, sendo, no caso do ICMS, o “[...] valor de que decorrer a saída da mercadoria” (CARRAZZA, 2020, p. 99). Não se trata, portanto, de todo o valor

agregado ao longo da cadeia de produção, já que se observa as deduções exigidas pelo princípio da não cumulatividade, abatendo o ICMS devido nas operações mercantis anteriores, em respeito ao artigo 155, §2º, inciso II, da CRFB (BRASIL, 1988), sendo o mecanismo de dedução disposto nos artigos 19 a 26, da LC nº 87 (BRASIL, 1996).

No caso do ICMS, na Lei Complementar nº 87 (BRASIL, 1996), o artigo 8º, para a hipótese de substituição tributária, e o artigo 13 dispõem sobre a base de cálculo compatível com cada fato gerador do imposto, não havendo antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022), uma vez mais, qualquer menção às operações interestaduais, independente do destinatário final.

Não obstante a isso, sublinha-se que a respeito do §1º, do referido artigo 13 (BRASIL, 1996), Roque Antonio Carrazza tece pertinentes críticas por entender que o dispositivo viola a regra-matriz do ICMS ao estipular a base de cálculo com correspondência ao valor da operação ou prestação somado ao do próprio tributo (CARRAZZA, 2020, p. 320) - questão que não será analisada neste estudo, mas que é importante de ser destacada, porque demonstra que, não raras vezes, o regramento do ICMS é alvo de apropriadas críticas que se inclinam pela inconstitucionalidade da exação.

As alíquotas também integram o aspecto quantitativo, devendo ser aplicadas sobre a base de cálculo do imposto (PAULSEN, 2020, p. 225), consistindo num critério legal representado em porcentagem, que, quando calculado junto à base de cálculo, permite identificar o *quantum debeat* (CARRAZZA, 2020, p. 100).

Além disso, devem ser dispostas em lei, estando vinculadas ao princípio da estrita legalidade (CARRAZZA, 2020, p. 100). A competência para sua fixação é, via de regra, do Senado Federal, por inteligência do art. 155, §2º, incisos IV e V, da CRFB (BRASIL, 1988), o qual estabelece por meio de resolução as alíquotas mínimas e máximas do imposto para operações internas. Diante disso, a Lei Ordinária dos Estados-membros e do Distrito Federal que fixa a alíquota do ICMS deverá observar estes critérios decididos pelo Senado, sob pena de invalidade (CARRAZZA, 2020, p. 101).

As alíquotas referentes às operações interestaduais tratam-se da hipótese do regime do DIFAL, sendo dispostas pela Resolução nº 22 (BRASIL, 1989). Do teor de seus dispositivos, depreende-se que a regra é que as operações interestaduais estão submetidas a alíquota de 12% (doze por cento). Contudo, quando o remetente dessa operação interestadual estiver localizado na região Sul ou Sudeste e o destinatário estiver na região Norte, Nordeste ou Centro-Oeste ou no Estado do Espírito Santo, a alíquota aplicada é 7% (sete por cento).

As alíquotas interestaduais, desde a EC nº 87 (Brasil, 2015), devem observar o art. 99, do ADCT (BRASIL, 2015), de maneira que, para cálculo do ICMS-DIFAL, é necessário apurar a diferença da alíquota interna e a interestadual (CARRAZZA, 2020, p. 103). Denota-se do aludido dispositivo que as operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS deveriam observar as seguintes proporções, respectivamente ao Estado de destino e ao Estado de origem: a) 20% e 80%, a partir de 2015; b) 40% e 60%, em 2016; c) 60% e 40%, em 2017; d) 80% e 20%, em 2018. Dessa forma, para essas operações realizadas até o ano de 2018, o DIFAL deveria ser recolhido tanto no Estado de origem quanto no Estado de destino, respeitando as proporções.

A partir de 2019, no entanto, a concentração da arrecadação aumentou para 100% em favor dos Estados de destino, contribuindo para a noção de que o sistema de recolhimento do DIFAL logra o intuito de mitigar a desigualdade socioeconômica entre as regiões brasileiras. Além disso, evidencia a opção do legislador pátrio pela “regra de destino” para orientação da receita do ICMS.

Para ilustrar o funcionamento do DIFAL, utilizar-se-á de exemplo hipotético para demonstrar cada caso de destinatário final ou remetente da operação interestadual.

Tratando-se de operação destinada a consumidor final não contribuinte do ICMS (hipótese I), imagina-se uma operação de *e-commerce* onde uma “empresa X”, localizada no Estado de São Paulo (Região Sudeste), vende o “produto Z” para uma pessoa física não contribuinte do ICMS localizada no Estado da Bahia (Região Nordeste).

Conforme visto acima, a alíquota interna, via de regra, é fixada pelos Estados-membros ou pelo Distrito Federal, estabelecendo, cada ente, seu próprio Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (RICMS). A título de exemplo, lança-se mão das disposições do Estado da Bahia instituídas pelo Decreto Estadual nº 13.780 (BRASIL, 2012).

O “produto Z”, neste caso, está submetido à alíquota base⁷ de 18% do Estado Baiano. Por outro lado, sendo uma operação interestadual cujo Estado de origem está localizado na região sudeste (São Paulo) e o Estado de destino na região nordeste (Bahia), a alíquota interestadual é definida em 7% pelo artigo 1º, parágrafo único, inciso II, da Resolução nº 22

⁷ Alíquota base ou alíquota modal é a expressão utilizada para se referir à alíquota definida como regra geral na legislação estadual do ICMS, em contrapartida de outras alíquotas internas específicas, que são definidas para certos produtos (PAULSEN, 2018, p. 302).

(BRASIL, 1989). A base de cálculo do “produto Z” é única e de R\$130,00 (cento e trinta reais).

Para calcular o DIFAL, o procedimento deve ser realizado da seguinte forma (SOUSA, 2018, p. 98): o valor da operação (base de cálculo do produto sem o valor do imposto) dividido (/) pela diferença (-) entre 1 e a alíquota interna do Estado de origem, cujo resultado será multiplicado (x) pela alíquota interna (operação I). Posteriormente, será calculado o valor da operação (base de cálculo do produto sem o valor do imposto) dividido (/) pela diferença (-) entre 1 e a alíquota interna do Estado de origem, cujo resultado será multiplicado (x) pela alíquota interestadual (operação II). Por fim, haverá a subtração (-) dos resultados da operação I e II. A expressão em termos matemáticos é assim representada: **DIFAL = {[Valor da operação/(1-alíquota interna do destino)] x alíquota interna do destino} - {[Valor da operação/(1-alíquota interna do destino)] x alíquota interestadual}** (SOUSA, 2018, p. 98). No caso do exemplo supracitado, o cálculo do imposto será: **DIFAL = {[130/(1-0,18)] x 0,18} - {[130/(1-0,18)] x 0,07}**, portanto, o valor a ser recolhido a título de diferencial de alíquota do ICMS é de R\$ 17,43 (dezesete reais e quarenta e três centavos).

Como neste caso a operação é destinada a não contribuinte do imposto, a “empresa X” (remetente) deve realizar o recolhimento deste valor, nos termos do art. 155, §2º, inciso VIII, da CRFB (BRASIL, 1988). Além disso, o montante de R\$ 17,43 (dezesete reais e quarenta e três centavos) deve ser destinado integralmente para o Estado de destino da operação desde 2019, conforme o art. 99, do ADCT (BRASIL, 2015).

Tomando por base essa mesma operação, mas em vez de no Estado da Bahia, o consumidor final está localizado no Estado de Minas Gerais (Região Sudeste), a operação interestadual será entre Estados-membros da própria Região Sudeste (São Paulo e Minas Gerais), motivo pelo qual a alíquota interestadual será de 12% e não de 7%, nos termos do art. 1º, da Resolução nº 22 (BRASIL, 1989). A alíquota base interna do Estado de Minas Gerais também é fixada em 18%, conforme estabelece o RICMS/MG (BRASIL, 2002).

A matemática da operação seria idêntica (SOUSA, 2018, p. 98), mas na operação II haveria a multiplicação pela alíquota interestadual fixada em 12% e não mais em 7%, já que o destinatário não mais está localizado na região nordeste do país. Assim, em termos aritméticos, o valor do DIFAL é o decorrente da operação **DIFAL = {[130/(1-0,18)] x 0,18} - {[130/(1-0,18)] x 0,12}**, chegando-se a R\$9,53 (nove reais e cinquenta e três centavos).

Assim, no exemplo acima, ao passo que o DIFAL para operação interestadual destinada a não contribuinte localizado no Estado da Bahia é devido no valor de R\$ 17,53

(dezessete reais e cinquenta e três centavos), o mesmo DIFAL, para a mesma operação, quando destinada ao Estado de Minas Gerais, é devido no valor de R\$9,53 (nove reais e cinquenta e três centavos), em ambos os casos para o Estado de destino, que são, respectivamente, Bahia e Minas Gerais.

A operação descrita acima é clássico exemplo de *B2C* (business to consumer), sendo a “empresa X” enquadrada como “produtor, industrial ou comerciante” que realiza a regra-matriz do ICMS, conforme citado por Roque Antônio Carrazza (CARRAZZA, 2020, p. 46), portanto, contribuinte do imposto. O destinatário final da venda da mercadoria, por sua vez, é consumidor pessoa física que o adquire para uso próprio, daí se afirmar que a operação interestadual se destina a consumidor final não contribuinte do imposto.

Por outro lado, essa mesma operação interestadual pode ser realizada para destinatário final que seja outra empresa (hipótese II) ao invés de consumidor final não contribuinte do ICMS. Ilustrando, conjectura-se uma operação em que essa mesma “empresa X”, localizada no Estado de São Paulo, vende o “Produto Z” para “empresa Y”, localizada no Estado da Bahia, a qual adquire para seu ativo fixo ou para próprio uso e consumo. Essa é a operação *B2B* (business to business).

Nesse sentido, a “empresa Y” é contribuinte do ICMS, assim como a “empresa X”, e é o destinatário final da operação, isto é, não terá mais uma etapa de aquisição, de maneira que a circulação comercial dessa mercadoria é finalizada. Daí se afirmar que a operação interestadual é “realizada com consumidor final contribuinte do imposto” ou “realizada entre contribuintes do imposto”, com destinatário a ativo imobilizado ou uso e consumo.

Assim, a matemática do DIFAL é a mesma: $DIFAL = \{[BCsemimposto/(1-alíquota\ interna\ do\ destino)] \times alíquota\ interna\ do\ destino\} - \{[BCsemimposto/(1-alíquota\ interna\ do\ destino)] \times alíquota\ interestadual\}$ (SOUSA, 2018, p. 98). A alíquota interestadual é a fixada pela Resolução nº 22 (BRASIL, 1989). A rigor, a grande mudança entre a “hipótese I” e a “hipótese II” está no aspecto pessoal: enquanto nas operações destinadas a não contribuintes do ICMS, o DIFAL deve ser recolhido pelo remetente (“empresa X”), nas operações entre contribuintes, o recolhimento deve ser realizado pelo destinatário (“empresa Y”), nos moldes do art. 155, inciso VIII, da CRFB (BRASIL, 1988).

O último caso (hipótese III) consiste quando a operação interestadual for realizada com destinatário final contribuinte do ICMS e uma das empresas é optante do Simples Nacional. Com efeito, o “Simples”, regulado pela LC nº 123 (BRASIL, 2006), é um regime de tributação diferenciado e favorecido para microempresas (ME) e empresas de pequeno

porte (EPP), as quais podem realizar o recolhimento de todos os impostos da cadeia de produção de maneira unificada, inclusive o ICMS, conforme dispõe o art. 1º, da LC nº 123 (BRASIL, 2006). Essa última hipótese será melhor analisada no Capítulo 5.2, merecendo especiais observações.

Tendo em vista o exemplo acima, resta inequívoco que a *ratio legis* do DIFAL, ao determinar diferentes alíquotas interestaduais para cada região do país, variando de acordo com a respectiva capacidade socioeconômica, visa estimular o desenvolvimento dos Estados sabidamente mais carentes, de maneira a atenuar a desigualdade entre as regiões do Brasil e os efeitos da guerra fiscal, levado a cabo os preceitos constitucionais encampados no art. 3º, incisos I, II e IV, da CRFB (BRASIL, 1988).

Consigna-se que essas são as regras estabelecidas pela Constituição Federal (BRASIL, 1988), observando a nova redação do art. 155 atribuída pela EC nº 87 (BRASIL, 2015), pelo Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) e pela LC nº 87 (BRASIL, 1996). Registra-se, ainda, que todas as outras normas gerais de Direito Tributário, veiculadas tanto pelo CTN (BRASIL, 1966), quanto pela LC nº 87 (BRASIL, 1996), também compõem os aspectos da relação jurídica tributária do ICMS.

As considerações tecidas neste subcapítulo convergem para a compreensão de que as normas gerais não eram exaurientes para o caso do ICMS-DIFAL, de forma que, a despeito de o aspecto pessoal ser identificado, não era possível fazê-lo exaustivamente quanto aos aspectos material, quantitativo, temporal e espacial, na medida em que a LC nº 87 (BRASIL, 1996), ou qualquer outra LC, não detalhava para o diferencial de alíquotas do ICMS: quando deveria ocorrer a situação geradora da obrigação tributária, qual sua base de cálculo, quem deveria ser considerado o destinatário final, bem como qual a localidade e o momento da ocorrência da regra-matriz do ICMS para o nascimento da obrigação.

Dessa forma, filia-se à decisão encampado pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que, para exigibilidade do ICMS-DIFAL, necessária LC que veiculasse normas gerais, a qual, reitera-se, já foi dada estampa e certamente é a LC nº 190 (BRASIL, 2022). Registra-se, por fim, que a apresentação nas linhas pretéritas representam as normas gerais do diferencial de alíquotas para qualquer hipótese de destinatário. Tais considerações confirmam que a matriz normativa do DIFAL é única ou comum.

Em virtude disso, inclina-se ao entendimento de que a norma impositiva tributária que autoriza a relação jurídica do DIFAL era incompleta, razão pela qual se afirma que havia necessidade de Lei Complementar para veicular normas gerais e para veicular normas

preventiva de conflito de competência também para a hipótese de consumidor final contribuinte, independente de a operação envolver empresa optante pelo Simples Nacional, sob pena de inconstitucionalidade, conforme será visto no Capítulo 5.1 desta monografia.

4.2 As normas gerais e o Convênio ICMS nº 93/2015

Conforme destacado nos Capítulos anteriores, justamente em razão da baixa densidade normativa (CARRAZZA, 2020, p. 498), as Unidades Federadas em conjunto com o CONFAZ, editaram o Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015), o qual pretendeu, segundo defendido pelos Fiscos, tão somente instrumentalizar o ICMS-DIFAL. É inconteste que, ao estabelecer as “normas instrumentalizadoras”, este Convênio (BRASIL, 2015) adentrou na competência normativa de LC, já que, na verdade, preencheu a lacuna nos aspectos da tributação da norma impositiva do DIFAL para não contribuintes do ICMS - lacuna que alcançava, reitera-se, também o destinatário final contribuinte. É o que se verifica das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona, declaradas inconstitucionais na ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e no RE 1.287.019 (BRASIL, 2021):

[...] Cláusula primeira. Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

Cláusula segunda. Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

II - se prestador de serviço:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”.

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

§ 2º Considera-se unidade federada de destino do serviço de transporte aquela onde tenha fim a prestação.

§ 3º O recolhimento de que trata a alínea “c” do inciso II do caput não se aplica quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (cláusula CIF - Cost, Insurance and Freight).

§ 4º O adicional de até dois pontos percentuais na alíquota de ICMS aplicável às operações e prestações, nos termos previstos no art. 82, §1º, do ADCT da Constituição Federal, destinado ao financiamento dos fundos estaduais e distrital de combate à pobreza, é considerado para o cálculo do imposto, conforme disposto na alínea “a” dos incisos I e II, cujo recolhimento deve observar a legislação da respectiva unidade federada de destino.

§ 5º No cálculo do imposto devido à unidade federada de destino, o remetente deve calcular, separadamente, o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, por meio da aplicação sobre a respectiva base de cálculo de percentual correspondente:

I - à alíquota interna da unidade federada de destino sem considerar o adicional de até 2% (dois por cento);

II - ao adicional de até 2% (dois por cento).

Cláusula terceira. O crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, observado o disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

[...]

Cláusula sexta. O contribuinte do imposto de que trata a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação da unidade federada de destino do bem ou serviço.

Parágrafo único. As unidades federadas de destino podem dispensar o contribuinte de obrigações acessórias, exceto a emissão de documento fiscal (BRASIL, 2015).

Depreende-se, por exemplo, que a cláusula segunda, §2º, e do Convênio nº 93 (BRASIL, 2015) notoriamente estabelece o âmbito de incidência da operação interestadual de serviço de transporte, o que certamente compõe o aspecto material e espacial da obrigação tributária. Mais que isso: estabelece o aspecto temporal ao determinar quando deve ser considerada a Unidade Federada competente pela prestação do serviço.

Assim, há notória inconstitucionalidade formal do Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015) por avançar sobre normas gerais reservadas à LC, cujo parâmetro é o art. 146, inciso

III, alíneas *a*, *b* e *d*, e o art. 155, §2º, inciso XII, ambos da CRFB (BRASIL, 1988), eis que já se restou consignado que a Carta Magna (BRASIL, 1988), de fato, exige lei complementar para a disciplina do diferencial de alíquotas do ICMS.

Ademais, o Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015) também incorre em inconstitucionalidade material, porque, sob a égide da LC nº 24 (BRASIL, 1975), somente poderia veicular, tratando-se deste imposto, sobre concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Ou, ainda, nos termos do art. 10, da LC nº 24 (BRASIL, 1975), somente poderia “[...] conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias” (BRASIL, 1975), sendo vedado tratar sobre o diferencial de alíquotas.

Nessa perspectiva, o Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015), ao extrapolar seu conteúdo normativo previamente reservado, incorre em inconstitucionalidade. A doutrina de Roque Antonio Carrazza destaca:

[...] falece competência ao Convênio ICMS-93/2015 para tratar do DIFAL

[...]

E nem se diga que, porque ausente uma lei complementar nacional tratando do diferencial de alíquotas do ICMS, pode um convênio fazer-lhe as vezes. É que, como não há duvidar, o Direito vive de formas, que não podem ser impunemente atropeladas.

[...]

Realmente, tal convênio padece de inconstitucionalidade formal e material. *Formal*, porque viola normas de reserva de competência para lei complementar disciplinar o tema. E *material*, porque arremete contra o *princípio da legalidade* e, por extensão, contra diretrizes da Constituição Federal (CARRAZZA, 2020, p. 509), grifos do autor.

Diante disso, resta consignar que as normas gerais do DIFAL existentes em LC no ordenamento jurídico pátrio antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022) realmente não ofereciam elementos suficientes para se identificar de maneira clara todos os aspectos da tributação da norma impositiva, conforme visto no Capítulo 4.1 desta monografia. Em suma, no lugar do Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015) deveria estar uma Lei Complementar, nos termos do art. 146, inciso III, e do art. 155, §2º, inciso XII, ambos da CRFB (BRASIL, 1988).

Para o presente estudo, é impositivo adentrar de modo mais profundo sobre o motivo pelo qual se afirma pela inconstitucionalidade do diferencial de alíquotas do ICMS, sobretudo demonstrando as razões pelas quais se assenta que há vínculo lógico entre as hipóteses de destinatário final.

5 A CONSTITUCIONALIDADE DO REGIME DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL E AS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Como visto nos anteriores Capítulos deste estudo, a Suprema Corte decidiu, com determinação modulatória prospectiva, em 2021, em sede da ADI nº 5.469 (BRASIL, 2021) e do RE nº 1.287.019, que a cobrança do DIFAL para a hipótese em que o destinatário final não é contribuinte do ICMS depende de normas gerais veiculadas por Lei Complementar, as quais foram recentemente dadas à estampa pela LC nº 190 (BRASIL, 2022).

Neste Capítulo será realizado o estudo conjunto dos argumentos encampados pela mencionada decisão e o sistema de recolhimento do ICMS-DIFAL estabelecido pela ordem jurídica pátria, com vistas analisar criticamente a correspondência constitucional da cobrança quando o destinatário não for contribuinte do imposto em relação às demais hipóteses de destinatário final, quais sejam, consumidor final contribuinte, inclusive quando a operação envolver empresa optante pelo Simples Nacional.

Tratando-se do ICMS-DIFAL quando a operação envolver empresa optante do Simples Nacional, independente de sua posição na cadeia produtiva, o STF decidiu que a antecipação do imposto é constitucional, em sede do RE nº 970.821 (BRASIL, 2021).

Assim, para subsidiar os argumentos e a comparação de cada caso, pauta-se a análise da constitucionalidade por atendimento às normas gerais nos aspectos da tributação (PAULSEN, 2020, p. 224) e nos art. 146, inciso III, alíneas *a*, *b* e *d*, e art. 155, §2º, inciso XII, ambos da CRFB (BRASIL, 1988).

5.1 A inconstitucionalidade nos casos em que o destinatário final seja contribuinte ou não seja contribuinte do ICMS e a Lei Complementar nº 190/2022

Ao analisar a questão da operação interestadual destinada a consumidor final conforme estabelecido pela EC nº 87 (BRASIL, 2015), a Corte Constitucional brasileira, em sede da ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e do RE 1.287.019 (BRASIL, 2021) (Tema 1.093 de Repercussão Geral), estabeleceu a controvérsia assim descrita: “Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquota do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo **consumidores finais não contribuintes do imposto**, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015” (BRASIL, 2021), grifos nossos.

Na ocasião, fixou o STF a seguinte tese: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais” (BRASIL, 2021).

Votaram pela inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015), por entender que veiculou normas gerais de Direito Tributário, os Ministros Marco Aurélio, Dias Toffoli, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Cármen Lúcia e Edson Fachin. Foram votos vencidos: Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux.

A tese vencedora do Tema 1.093 (BRASIL, 2021), que fixou o paradigma de Repercussão Geral, abordou dois principais argumentos. O primeiro consiste no fato de que a EC nº 87 (BRASIL, 2015) inovou o ordenamento jurídico quanto aos elementos da norma tributária referente ao ICMS nas operações interestaduais cujo destinatário não é contribuinte do imposto, sendo necessária a edição de normas gerais para, nos termos do voto condutor dos aludidos acórdãos (BRASIL, 2021), definir-se:

[...] (i) quem é o contribuinte dessa exação, isto é, se é o remetente ou o destinatário; (ii) se há ou não substituição tributária na hipótese; (iii) quem deve ser considerado o destinatário final, se, v.g., o destinatário físico ou se o destinatário jurídico dos bens; (iv) quando ocorre o fato gerador da nova obrigação, se, por exemplo, na saída da mercadoria do estabelecimento, na entrada dela no estado de destino ou, ainda, em sua entrada no estabelecimento ou no domicílio do consumidor final; (v) onde ocorre o fato gerador, para efeito de cobrança da exação (BRASIL, 2021).

Nesse sentido, conforme consignado no Subcapítulo 4.2 desta monografia, ao legislar sobre esses temas, as cláusulas do Convênio ICMS nº 93/2015, de fato, avançaram sobre a competência reservada à Lei Complementar.

O segundo fundamento consiste na desqualificação da autoaplicabilidade das normas estabelecidas pela EC nº 87 (BRASIL, 2015), porquanto não estabelecem de maneira adequada as regras de arrecadação do ICMS interestadual, sendo necessária Lei Complementar para prevenir ou remediar conflitos de competência em matéria tributária, em respeito ao federalismo fiscal brasileiro.

O presente estudo pretende introduzir reflexões de maneira a indicar pendências e contrassensos decorrentes do entendimento fixado pelo STF, sendo impositivo ter em mente três pontos argumentativos já previamente adiantados nesta monografia e que independem do destinatário final, quais sejam: a) a matriz normativa do ICMS-DIFAL é comum para os

aspectos material, temporal e espacial; b) as normas gerais do diferencial de alíquotas do ICMS não estavam dispostas de maneira exaustivas; c) não existiam regras específicas veiculadas por pelo menos Lei Complementar na ordem jurídica que logravam o condão de normas gerais ou de normas preventivas de conflito de competência apenas para operação interestadual destinada ao ativo fixo ou uso e consumo ou apenas para operação que envolvesse empresa do Simples Nacional.

Sobre a matriz normativa comum do DIFAL, é necessário reforçar neste Capítulo as considerações sobre o tratamento jurídico da EC nº 87 (BRASIL, 2015), adiantadas nas linhas dos subcapítulos 2.2 e 4.1 deste estudo. Conforme destacado, o texto reformador apenas ampliou o alcance da sistemática constitucional das operações interestaduais, sendo demonstrada a impossibilidade de se identificar, antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022), as normas gerais veiculadas por Lei Complementar que exauririam a composição da norma impositiva tributária em qualquer hipótese de destinatário, muito porque a base normativa é única.

Em virtude disso, demonstra-se que a validade dos argumentos encampados nesta monografia independem da tese de inovação na ordem jurídica majoritariamente defendida pelo STF, justamente porque o texto original do art. 155, inciso II, §2º, inciso VII, alínea *a*, da CRFB (BRASIL, 1988), já previa a metodologia de cálculo do DIFAL. Verifica-se do texto legal: “[...] 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 [...]**” (BRASIL, 1988), grifos nossos.

O contexto da edição da EC nº 87 (BRASIL, 2015) de potencialização do *e-commerce*, cujo tratamento normativo para essas operações corroborava a guerra fiscal e a desigualdade socioeconômica das regiões brasileiras (COÊLHO, 2019, p. 233), possibilita evidenciar a *ratio* da reforma, entendendo-se a ampliação para as operações destinadas a não contribuintes como o meio de afastar a anterior incidência solitária da alíquota interna a ser recolhida no Estado de origem. Roque Antonio Carrazza esclarece:

Registramos, ainda, que a Emenda Constitucional 87, de 16.4.2015, tratou de simplificar o assunto, evitando embates entre as Unidades Federadas, inclusive no que concerne às aquisições em operações interestaduais efetuadas por não contribuintes de ICMS por meio não presencial (*internet, telemarketing e showroom*).

[...]

Anotamos, ainda, que, agora, o DIFAL é sempre devido, pouco importando se o destinatário da mercadoria ou do serviço é, ou não, contribuinte do ICMS (CARRAZZA, 2020, p. 491-492).

Nessa linha de raciocínio, ainda que se admita, por um lado, que o texto constitucional reformador influenciou no aspecto pessoal do ICMS-DIFAL de maneira a impactar na relação com o contribuinte, por outro, certamente a EC nº 87 (BRASIL, 2022) pressupôs que, ao apenas ampliar o DIFAL já existente para outro destinatário, não estaria tratando da criação de novo tributo, de novos fatos geradores, bases de cálculos, regime de compensação, responsabilidade tributária ou qualquer outro elemento da norma padrão.

Exatamente por ser erigido sob tais pressupostos, o texto reformador não foi acompanhado de novas disposições exaurientes para detalhar os aspectos material, espacial e temporal, o que deveria ser realizado por Lei Complementar, restringindo-se, por conseguinte, a estabelecer e detalhar tão somente o aspecto pessoal.

Dessa forma, num cenário em que a EC nº 87 (BRASIL, 2015) não foi acompanhada por novo detalhamento em Lei Complementar acerca dos demais elementos, presume-se que o texto reformador pretendeu utilizar a mesma base legal da hipótese originária do DIFAL para destinatário não contribuinte, mas que, a rigor, não era exauriente desde a promulgação da Lei Kandir (BRASIL, 1996), revogatória do Convênio ICMS nº 66 (BRASIL, 1988), conforme será argumentado nas próximas linhas.

O assunto é elucidado no voto vencido do Ministro Alexandre de Moraes no RE 1.287.019 (BRASIL, 2021):

[...] A respeito desse diferencial de alíquotas [...], cuja previsão vem do art. 155, II, e também do § 2º, VII e VIII, para que possamos ter maior compreensão do tema, **há a necessidade da comparação entre o que existia antes da EC nº 87 e o que passou a existir.**

Essa comparação é importante para verificar [...] que, **nos termos da redação originária dos respectivos artigos constitucionais alterados pela Emenda, nas hipóteses em que o consumidor destinatário final fosse contribuinte do ICMS, já era adotada a alíquota interestadual [...]** A EC nº 87 apenas ampliou a incidência do diferencial de alíquota do ICMS, que já era existente na redação originária [...], **para as operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS [...]** (BRASIL, 2021), grifos nossos.

A despeito da controvérsia argumentativa acerca da inovação na ordem jurídica pátria pela EC nº 87 (BRASIL, 2015), vislumbra-se que o presente estudo alcança as mesmas conclusões tecidas pelo Supremo Tribunal Federal: de fato inexistia até a LC nº 190

(BRASIL, 2022) normas gerais para o caso de operações interestaduais destinadas a não contribuintes.

No entanto, demonstra-se o vínculo lógico entre as hipóteses de destinatário sobre a exigibilidade do ICMS-DIFAL, de modo que, somando-se à igual carência normativa em LC, se o Supremo Tribunal Federal determinou a inexigibilidade para um caso em decorrência de inconstitucionalidade por necessidade de normas gerais não instituídas, a *ratio decidendi* da decisão poderia e deveria ser estendida aos demais casos.

Dessa forma, a tese de inconstitucionalidade do ICMS-DIFAL não surgiu com a EC nº 87 (BRASIL, 2015), mas sempre esteve presente desde o estabelecimento do DIFAL na CRFB (BRASIL, 1988) e para todas as hipóteses de destinatário final. Em linhas gerais, há confirmação das premissas do argumento: a raiz normativa do diferencial de alíquotas do ICMS-DIFAL é única, de maneira a ratificar e explicar que a carência de normas gerais era igualmente presente para todos os casos.

Ao entrar no campo da (in)constitucionalidade do ICMS-DIFAL, destaca-se que não haviam normas tributárias que estabeleciam, nem para o caso de o destinatário ser contribuinte do imposto, nem para o caso de o destinatário não ser, o fato gerador da obrigação do DIFAL, a base de cálculo específica, o destinatário final da operação e quando deve ser considerada ocorrida a regra-matriz, questões integrantes dos aspectos da tributação da “norma tributária impositiva” (PAULSEN, 2020, p. 224) ou dos elementos estruturais da “norma-padrão de incidência dos tributos” (CARRAZZA, 2020, p. 35).

A carência normativa sobre a hipótese de incidência do ICMS-DIFAL é notória ao analisar o contexto histórico normativo da exação. A previsão primária no Convênio ICMS nº 66 (BRASIL, 1988) era a única que estabelecia de maneira expressa o fato gerador das operações interestaduais destinadas a consumidor final, conforme o art. 2º: “Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto: [...] II - **na entrada no estabelecimento de contribuinte** de mercadoria oriunda de outro Estado, **destinada a consumo ou a ativo fixo**; [...]” (BRASIL, 1988), grifos nossos.

E o alcance da aplicação do diferencial de alíquotas apenas para as operações destinadas ao ativo imobilizado ou ao uso e consumo (entre contribuintes do ICMS) acompanhava o entendimento empossado pela redação original do art. 155, §2º, inciso VII, da CRFB (BRASIL, 1988) - ignorava-se, tal como analisado no Capítulo 2, o diferencial de alíquotas nas operações para não contribuintes.

Contudo, o referido Convênio nº 66 (BRASIL, 1988) foi, durante o período de vigência, centro de duras e pertinentes críticas por parte da doutrina, muito porque efetivamente veiculava normas gerais, usurpando a competência da Lei Complementar (COÊLHO, 2019, p. 356), assim como é o caso do Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015).

Em razão disso, o legislador pátrio promulgou a Lei Complementar nº 87 (BRASIL, 1966) - Lei Kandir, que introduziu as normas gerais para o ICMS (PAULSEN, 2020, p. 189). Dessa forma, conforme destaca Sacha Calmon Navarro Coêlho ao tecer considerações sobre a LC nº 87 (BRASIL, 1996): “[...] a Lei Complementar se conformou à Constituição, integrando-a harmoniosamente, superando o malsinado Convênio nº 66/88, que, curiosamente, temporariamente, maliciosamente, regulou o ICMS [...]” (COÊLHO, 2019, p. 356).

No entanto, a LC nº 87 (BRASIL, 1996), insiste-se, atualmente vigente e revogatória do Convênio ICMS nº 66 (BRASIL, 1988), não dispunha expressamente sobre a hipótese de incidência para o caso de ativo fixo ou uso e consumo por contribuinte do ICMS nos moldes como dispunha o art. 2º do Convênio ICMS nº 66 (BRASIL, 1988). A rigor, a LC nº 87 (BRASIL, 1996) não estabelecia o fato gerador para qualquer que fosse a hipótese de destinatário da operação interestadual sujeita ao DIFAL.

Assim, demonstra-se que desde o início o diferencial de alíquotas era previsto para única hipótese (ativo fixo ou uso e consumo), com matriz normativa concentrada no Convênio ICMS nº 66 (BRASIL, 1988). Com a revogação deste diploma e com a notória ausência de menção ao fato gerador do ICMS-DIFAL das operações interestaduais destinadas a ativo fixo ou uso e consumo na Lei Kandir (BRASIL, 1996), exsurgiu na ordem jurídica tributária omissão neste aspecto da tributação que impõe a incompletude da norma impositiva no que tange à hipótese de incidência, a qual perdurou até a Lei Complementar nº 190 (BRASIL, 2022).

A doutrina de Roque Antonio Carrazza vai ao encontro das considerações alhures tecidas: “A Lei Complementar 87/1996, ao cuidar do momento da ocorrência do *fato imponível* do ICMS, passou ao largo da questão do diferencial de alíquotas” (CARRAZZA, 2020, p. 498), grifos do autor.

Não havia, igualmente, definição normativa sobre o destinatário final da operação interestadual sujeita ao diferencial de alíquotas do ICMS. E este é outro ponto intrinsecamente ligado ao fato imponível que contribui para a inconstitucionalidade por ausência de Lei

Complementar Nacional. Sobre os problemas decorrentes dessa incompletude do ICMS-DIFAL, Roque Antonio Carrazza esclarece:

A esse respeito impende destacar que, enquanto alguns Estados-membros firmaram entendimento no sentido de que é o domicílio do contribuinte que determina se uma operação mercantil é, ou não, interestadual (caso do Estado de Pernambuco), outros fazem empenho no sentido de que para esse fim o que vale é o local da *tradictio*, pouco importando o domicílio do adquirente (caso dos Estados de São Paulo e de Santa Catarina) (CARRAZZA, 2020, p. 498-499).

Além dessas hipóteses, poderia se considerar, por exemplo, que a operação interestadual é configurada de acordo com a extração da nota fiscal ou, ainda, pelo momento da saída da mercadoria do estabelecimento produtor, industrial ou comercial. Em suma, esses episódios são relevantes para ocorrência da operação mercantil sujeita ao ICMS, mas nem todos podem ser considerados juridicamente corretos, conforme acentua o mencionado autor (CARRAZZA, 2020, p. 53).

Isto posto, a concentração das disposições normativas para cobrança do ICMS que deixaram de ser apenas o Convênio ICMS nº 66 (BRASIL, 1988) e passaram a ser exclusivamente a LC nº 87 - Lei Kandir (BRASIL, 1996), a qual estabelece as normas gerais em atendimento ao art. 146, inciso III, alíneas *a*, *b* e *c*, e art. 155, §2º, inciso XII, ambos da CRFB (BRASIL, 1988), evidentemente corrobora o entendimento de que a matriz normativa das normas gerais do DIFAL é única.

Nessa perspectiva, a lacuna nos aspectos material, espacial e temporal, decorrente da omissão da Lei Kandir (BRASIL, 1996), alcançava tanto a operação entre contribuintes do ICMS (ativo fixo ou uso e consumo), independente se a operação ou prestação interestadual fosse desempenhada por empresa optante pelo Simples Nacional, quanto àquela destinada a não contribuintes, sendo esta última já declarada inconstitucional por ausência de normas gerais.

A doutrina especialista de Roque Antonio Carrazza reforça o argumento destacando a necessidade de outra LC Nacional, a qual certamente decorre da inexistência normativa na Lei Kandir sobre o ICMS-DIFAL: “[...] Há, como se vê, uma reserva de competência para que uma lei complementar nacional regule o DIFAL, **tanto o relativo a operações interestaduais em que o destinatário for contribuinte do ICMS quanto aquelas em que ele não o é [...]**” (CARRAZZA, 2020, p. 499), grifos nossos.

Não obstante a isso, a importância seguramente é composta pela necessidade de se evitar conflito de competência entre as Unidades Federativas. Com efeito, a definição de um dos aspectos da tributação por Lei Ordinária interna de cada Estado-membro ou do Distrito Federal é suficiente para possibilitar conflitos entre os entes da Federação (CARRAZZA, 2020, p. 499), vilipendiando a cooperação federativa intrínseca ao republicanismo brasileiro, apregoadado nos artigos 1º, 3º e 4º, da CRFB (BRASIL, 1988).

A necessidade de Lei Complementar Nacional, sob pena de inconstitucionalidade da exação, é representada por Roque Antonio Carrazza na tese intitulada de “[...] não autoaplicabilidade dos incisos VII e VIII, do §2º do art. 155 da CF” (CARRAZZA, 2020, p. 497). Após citar a redação dos artigos 146 e 155, §2º, inciso XII, ambos da CRFB (BRASIL, 1988), o doutrinador discorre:

[...] Estas ideias crescem de ponto nas hipóteses em que duas ou mais Unidades Federadas estão habilitadas a exigir o ICMS; é o que se dá nas **operações mercantis interestaduais, das quais trata o art. 155, §2º, VII e VIII, da CF.**

Nessa hipótese a finalidade da lei complementar - **que, diga-se de passagem, ainda não foi dada à estampa** - salta aos olhos: evitar conflitos de competência entre os Estados-membros.

[...]

em razão do princípio federativo, **a vontade legislativa de um Estado-membro não pode prevalecer sobre a de outro** (a menos, é claro, que haja invasão de competência - o que não é o caso) - é que a solução de potencial conflito foi atribuída pela Carta Magna ao legislador complementar da União (CARRAZZA, 2020, p. 498), grifos nossos.

Além disso, a necessidade desta Lei Complementar específica para estabelecer normas preventivas a eventual conflito de competência a intenção de que “[...] não se enfraqueça a Federação com fatais embates entre as aludidas Unidades Federadas e, *de outro*, se impeça a pluritributação dos contribuintes” (CARRAZZA, 2020, p. 498), grifos do autor.

Não há que se falar, portanto, que poderiam ser essas definições veiculadas por Lei Ordinária das Unidades Federadas, seja porque os aspectos devem ser dispostos em Lei Complementar Nacional por se tratarem de normas gerais de uniformização do ICMS-DIFAL em todo território brasileiro, seja porque se admitir tal hipótese é, ao cabo, permitir o contexto de conflito de competência.

Rejeita-se, ainda, a possibilidade de se recorrer, ante a omissão da Lei Kandir (BRASIL, 1996), às disposições do Convênio ICMS nº 66 (BRASIL, 1988) como subsídio normativo para cobrança do ICMS-DIFAL para operações ou prestações destinadas a

contribuintes do ICMS, por dois principais motivos: a) o referido Convênio foi integralmente revogado pela LC nº 87 (BRASIL, 1966), de forma que a omissão nesta legislação sobre os aspectos da tributação do diferencial de alíquotas não se trata de vácuo normativo originário, mas de uma opção do legislador pátrio, ainda que questionável; b) admitir tal hipótese é resgatar o mesmo cenário declarado inconstitucional pelo STF, qual seja, utilizar de Convênio para fazer as vezes de Lei Complementar, tolhendo os ditames constitucionais.

Não logra razoabilidade, na mesma medida, afirmar que poderiam ser suprimidas por Lei Complementar Estadual sob a égide da competência suplementar estabelecida no art. 24, §2º e §3º, da CRFB (BRASIL, 1988). A doutrina de Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gonet Branco destaca:

A lei estadual, que, a pretexto de minudenciar ou de suplementar lei federal, venha a perturbar, no âmbito local, o sistema que a União quis uniforme em todo o país, é inválida, por inconciliável com o modelo constitucional de competência legislativa concorrente.

No campo da competência concorrente, pode-se dizer que o propósito de entregar à União a responsabilidade por editar normas gerais se liga à necessidade de nacionalizar o essencial, de tratar uniformemente o que extravasa o interesse local (MENDES; BRANCO, 2021, p. 446).

Nesse sentido argumenta Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

Ora, o federalismo cooperativo vê na necessidade de uniformização de certos interesses um ponto básico da colaboração. Assim, toda matéria que extravase o interesse circunscrito de uma unidade (estadual, em face da União; municipal, em face do Estado) ou porque é comum [...] ou porque envolve tipologias, conceituações que, se particularizadas num âmbito autônomo, engendrariam conflitos ou dificuldades no intercâmbio nacional [...] (FERRAZ JÚNIOR, 1995, p. 249).

Assim, descabível no caso em espeque se reconhecer que o art. 24 da CRFB (BRASIL, 1988) permite que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios utilizem da competência suplementar para preencher qualquer lacuna normativa deixada pela União. Se assim for irrestrito, conforme acentua Tércio Sampaio Ferraz Júnior (FERRAZ JÚNIOR, 1995, p. 250-251), questões nacionais seriam legisladas de maneira regional, o que, insiste-se, é exatamente o contexto para potenciais conflitos de competência, consoante argumenta o aludido autor:

[...] a competência suplementar não é para a edição de legislação concorrente, mas para edição de legislação decorrente, que é uma legislação de regulamentação, portanto, de normas gerais que regulam

situações já configuradas na legislação federal e às quais não se aplica o disposto no §4º, posto que com elas não concorrem.

[...]

É pois competência que se exerce à luz de normas gerais da União e não na falta delas

[...] na legislação concorrente, a União possui competência limitada ao estabelecimento de normas gerais; **os Estados e o Distrito Federal detêm a competência residual para o estabelecimento de normas particulares**, competência que lhes é prevista, e, **em caso de lacuna - inexistência - de normas gerais, competência plena** (normas gerais e particulares) **com função colmatadora (isto é, estabelecimento de normas gerais apenas na medida em que estas sejam exigidas para a edição de normas particulares e, obviamente, válidas só no seu âmbito de autonomia)**, (FERRAZ JÚNIOR, 1995, p. 250-251), grifos nossos.

Nesse sentido, a Lei Complementar Estadual a que faz alusão a competência suplementar dos Estados-membros tem limites intrínsecos: somente poderá ser editada para suprimir lacuna legislativa que esteja restringida a problemas locais. Verifica-se esse entendimento na doutrina de Roque Antonio Carrazza: “[...] Reiteramos que o §3º do art. 24 da CF somente é aplicável quando a *norma geral* a ser veiculada por lei complementar estadual tiver alcance isolado ou local [...]; *não* quando estiver em jogo o inter-relacionamento de várias Unidades Federadas” (CARRAZZA, 2020, p. 502), grifos do autor.

Recorre-se, mais uma vez, à esclarecedora doutrina de Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

A Constituição Federal, ocorrendo a mencionada inexistência, autoriza o Estado federado a preenchê-la, isto é, a legislar sobre normas gerais, mas apenas para atender a suas peculiaridades. [...]. Tais normas gerais estaduais com função colmatadora por isso mesmo só podem ser gerais quanto ao conteúdo, mas não quanto aos destinatários: só obrigam nos limites da autonomia estadual (FERRAZ JÚNIOR, 1995, p. 250).

Este substancialmente era o caso do DIFAL: não havia possibilidade jurídica de uma LC estadual ou lei ordinária estadual estipular as normas do diferencial de alíquota, porquanto seu recolhimento tem impacto nacional e interseccional aos territórios dos Estados-membros.

Dessa forma, se de um lado o preenchimento dos aspectos da tributação do ICMS-DIFAL atende a exigência de exaurimento de normas gerais veiculadas por Lei Complementar Nacional, de outro, certamente atribui melhor técnica jurídica para a sistemática do DIFAL do que a que era empenhada no texto legal, de maneira a possibilitar tanto que o Fisco possa reconhecer que determinada operação é, de fato, interestadual com destinatário a ativo fixo ou uso e consumo ou é com consumidor final não contribuinte do

ICMS, quanto que o próprio sujeito passivo da obrigação se identifique como responsável pelo recolhimento do imposto - questão fundamental, porquanto o ICMS é tributo sujeito ao lançamento⁸ por homologação⁹.

Por toda argumentação desenvolvida ao longo deste estudo, assenta-se que não havia dupla hipótese normativa para disposição sobre o âmbito de incidência do ICMS-DIFAL. Consigna-se que havia ausência de lastro prescritivo com destino a ativo fixo ou uso e consumo tanto quanto havia para operação destinada a não contribuintes do ICMS. Referindo-se ao que foi exatamente decidido pelo STF (não havia normas gerais para esta última hipótese), o raciocínio é reciprocamente jurídico e aplicado, isto é, se se reconheceu que havia lacuna para destinatário não contribuinte, também havia para contribuinte. *A fortiori* era caso das operações envolvendo empresas do Simples Nacional, ainda que o recolhimento da exigência tributária tenha sido declarada constitucional pela Corte Superior no Tema 517 (BRASIL, 2021), questão a ser tratada no próximo Subcapítulo.

Ora, se não há Lei Complementar Nacional com relação a não contribuinte do ICMS, logo não se pode ter cobrança; num cenário em que a LC nº 87 (BRASIL, 1988) não traz essa previsão, bem como a veiculação de normas gerais por meio do Convênio ICMS nº 66 (BRASIL, 1988) ou por meio de Lei Ordinária ou por Lei Complementar Estaduais se realiza ao arripio da Constituição Federal (BRASIL, 1988), ecoa de maneira cristalina a inconstitucionalidade do DIFAL para consumidor final contribuinte do imposto.

Atentando-se ao raciocínio desenvolvido, percebe-se que sempre se referiu nesta monografia à ausência de normas gerais antes da Lei Complementar nº 190 (BRASIL, 2022), inclusive para hipótese cujo destinatário é consumidor final contribuinte do ICMS, mesmo com a *mens legis* decorrendo da declaração de inconstitucionalidade para não contribuinte do imposto.

Há essa atenção, porque o legislador pátrio efetivamente estabeleceu também as normas gerais para operação destinada a contribuinte do ICMS na Lei Complementar nº 190 (BRASIL, 2022), conforme se verifica, por exemplo, da nova redação da LC nº 87 (BRASIL, 1996) que alcança os aspectos material, espacial e temporal:

⁸ O lançamento, consoante a doutrina de Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, 2020, p. 645), é uma etapa de validação para exigibilidade do crédito tributário, que exsurge intrinsecamente com a realização do fato imponible do tributo. Assim, “[...] nada mais é que um ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto” (CARRAZZA, 2020, p. 646).

⁹ A homologação, assim como o direto e o misto, é uma modalidade de lançamento, na qual há, em comparação com as outras, maior participação do contribuinte (CARRAZZA, 2020, p. 649). No autolancamento, “[...] o contribuinte acaba por assumir a responsabilidade pela prática de todos os atos necessários à constituição e extinção do crédito tributário” (CARRAZZA, 2020, p. 649). Na doutrina clássica e majoritária, conforme acentua Carrazza, o ICMS é tributo sujeito ao lançamento por homologação (CARRAZZA, 2020, p. 649).

Art. 11. **O local** da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

[...]

V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a **consumidor final**, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos):

a) o do **estabelecimento do destinatário**, quando o destinatário ou o tomador for contribuinte do imposto (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos);

b) o do **estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação**, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos).

[...]

§ 7º Na hipótese da alínea “b” do inciso V do caput deste artigo, quando o destino final da mercadoria, bem ou serviço ocorrer em Estado diferente daquele em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente ou o tomador, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será devido ao Estado no qual efetivamente ocorrer **a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação do serviço** (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos).

[...] (BRASIL, 1996), grifos nossos.

Art. 12. Considera-se ocorrido o **fato gerador** do imposto no momento:

[...]

XIV - do início da prestação de serviço de transporte interestadual, nas prestações não vinculadas a operação ou prestação subsequente, cujo tomador não seja contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido no Estado de destino (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos);

XV - **da entrada no território do Estado** de bem ou mercadoria oriundos de outro Estado adquiridos por **contribuinte do imposto e destinados ao seu uso ou consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado**; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

XVI - **da saída, de estabelecimento de contribuinte**, de bem ou mercadoria **destinados a consumidor final não contribuinte** do imposto domiciliado ou estabelecido em outro Estado (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos) (BRASIL, 1996), grifos nossos.

Além disso, o texto da LC nº 190 (BRASIL, 2022) introduz na LC nº 87 (BRASIL, 1996) as disposições sobre a base de cálculo específica referente a cada operação interestadual, a qual também era ausente no ordenamento jurídico pátrio. Destaca-se a nova redação:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

IX - nas hipóteses dos incisos XIII e XV do caput do art. 12 desta Lei Complementar: (Redação dada pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos);

a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado; (Incluída pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos);

b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado; (Incluída pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos);

X - nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos);

[...]

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo: (Redação dada pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos);

[...]

§ 3º No caso da alínea “b” do inciso IX e do inciso X do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual. (Redação dada pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos);

[...]

§ 6º Utilizar-se-á, para os efeitos do inciso IX do caput deste artigo: (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos);

I - a alíquota prevista para a operação ou prestação interestadual, para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação no Estado de origem; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos);

II - a alíquota prevista para a operação ou prestação interna, para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação no Estado de destino. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos);

§ 7º Utilizar-se-á, para os efeitos do inciso X do caput deste artigo, a alíquota prevista para a operação ou prestação interna no Estado de destino para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação. Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos) (BRASIL, 1996)

A nova construção normativa do legislador infraconstitucional corrobora de maneira objetiva os fundamentos encampados neste estudo. O entendimento vem à lume de forma direta, já que, imediatamente após o reconhecimento da inexigibilidade pelo Poder Judiciário por necessidade de Lei Complementar, o legislador estabeleceu, de igual modo, as normas gerais nesta espécie normativa para consumidor final contribuinte, mesmo, reitera-se, a decisão judicial estando adstrita a consumidor não contribuinte. Isso ocorre justamente porque o reconhecimento sobre a necessidade para uma hipótese de consumidor final, ao menos em tese, invoca o vínculo lógico esclarecido nesta monografia e obriga o reconhecimento para outra hipótese.

Além disso, da citação das novas disposições introduzidas na LC nº 87 (BRASIL, 1996) pela LC nº 190 (BRASIL, 2022), vislumbra-se que o legislador pátrio optou por definir o momento e o espaço de consideração do fato imponível do ICMS-DIFAL de duas formas: a)

na entrada do estabelecimento do contribuinte, para o caso de destinatário final contribuinte do ICMS; b) na saída do estabelecimento do contribuinte, para o caso de destinatário final não consumidor.

Ao se citar LC nº 190 (BRASIL, 2022), a despeito das considerações alhures tecidas, torna-se impositiva uma análise crítica das novas disposições que integram os aspectos da tributação que antes estavam ausentes no ordenamento jurídico. Conforme acentua Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, 2020, p. 53), há uma tendência de atecnia ao se estabelecer que a saída de mercadoria é o momento do nascimento da obrigação tributária do ICMS. Na doutrina do autor, isso seria equivocado, já que:

[...] não se pode considerar ocorrido o *fato imponible* do ICMS: (a) em *momento anterior* à ocorrência da operação mercantil; (b) quando o fato verificado não configura operação comercial; (c) quando o *bem móvel* sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele retornar, como se dá no comodato; ou (d) na consignação mercantil, em que o consignante remete mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá por sua conta e risco [...]

Por quê?

Porque sustentar o contrário, em todas estas hipóteses, desvirtua a moldura constitucional do ICMS [...] (CARRAZZA, 2020, p. 54).

A respeito disso, a LC nº 190 (BRASIL, 2022), de igual modo, incorre nessa tendência atécnica ao estabelecer que a saída de mercadoria do estabelecimento é o momento de ocorrência do fato gerador da exação do ICMS-DIFAL. Com efeito, o fato imponible somente é configurado pela tradição da mercadoria objeto da operação que representa a troca de titularidade, a qual atribui escopo jurídico à circulação comercial, aspecto fundamental à regra-matriz do ICMS, conforme visto no Capítulo 4 desta monografia. A saída de mercadoria, portanto, é anterior à própria circulação jurídica que faz incidir a regra-matriz do imposto. A doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho esclarece:

Havendo, v.g., um imposto final sobre vendas de mercadorias, tem-se por ocorrido o fato gerador (já que o contrato de venda e compra é situação jurídica) no momento em que ocorre a tradição real ou ficta da coisa vendida.

[...]

Ora, não ocorrida a tradição da coisa móvel, não houve negócio, e fato gerador também não houve. É precisamente esta singular circunstância, aliás, que permite entender o significado do art. 105 do CTN, cuja redação é péssima e imprecisa (COÊLHO, 2019, p. 443).

Tendo isso em vista, a definição pela entrada da mercadoria no estabelecimento, na prática, é mais compatível com o requisito que confere juridicidade da operação: a troca de titularidade. Isto porque, em tese, é razoável se presumir que a entrada no estabelecimento do destinatário representa a entrega do produto. Nesse sentido acentua Roque Antonio Carrazza: “É por isso que na compra e venda para entrega futura o ICMS só nascerá quando da efetiva tradição (entrega) da mercadoria ao destinatário” (CARRAZZA, 2020, p. 55).

Não se confunde, contudo, a entrada no estabelecimento com a entrada da mercadoria no território do Estado de destino, conforme também estabelece a LC nº 190 (BRASIL, 2022) para os casos em que o destinatário é contribuinte do ICMS, tratando-se esta hipótese igualmente apenas de momento relevante para o aspecto material, mas, a rigor, ela não representa de maneira fidedigna a regra-matriz do ICMS para se estabelecer o fato imponible.

Nessa perspectiva, interpreta-se que a distinção estabelecida pela LC nº 190 (BRASIL, 2022) ocorreu em razão da responsabilidade de recolhimento estabelecida pela EC nº 87 (BRASIL, 2015) e com vistas a facilitar o expediente fiscalizatório. A despeito disso, conforme acentua Carrazza: “a tributação antecipada, a tributação por estimativa e outros artificios largamente empregados para coibir a fraude na tributação por via de ICMS não resiste ao teste de constitucionalidade” (CARRAZZA, 2020, p. 58).

Destarte, ainda que a antecipação seja amplamente aceita pelas Fazenda Públicas e pelos Pretórios nacionais (CARRAZZA, 2020, p. 58), certamente as normas gerais do ICMS-DIFAL veiculadas pela LC nº 190 (BRASIL, 2022) não obedecem a excelência da técnica jurídica, razão pela qual não se deixa de considerar que a higidez constitucional dos dispositivos pode ser objeto novas controvérsias.

Realizado o contorno que, espera-se, tenha dado à estampa que a inconstitucionalidade do DIFAL estava presente para qualquer hipótese de destinatário, porque ausente Lei Complementar Nacional que veicula normas gerais, resta consignar que: a) ou se entende que o sistema tributário brasileiro dispunha normas gerais de maneira exaustiva para o ICMS-DIFAL, ainda que sob má técnica que se dá pela lógica de presunções interpretativas, o que inclui tanto a hipótese de destinatário contribuinte do ICMS (ativo fixo ou uso e consumo) quanto a de destinatário não contribuinte, sendo desnecessária a LC nº 190 (BRASIL, 2022) e descabida a decisão do STF na ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e no RE 128701 (BRASIL, 2021); ou, b) ou se reconhece que não havia normas gerais que exauriam o aspecto material, temporal e espacial para qualquer hipótese, o que torna inexigível o

ICMS-DIFAL antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022) para operações interestaduais destinadas a ativo fixo ou uso consumo, inclusive quando envolver empresas optante pelo Simples Nacional, observado o prazo prescricional.

A recepção do argumento “a” evidentemente decorre de árdua tarefa hermenêutica sobre a nova redação do art. 155, §2º, incisos VII e VIII, da CRFB (BRASIL, 1988): esse dispositivo, ao introduzir a “regra de destino” para operações destinadas a não contribuintes, utilizaria as mesmas disposições normativas para outras hipóteses de operações interestaduais que também foram submetidas a referida regra pelo legislador constituinte, como nas operações de lubrificantes estabelecidas pelo art. 2º, §1º, inciso III, da LC nº 87 (BRASIL, 1996), que detalha o art. 155, §2.º, inciso X, alínea *b*, da CRFB (BRASIL, 1988).

Assim, se benquistos este argumento interpretativo, forçoso é concluir que as normas do DIFAL padeciam de má técnica. Como consequência lógica, seria este o caso para todos os casos de destinatário final. E, com vistas a fundamentar a validade do argumento, recorrer-se-ia às lições de Leandro Paulsen (PAULSEN, 2020, p. 224) para assentar que a boa técnica legislativa não é pressuposto absoluto para completude da norma tributária impositiva.

Reitera-se que, ao contrário, não se filia a essas considerações: com efeito, por todas as digressões alhures expostas, a norma do DIFAL não era insuficiente apenas para os casos do ICMS-DIFAL para não contribuintes, conforme Tema 1.093 de Repercussão Geral (BRASIL, 2021), mas para qualquer que seja o destinatário final da operação. Mesmo porque o entendimento que admite que as regras são de má-técnica, mas identificáveis e exaustivas, não soluciona os potenciais conflitos de competência.

Nessa esteira de ideias, estabelecer os aspectos da tributação ou, segundo Roque Antonio Carrazza, o “conteúdo semântico mínimo” (CARRAZZA, 2020, p. 34) de maneira clara é “[...] relevantíssimo fator de solução de conflitos de competência tributária, porque permite [...] distinguir, para fins de tributação, um evento de outro” (CARRAZZA, 2020, p. 34). Além disso, esse argumento afronta os direitos fundamentais dos contribuintes, conforme assenta o autor:

[...] Um desses direitos é justamente o de só serem tributados [...] quando efetivamente tiverem realizado o *fato impositivo*, cuja ocorrência há de ser demonstrada, pelos meios em Direito admitidos; jamais intuída por meio de ficções, presunções ou meros indícios (CARRAZZA, 2020, p. 37).

Realizado o contorno expositivo, resta demonstrado que o vínculo lógico foi ignorado pelo Supremo Tribunal Federal. Para além disso, há posterior manifestação do Ministro Dias Toffoli, condutor da tese paradigmática na ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e no

RE 1.287.019 (BRASIL, 2021), em sede do RE 1.351.076 (BRASIL, 2021), negando provimento ao Recurso Extraordinário com destaque para o exaurimento das normas do ICMS previstas para o caso de ativo fixo ou uso e consumo no ordenamento jurídico pátrio antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022), consoante se depreende:

No presente caso, discute-se a cobrança do ICMS-difal, pelo Estado de São Paulo, nas aquisições interestaduais realizadas pela ora recorrente de bens e mercadorias destinadas a seu ativo fixo/permanente ou a uso/consumo.

[...] Embora não se trate de empresa optante do Simples Nacional, é preciso chamar a atenção para o fato de que a ela “se aplicam os fundamentos de validade do diferencial de alíquota do ICMS para os contribuintes do imposto, cobrado pelo Estado de destino”

[...] para superar o entendimento da Corte de origem acerca da suficiência das normas presentes na LC nº 87/96 e na Lei estadual nº 6.347/89 e acolher a pretensão do ora recorrente (o qual defende que inexistem, na LC 87/96, tais normas), seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional, o que não se admite em sede de recurso extraordinário (BRASIL, 2021).

Nota-se, em primazia, que o mencionado relator sequer admitiu o seguimento do recurso, de forma que a controvérsia não foi levada ao Plenário. É relevante destacar esse ponto na medida em que se esclarece que o STF não decidiu a matéria ora suscitada em cognição exauriente sob o rito do controle de constitucionalidade, tanto que não há qualquer citação a entendimento paradigmático firmado pelo STF sobre o exaurimento ao qual se refere na decisão.

Não impende olvidar que, tal como decidido neste caso de ativo fixo ou uso e consumo, os Tribunais de origem, com, inclusive, chancela do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e ao contrário do posterior entendimento do STF no Tema 1.093 (BRASIL, 2021), sempre decidiram que era desnecessária outra Lei Complementar para o caso de operação ou prestação destinada a consumidor final não contribuinte, de maneira a reconhecer que o Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015) não veiculava normas gerais e não era inconstitucional, conforme se depreende de inúmeros julgados, dentre os quais cita-se: TJ/RJ: AI nº 0073496-96.2019.8.19.0000 (BRASIL, 2020); TJ/SP: APL nº 1007876-97.2018.8.26.0053 (BRASIL, 2018); TJ/MG: AC nº 1.0000.17.099731-6/002 (BRASIL, 2019); STJ: AREsp 1.736.106 (BRASIL, 2020).

Assim, em nada surpreende que a Corte de origem do RE 1.351.076 (BRASIL, 2021) tenha entendido que a LC nº 87 (BRASIL, 1996) era exauriente para o caso de destinatário final contribuinte do imposto, o que, consoante demonstrado ao longo deste estudo e

acompanhando o entendimento lógico que exsurge da ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e do RE 1.287.019 (BRASIL, 2021), não era o caso para qualquer destinatário final antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022).

A despeito disso, de fato há razão para o desprovimento do RE: não há possibilidade de se invocar a aplicação do precedente do Tema 1.093 (BRASIL, 2021) para os casos de ativo imobilizado ou uso e consumo de maneira automática, muito porque as hipóteses fáticas são notoriamente distintas. Diante disso, a possibilidade jurídica, a ser pormenorizada nos próximos Capítulos desta monografia, consiste em invocar tão somente a *ratio decidendi* do referido precedente por via própria, mas não pretender, insiste-se, a execução direta do paradigma.

Além disso, causa mais surpresa que ainda se reconheça a exigibilidade do DIFAL para operações interestaduais realizada entre contribuintes do imposto antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022), porquanto a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal já tinha se manifestado anteriormente no sentido de que não havia norma sobre o fato gerador do DIFAL para a hipótese de ativo fixo ou uso e consumo - efetivamente indo ao encontro do entendimento encampado nesta monografia e confirmando que o mesmo tema foi tratado de forma contraditória por Ministros da Suprema Corte sem ser levado ao Plenário para julgamento.

É o que se verifica do trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso no AgR no RE 580.903 (BRASIL, 2015): “[...] A Lei Complementar nº 87/1996, ao cuidar do momento da consumação do fato gerador do imposto, não cogitou do diferencial de alíquotas. Tal hipótese de incidência foi prevista pelo Convênio nº 66/1988, mas não foi confirmada pela norma geral” (BRASIL, 2015). Reconheceu-se, por certo, que um dos aspectos da tributação, constante da norma geral, não estava presente no ordenamento, ou seja, a norma tributária impositiva era incompleta.

Salienta-se que o trecho alhures destacado é do voto condutor para decisão do STF no controle de constitucionalidade sobre o direito a crédito nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo ou adquiridos para uso e consumo do estabelecimento durante a vigência do Convênio ICMS nº 66 (BRASIL, 1988), não sendo a constitucionalidade da exigência DIFAL em si, conforme se pretende realizar nesta monografia, objeto do controle. Contudo, decerto, a citação não deixa de representar que a carência normativa do diferencial de alíquotas do ICMS para operações entre contribuintes já foi observada pela própria Corte Constitucional.

Em decorrência de todo raciocínio desenvolvido nesta monografia, infere-se que se a decisão mais recente com caráter paradigmático atribuído pela Repercussão Geral do STF decidiu que para os casos em que a operação interestadual sujeita ao DIFAL destinada a não contribuintes do ICMS era necessária a edição de outra LC para tratar de normas gerais da exação, porque elas inexisiam no ordenamento respeitando a reserva de lei, consoante a ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e o RE 1.287.019 (BRASIL, 2021), é inevitável concluir que de igual modo se fazia necessária outra LC para veicular normas gerais para o caso entre contribuintes (ativo fixo ou uso e consumo).

Assim, ao reconhecer a inconstitucionalidade para um dos casos (não contribuintes do imposto), mas se manter omissos nos outros (de ativo fixo ou uso e consumo e Simples Nacional), o STF estimula evidente contrassenso no ordenamento jurídico pátrio e entre as próprias decisões, o que certamente leva insegurança jurídica e prejudica a tributação justa.

Na tarefa de operador do direito (PAULSEN, 2020, p. 224), vislumbra-se que, mesmo em forçosa interpretação de normas de má técnica, não era possível identificar de maneira convincente todos os aspectos da tributação da exação em tela, especialmente sobre fato gerador, base de cálculo, destinatário final, contribuinte e substituição tributária, considerando-se, portanto, que não se tinha base legal em Lei Complementar dispoendo normas gerais para cobrança do diferencial de alíquotas antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022), incorrendo a exação em inconstitucionalidade.

O Capítulo 5.2 desta monografia pretende ampliar o argumento e a controvérsia introduzidos neste Capítulo 5.1 para a hipótese de a empresa envolvida na operação interestadual ser optante pelo Simples Nacional, regulado pela LC nº 123 (BRASIL, 2006).

5.2 A inconstitucionalidade nos casos em que a operação interestadual envolve empresa optante pelo Simples Nacional

Em primazia, salienta-se que neste subcapítulo é fundamental não perder de vista a inferência tecida ao longo deste estudo no sentido de que a base normativa do DIFAL é única para os aspectos material, espacial e temporal, na medida em que este argumento será estendido para os casos em que a operação interestadual envolva empresa optante pelo Simples Nacional, bem como o fato de que a análise faz referência ao ordenamento jurídico pretérito à LC nº 190 (BRASIL, 2022).

Tendo isso em vista, cumpre fincar considerações sobre do que se trata o Simples Nacional. O Simples Nacional ou “Simples” ou “Supersimples” é a denominação do Regime Simplificado e Unificado de Recolhimento de Tributos para microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), estabelecido pela LC nº 123 (BRASIL, 2006), onde as referidas sociedades empresárias “[...] podem substituir a apuração e o recolhimento de cada tributo por elas devido pela apuração e recolhimento de valor único com base na receita bruta” (PAULSEN, 2020, p. 529).

Esse tratamento tributário dado pelo Simples Nacional permite que as empresas recolham tanto impostos e contribuições federais, como IRPJ, IPI, PIS/PASEP e COFINS, quanto o ICMS e o ISS de maneira única, ou unificada, o que representa uma menor carga tributária e contribui para maior previsão acerca da operação empresarial (PAULSEN, 2020, p. 529), erigindo tratamento mais vantajoso (CARRAZZA, 2020, p. 308).

Nesse sentido dispõe o art. 179, da CRFB (BRASIL, 1988):

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 (BRASIL, 1988).

O art. 13, da LC nº 123 (BRASIL, 2006) efetivamente busca detalhar o referido dispositivo, elencando os tributos incluídos e os excluídos do recolhimento único, com específicas disposições para substituição tributária e antecipação do pagamento da exação.

Destaca-se que a decisão da pessoa jurídica por aderir o Simples Nacional é opcional, mas somente é possível quando enquadradas como ME ou EPP, dependendo, para tanto, da receita bruta anual (PAULSEN, 2020, p. 530), cujos valores máximos são definidos no art. 3º da LC nº 123 (BRASIL, 2006). Além disso, o Simples Nacional está submetido a alíquotas que são definidas neste Diploma Legal (BRASIL, 2006), as quais levam em consideração o tipo de atividade e a referida receita, variando entre 4% (menor alíquota) e 22,9% (maior alíquota) (PAULSEN, 2020, p. 530).

Circunscrevendo a questão para o ICMS-DIFAL, é mister registrar que a grande controvérsia consiste na constitucionalidade do recolhimento do diferencial de alíquota para as pessoas jurídicas optantes por esse regime, consoante fixado pelo STF no supracitado RE 970.821 (BRASIL, 2021) - Tema 517:

Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 146-A e 155, § 2º, da Constituição Federal, a possibilidade, ou não, da aplicação da metodologia de cálculo denominada diferencial de alíquota de ICMS à empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, em face de possível usurpação de competência da União e do princípio da não-cumulatividade (BRASIL, 2021).

Com efeito, a tese alçada pelos contribuintes no RE nº 970.821 (BRASIL, 2021) defendia que o recolhimento do ICMS-DIFAL acumulado com o ICMS devido pela unificação do Simples Nacional violaria o princípio da não cumulatividade, dado que haveria recolhimento em duas ocasiões: primeiro de maneira unificada e, depois, seria novamente recolhido na operação sujeita ao DIFAL.

No aspecto prático, isso é relevante porque impacta na atividade financeira das sociedades empresárias, que buscam, por tal regime, receber tratamento vantajoso, já que uma coisa é ter que recolher o ICMS de maneira conjunta em momento único, outra é ter que recolher, além dele, o DIFAL, sendo submetido às regras de antecipação antes de receber o valor da operação. A Suprema Corte assentou a seguinte tese em sede de Repercussão Geral para esta controvérsia:

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 (BRASIL, 2021).

Enfatiza-se que em sede do RE 970.821 (Tema 517) (BRASIL, 2021), de relatoria do Ministro Edson Fachin, formam a tese majoritária acompanhando o relator, os votos dos Ministros Luiz Fux, Rosa Weber, Dias Toffoli, Gilmar Mendes e Nunes Marques. Foram votos vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio (BRASIL, 2021).

A controvérsia central do RE 970.821 (BRASIL, 2021) não é o principal objeto deste estudo, portanto, esta monografia não descera às minúcias sobre princípio da não cumulatividade, tampouco sobre possível usurpação de competência da União. O pilar central que se usa desta decisão é a declaração de constitucionalidade do ICMS-DIFAL ignorando a *ratio decidendi* do Tema 1.093 (BRASIL, 2021), a qual se trata da necessidade prévia de normas gerais veiculadas em LC, já que, adianta-se, eram igualmente necessárias, mesmo porque essa empresa optante do Simples pode realizar operação com destinatário final tanto não contribuinte quanto contribuinte do ICMS.

Ademais, depreende-se do teor da decisão da Corte Suprema no RE 970.821 (BRASIL, 2021), que o julgamento abarcou a ADI 5.464 (BRASIL, 2021). Apesar de ambas tratarem da constitucionalidade do ICMS-DIFAL para empresas optantes do Simples Nacional, há singela diferença na hipótese fática - com efeito, também há no próprio controle de constitucionalidade, que não é o objeto de estudo nesta monografia.

No RE nº 970.821 (BRASIL, 2021), a Corte Suprema pretendia discutir a constitucionalidade da antecipação do recolhimento do DIFAL quando a operação do ICMS fosse destinada ao contribuinte que não era o consumidor final. Ilustrando, é o caso em que uma “empresa X” vende o “produto Z” para a “empresa Y”, a qual o adquire para revenda, portanto esse “produto Z” será comprado por outrem, que, sendo o destinatário final, pode ser ou não contribuinte do ICMS.

Por outro lado, na ADI nº 5.464 (BRASIL, 2021) o foco era a constitucionalidade dessa mesma cobrança do ICMS-DIFAL para empresa optante do Simples Nacional, mas quando a operação interestadual já fosse destinada ao consumidor final. Trazendo para o exemplo utilizado acima, seria a hipótese em que a “empresa X” vende o “Produto Z” para “empresa Y”, que não pretende revendê-lo, mas integrá-lo ao patrimônio ou utilizá-lo na atividade empresária.

A discussão, nesses casos, seria se cabe o ICMS-DIFAL quando uma dessas empresas é optante pelo Simples Nacional, de maneira a autorizar o recolhimento do DIFAL de maneira específica e não unificada, por isso se cita a expressão “independentemente da posição desta na cadeia produtiva”, constante na tese fixada no Tema 517 (BRASIL, 2021).

Para efeito de comparação, a segunda hipótese abarcada pelo julgamento é a mesma operação trabalhada no subcapítulo 5.1 desta monografia, qual seja, àquela com destinação ao ativo fixo ou uso e consumo, por isso não se indica a revenda no exemplo acima. Contudo, no Tema 517 (BRASIL, 2021) um dos contribuintes do ICMS é sociedade empresária optante pelo regime do Simples Nacional.

Realizado esse contorno, sobressai-se que as normas que vinculam a possibilidade do ICMS-DIFAL ser recolhido por empresas optantes do Simples Nacional seriam duas. A primeira seria a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015), já declarada inconstitucional pela decisão do STF em sede do Tema 1.093 de Repercussão Geral. Cita-se o supracitado o dispositivo (BRASIL, 2021):

Cláusula nona. Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de

Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino (BRASIL, 2015), grifos nossos.

Reitera-se que, *a priori*, o Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015) foi editado para instrumentalizar a cobrança tão somente das operações destinadas a não contribuintes, em face da baixa densidade normativa da EC nº 87 (BRASIL, 2015). No entanto, o referido dispositivo ao equiparar essas regras de operacionalização da cobrança para o caso de empresa optante do Simples, representa que o legislador tanto encampa o entendimento que havia lacuna legislativa para qualquer que seja o destinatário final, quanto, ainda que implicitamente, percebe-se que o ICMS-DIFAL mantém matriz normativa comum.

A inconstitucionalidade da cláusula nona é evidente, porque segue o vício das demais cláusulas do Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015) já previamente analisadas nesta monografia. Soma-se ao fato de que, ao determinar expressamente a extensão da sistemática do DIFAL aos optantes do Simples Nacional, seu texto adentra no campo material de incidência da LC nº 123 (BRASIL, 2006), invadindo a competência estabelecida pelo art. 146, inciso III, alínea *d*, da CRFB (BRASIL, 1988).

A segunda fonte normativa do ICMS-DIFAL para empresas optantes pelo Simples seria o art. 13, §1º, inciso XIII, alíneas *g* e *h*, da LC nº 123 (BRASIL, 2006), que é assim redigido:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

[...]

§ 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:

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;

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;

[...] (BRASIL, 2006).

A citação dos dispositivos é fundamental, porquanto se demonstra de maneira objetiva que eles não têm o condão de servir de base normativa para o ICMS-DIFAL, isto é, não são exaurientes ao veicular os aspectos da tributação da norma impositiva. Destarte, não havia norma específica na Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), ou mesmo na LC nº 87 (BRASIL, 1996), que fornecia especiais previsões sobre os aspectos espacial, temporal e material da tributação de forma a autorizar a exigibilidade do diferencial de alíquotas do ICMS apenas para as empresas optantes pelo Simples Nacional.

Esperar-se-ia que, ante a declaração de constitucionalidade para hipótese do Simples Nacional no Tema 517 (BRASIL, 2021), a LC nº 123 (BRASIL, 2006) lograsse êxito em exaurir os aspectos da tributação do ICMS-DIFAL, especialmente dispondo sobre o fato gerador da obrigação, os contribuintes e o destinatário final. Não é esse o caso: as disposições da Lei do Simples apenas autorizam o recolhimento do diferencial de alíquotas pela própria empresa, ainda que ela seja optante pelo regime unificado.

Salienta-se que no RE 1.351.076 (BRASIL, 2021) e no AgR no RE 1.313.09 (BRASIL, 2021), os contribuintes já impugnaram a cobrança do ICMS-DIFAL para operações interestaduais destinadas ao ativo fixo ou ao uso e consumo, ocasião em que, conforme adiantado, o STF restou omissivo no Tema nº 1.093 (BRASIL, 1988). Não obstante a decisão de desprovimento do Recurso Extraordinário, em virtude de, no juízo do Ministro relator Dias Toffoli, os recorrentes terem invocado precedente de outro conjunto fático-probatório para aquele, consoante visto no Capítulo 5, o ponto central ao qual se recorre neste subcapítulo é a equiparação dos “fundamentos de validade” realizada pela Corte Constitucional entre as hipóteses de ativo fixo ou uso e consumidor àquela em que a operação interestadual envolve empresa optante pelo Simples Nacional.

A questão é esclarecida no AgR no RE 1.313.099 (BRASIL, 2021), quando se restou consignado:

[...] Na espécie, as empresas agravantes não são optantes do Simples Nacional, mas a elas se aplicam os **fundamentos de validade** do diferencial de alíquota do ICMS para os contribuintes do imposto, cobrado pelo Estado de destino (BRASIL, 2021), grifos nossos.

Nos autos do RE 1.351.076 (BRASIL, 2021) a noção é reiterada:

Embora não se trate de empresa optante do Simples Nacional, é preciso chamar a atenção para o fato de que a ela “se aplicam os **fundamentos de**

validade do diferencial de alíquota do ICMS para os contribuintes do imposto, cobrado pelo Estado de destino” [...].

Na espécie, o Tribunal de origem, mantendo a sentença proferida, asseverou que **há, na LC nº 87/96, normas relativas ao ICMS suficientes para a tributação questionada**, não sendo necessária nova regulamentação, e que a Lei estadual nº 6.347/89 prevê a cobrança do diferencial de alíquotas em alusão. Concluiu, assim, estarem presentes as condições para a tributação. **Essa conclusão não viola a orientação do Supremo Tribunal Federal** (BRASIL, 2021), grifos nossos.

Entendeu o Ministro Dias Toffoli, relator do Tema 1.093, que os argumentos jurídicos encampados acerca do Simples Nacional (Tema 517) também valem para ativo fixo ou uso e consumo, mesmo a hipótese fática sendo distinta, já que a sociedade empresária pode ser optante de qualquer outro regime de tributação de pessoa jurídica. De todo modo, a equiparação ratifica que a Corte está decidindo sobre a hipótese de operação interestadual com consumidor final.

Sobre este ponto, destaca-se que, de fato, o RE nº 1.351.076 (BRASIL, 2021) - que equiparou à noção encampada pelo Simples Nacional para operações entre contribuintes destinadas a ativo fixo ou uso e consumo -, o RE nº 970.821 (Tema 517) (BRASIL, 2021) - referente à constitucionalidade do DIFAL para Simples Nacional - e o RE nº 1.287.019 (Tema 1.093) (BRASIL, 2021) - inconstitucionalidade para destinatário final não contribuinte do ICMS - tratam, ao menos em tese, de hipóteses fáticas distintas e não se confundem.

Contudo, não se pode perder de vista que o cenário em que há na referida decisão alicerce argumentativo fundado na equiparação dos casos contribui para mais uma contradição: a Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), que cita expressamente a possibilidade de recolhimento do ICMS-DIFAL e funcionaria como fonte normativa da exação, ainda que de forma insuficiente conforme demonstrado neste estudo, não alcança, em nenhuma medida, as operações envolvendo contribuintes não optantes pelo Simples Nacional. E a LC nº 87 (BRASIL, 1996) também não prestaria a tal função, porque inexistia base legal exaustiva, consoante visto no subcapítulo 5.1 desta monografia.

Além disso, a decisão no RE 1.351.076 chancela o entendimento de que a matriz normativa do ICMS-DIFAL é única, eis que o aludido Ministro Relator recorre à LC nº 87 (BRASIL, 1996) tanto para fundamentar as normas gerais para destinatário final contribuinte do ICMS, mesmo quando a empresa for optante do Simples Nacional, quanto para, consoante o Tema 1.093 (BRASIL, 2021), defender que é nesta LC que deveriam estar veiculadas as normas gerais para o destinatário final não contribuinte.

Dessa forma, as hipóteses fáticas são igualmente distintas, de modo que a aplicação automática dos precedentes realmente não é possível. Contudo, a *ratio decidendi* do Tema 1.093 é a mesma para todas elas: era necessária outra Lei Complementar veiculando as normas gerais do ICMS-DIFAL, ainda que tenha sido ignorada pelo Supremo Tribunal Federal para os casos de destinatário final contribuinte do ICMS.

Não bastasse, no RE nº 1.351.076 (BRASIL, 2021), a própria aplicação do precedente foi decidida de maneira contraditória, eis que: a) ou se decidia que os fundamentos de validade seriam aplicados de maneira direta tanto para o Tema 1.093 quanto para o Tema 517; ou, b) ou não há essa aplicação para nenhum dos dois, devendo ser as demandas analisadas de maneira autônoma, ainda que, consoante argumentado neste estudo, o pronunciamento final tivesse que observar o vínculo lógico da racionalidade do Tema 1.093 (BRASIL, 2021). Ante tal decisão do STF, o que restou decidido foi que em um caso a aplicação dos fundamentos foi direta e em outro não, o que evidentemente consiste em mais um contrassenso.

Mais contraditório ainda, porque, em detida análise, sequer a *ratio decidendi* do Tema 517 (BRASIL, 2021) acompanha a do Tema 1.093 (BRASIL, 2021), tanto que a argumentação desenvolvida neste estudo tem como subsídio a omissão nas decisões do STF acerca da igual necessidade de Lei Complementar para veicular as normas gerais para o caso de destinatário final contribuinte do ICMS. Com efeito, a racionalidade do Tema 517 se cuida da possibilidade de se recolher o ICMS pelo Simples Nacional e pelo DIFAL, mas não trata sobre a imprescindibilidade de LC e, afinal, é aqui que reside a principal crítica da decisão.

Dessa maneira, a decisão sobre ativo fixo ou uso e consumo no RE 1.351.076 (BRASIL, 2021) em nada deveria recorrer aos fundamentos do Tema 517, tal como foi veiculado na aludida decisão, seja porque a hipótese fática é distinta (assim como é em relação ao precedente do Tema 1.093, que não se aplica automaticamente para esta hipótese), seja porque a própria *ratio decidendi* do Tema 517 não alcança o ponto de irrisignação dos contribuintes, qual seja, não havia Lei Complementar prévia para o ICMS-DIFAL para destinatário final contribuinte do ICMS.

Não obstante a isso, as decisões do Supremo Tribunal Federal no Tema 517 (BRASIL, 2021) e no Tema 1.093 (BRASIL, 2021) também são contraditórias entre si. Isto porque a necessidade de Lei Complementar somente foi reconhecida para um dos casos pelo STF, qual seja, destinatário não contribuinte (Tema 1.093), mas a Corte Constitucional se manteve omissa para o outro, destinatário contribuinte (ativo fixo ou uso e consumo),

independente de ser ou não optante do Simples Nacional (Tema 517), declarando a exigência neste último caso constitucional mesmo sem observar a imprescindibilidade de normas gerais.

Pelo raciocínio alhures exposto, a extensão da racionalidade que se pretende desenvolver neste estudo se refere ao Tema 1.093, ainda que a aplicação do precedente, insiste-se, não seja automática, devendo ser veiculada por ação própria. Isto é, ainda que se reconheça que as hipóteses *in concreto* não se confundem, o argumento sobre a (des)necessidade de LC para veicular normas gerais que vale para uma também vale para outra hipótese. A consideração sobre (im)precindibilidade de LC para veicular normas preventivas de conflito de competência entre os Estados-membros e o Distrito Federal segue a mesma lógica.

Sendo assim, resta demonstrado neste Capítulo 5 que nem nas normas estabelecidas pela LC nº 123 (BRASIL, 2006), nem nas estabelecidas pela LC nº 87 (BRASIL, 2006), havia menção acerca de quando e onde deveria ser considerada a regra-matriz do ICMS; quem deveria ser considerado o destinatário final e, especialmente, quando e onde ocorreria o fato gerador.

Em linhas conclusivas, o Capítulo 5 desta monografia demonstra que a *ratio decidendi* do julgamento para não contribuintes do ICMS (Tema nº 1.093) se aplica ao DIFAL incidente nas operações interestaduais destinadas a consumidor contribuinte do ICMS, inclusive quando envolver empresa optante pelo Simples Nacional. A rigor, conclui-se que havia incompletude da norma tributária impositiva para todos os casos.

6 OS PROBLEMAS DA PROMULGAÇÃO DA NOVA LEI COMPLEMENTAR N° 190/2022 E DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO TEMA 1.093

Neste Capítulo empreender-se-á esforços para analisar a modulação dos efeitos da decisão do STF nos autos da ADI n° 5.469 (BRASIL, 2021) e do RE n° 1.287.019 (BRASIL, 2021), que declarou inconstitucional a cobrança do ICMS-DIFAL quando o destinatário final da operação interestadual não for contribuinte do imposto, eis que o corte temporal, tal como realizado pela Corte Constitucional, apresenta problemas tanto no escopo prático, quanto nos aspectos da segurança jurídica.

Além disso, serão analisados os problemas da promulgação da nova Lei Complementar n° 190 (BRASIL, 2022), que ocorreu apenas em 5 de janeiro de 2022, de tal modo que exsurge controvérsias acerca da sua aplicabilidade imediata.

6.1 Os problemas da promulgação da Lei Complementar n° 190/2022

Destaca-se que, consoante argumentado ao longo desta monografia, conquanto a Lei Complementar n° 190 (BRASIL, 2022) tenha surgido em razão da inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL para operações interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto, atendendo à declaração de inconstitucionalidade na ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e no RE 1.287.019 (BRASIL, 2021), suas disposições normativas estabelecem as normas gerais também para hipótese em que o destinatário final é contribuinte do ICMS, sendo ou não optante do Simples Nacional.

Não obstante a isso, os problemas da nova legislação a serem destacados neste subcapítulo decorrem, sobretudo, da demora para promulgação da Lei após exaurimento do devido processo legislativo. Neste ponto é importante deixar registrado que as diligências a serem cumpridas pelo Congresso Nacional foram realizadas ainda no ano de 2021, de forma que a promulgação da legislação apenas em 05 de janeiro de 2022 ocorreu exclusivamente em virtude da mora do governo federal em sancionar o diploma, o que, por óbvio, demonstra uma desídia com as Unidades Federadas, cujas receitas são em muito compostas pelo recolhimento do ICMS (CARRAZZA, 2020, p. 44).

Isto posto, é certo que o DIFAL é inexigível entre 1º e 4 de janeiro de 2022, porquanto a promulgação da Lei somente ocorreu dia 5, conforme sublinhado acima. E o contencioso poderia assim terminar, recorrendo-se à jurisprudência do STF, consoante RE nº 584.100 (BRASIL, 2010), AI nº 856.339 (BRASIL, 2015) e ARE nº 682.631 (BRASIL, 2014), no sentido de que a Constituição Federal (BRASIL, 1988) disciplina os princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal apenas para instituição ou majoração de novos tributos, o que não seria o caso do DIFAL.

Registra-se, neste ponto, que, mesmo esta monografia encampando o entendimento de que a EC nº 87 (BRASIL, 2015) logra tratamento jurídico meramente ampliativo para os aspectos material, espacial e temporal do ICMS-DIFAL, não se vislumbra razão ao argumento que pretende afastar a anterioridade. Seja porque pode se considerar que mera introdução do aspecto pessoal representa nova relação jurídica, seja porque certamente o legislador pátrio pode ir além das garantias constitucionais; o que não pode é suprimi-las (BALEEIRO, 2018, p. 10). Este é notoriamente o caso do ICMS-DIFAL conforme a LC nº 190 (BRASIL, 2022).

O desenvolvimento deste argumento é esclarecido ao observar o art. 3º, da LC nº 190 (BRASIL, 2022). Vislumbra-se que o legislador pátrio optou por submeter os efeitos do Diploma Legal ao art. 150, inciso III, alínea *c*, da CRFB (BRASIL, 1998), que assim é redigido:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b [...] (BRASIL, 1988).

Se a alínea *c* do mencionado dispositivo faz menção ao princípio da anterioridade nonagesimal, o texto legislativo também o faz ao princípio da anterioridade de exercício ao estabelecer expressa remissão à alínea *b*. É claro que submeter o DIFAL ao art. 150 da CRFB (BRASIL, 1988) é uma decisão política, a qual não está isenta de críticas. No entanto, também é inegável que o próprio legislador pátrio optou por submeter a vigência dos efeitos da LC nº 190 (BRASIL, 2022) aos princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal, porquanto introduziu no corpo da legislação disposição expressa nesse sentido,

de modo que o DIFAL para operações cujo destinatário final não seja contribuinte do ICMS somente é exigível a partir de 2023.

Interpretando o contexto histórico da promulgação da LC nº 190 (BRASIL, 2022), vislumbra-se que seu supracitado art. 3º foi introduzido pressupondo que a promulgação da legislação ocorresse ainda em 2021, de forma que o princípio anterioridade de exercício já seria observado enquanto o Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015) ainda estivesse produzindo efeitos, de maneira que, a partir de 2022, seria impositiva tão somente a observância da anterioridade nonagesimal.

Em linhas gerais, a decisão do STF apontou pelo seguinte sentido: para se exigir o DIFAL é necessária Lei Complementar prévia. E é a nova LC nº 190 (BRASIL, 2022) quem estabelece as normas gerais e a exigibilidade do DIFAL, dentre as quais, reitera-se, está a norma que decide que os efeitos somente passam a valer a partir do cumprimento das anterioridades. Nesse sentido, resta claro que o problema ora discutido decorre diretamente do atraso por parte do governo federal em sancionar a referida legislação.

Ainda que assim não fosse, é incontroverso que o STF decidiu na ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e no RE 1.287.019 (BRASIL, 2021) que a EC nº 87 inovou na ordem jurídica, conforme se verifica da própria ementa do julgado:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. [...]

1. **A EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária** entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS [...] (BRASIL, 2021), grifos nossos.

Destarte, observando a vinculação desse precedente, a submissão à anterioridade de exercício e à anterioridade nonagesimal é inequívoca.

Não obstante a isso, salienta-se outra questão a ser observada como desdobramento da nova LC nº 190 (BRASIL, 2022): o voto condutor do Ministro Relator Dias Toffoli na ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e no RE 1.287.019 (BRASIL, 2021) é claro ao estabelecer que a exigência do DIFAL para operações destinadas a não contribuintes depende, além de nova Lei Complementar para veicular normas gerais, de novas leis ordinárias dos Estados-membros e do Distrito Federal que detalham o tema, conforme se verifica do trecho do voto do referido

Ministro: “[...] A mesma solução julgo ser necessária em relação à lei do Distrito Federal e, *a fortiori*, às leis dos demais estados. Em relação a elas, proponho que a decisão produza efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022)” (BRASIL, 2021).

Nesse sentido, a exigência do DIFAL conforme a LC nº 190 (BRASIL, 2022) também está submetida à edição de nova Lei Ordinária pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, cuja promulgação deve ser posterior à nova Lei Complementar Nacional. Em suma: sem novas leis estaduais e distrital, inexigível é o DIFAL.

Esse raciocínio vai ao encontro da argumentação de Roque Antonio Carrazza acerca da inaplicabilidade de eventual nova Lei Complementar Nacional (CARRAZZA, 2020, p. 503), que agora existe independente do destinatário final. Nas palavras do autor:

[...]
a solução dos problemas relacionados ao DIFAL deverá partir da análise da lei complementar nacional que tratar da matéria.

[...]
Assim, as *normas gerais* que cuidarem do novo DIFAL carecerão de suplementações, de aportes, de explicitações, a serem levados a efeito pelas leis ordinárias estaduais (e do Distrito Federal), que, com sua generalidade, que poderíamos chamar de *normal*, irão detalhar o assunto. Somente após tal providência a nova forma de se exigir o diferencial de alíquotas do ICMS poderá ser aplicada (CARRAZZA, 2020, p. 503-504).

A mencionada doutrina segue tecendo considerações sobre a autoaplicabilidade da Lei Complementar Nacional de modo a desautorizar a exigibilidade de imediato do DIFAL:

Em consequência, ainda que venha editada a lei complementar cabível, a Fazenda Pública Estadual (ou do Distrito Federal) não poderá, sob pena de flagrante inconstitucionalidade, aplicar diretamente, sem respaldo na lei ordinária local, o *diferencial de alíquotas* do ICMS (CARRAZZA, 2020, p. 504).

E sobre o aproveitamento das Lei Estaduais editadas antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022), Roque Antonio Carrazza esclarece:

Ora, por levar a uma conclusão juridicamente inconsistente, deve ser afastado de plano o entendimento de que as leis ordinárias e do Distrito Federal editadas sem apoio em lei complementar nacional serão convalidadas quando esta vier a lume.

Sendo - repita-se - inconstitucionais, as leis ordinárias em questão, elas se encontram fora da “pirâmide jurídica” e, em consequência, não podem nela ser “metidas à força”, por meio de uma posterior lei complementar nacional.

[...]

Em suma: após a edição da lei complementar nacional será necessária a edição de lei ordinária do Estado-membro (ou do Distrito Federal) para instituir validamente o DIFAL (CARRAZZA, 2020, p. 506-507).

Assim, consigna-se que as leis ordinárias estaduais vigentes antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022), não podem ser convalidadas, de maneira que se faz impositiva a promulgação de novas legislações.

Nesse sentido, infere-se que, apesar da edição da LC nº 190 (BRASIL, 2022), a exigibilidade do DIFAL para as operações interestaduais destinadas a não contribuintes do ICMS certamente está submetida tanto à anterioridade de exercício e anterioridade nonagesimal quanto à edição de novas leis ordinárias por cada Unidade Federada.

6.2 Os problemas da modulação dos efeitos da decisão do STF na ADI nº 5.469 e no RE nº 1.287.019

A despeito da promulgação da LC nº 190 (BRASIL, 2022), a aludida modulação dos efeitos deve concentrar especial atenção, sendo impositivo destacar a forma pela qual a Corte Constitucional a estabeleceu:

Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, de modo que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso (BRASIL, 2021).

Nota-se que a modulação marca os efeitos da decisão do STF para janeiro de 2022, em virtude da expectativa, em certa medida cumprida consoante destacado no subcapítulo acima, de que as Unidades Federadas conseguiriam diligenciar junto ao Congresso Nacional

para promulgar nova Lei Complementar que trate adequadamente dos elementos da tributação do DIFAL.

A modulação, portanto, estendeu a vigência da supracitadas cláusulas inconstitucionais até 31 de dezembro de 2021, excetuando-se da prospecção os contribuintes que ingressaram com ações judiciais anteriores à data do julgamento, para os quais a inconstitucionalidade retroage desde o ajuizamento do feito.

Serão introduzidos ao longo deste subcapítulo alguns pontos de crítica e de reflexão sobre os desdobramentos dessa decisão modulatória, prática que, como é cediço, está se tornando extremamente comum pelo STF em matéria tributária.

Isto posto, a opção pela modulação temporal prospectiva, *per si*, estimula atenta análise da decisão, na medida em que a ADI nº 5.469 (BRASIL, 2021) e o RE nº 1.287.019 (BRASIL, 2021) podem representar uma predisposição de afastamento por parte do STF do princípio da nulidade da norma inconstitucional, consoante reflexão desenvolvida por Valter de Souza Lobato ao analisar as repercussões do referido julgamento sobre a eficácia na aplicação das normas (LOBATO, 2022).

O primeiro ponto a ser acentuado é que a declaração de inconstitucionalidade invariavelmente reconhece que as cláusulas do Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015) são inválidas, porque em seu lugar deveria estar uma Lei Complementar (LOBATO, 2022). E, tendo em vista a inconstitucionalidade, deveria acompanhar à invalidade a ineficácia do referido diploma, isto é, deveriam as cláusulas deixarem de produzir efeitos no mundo jurídico, já que são inconstitucionais, portanto nulas. Contudo, em detida análise, percebe-se que a modulação adota o que pode ser, em certa medida, uma ultratividade da lei inconstitucional (LOBATO, 2022), isto é, o Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015) continuou produzindo plenos efeitos mesmo após ser declarado inconstitucional.

O raciocínio decorre da remissão realizada nas linhas acima ao princípio da nulidade das normas inconstitucionais. Sobre esse assunto, a doutrina de Gilmar Ferreira Mendes esclarece: “[...] o dogma da nulidade da lei inconstitucional pertence à tradição do Direito brasileiro [...]” (MENDES, BRANCO, 2021, p. 711), sendo defendido “[...] por praticamente todos os nossos importantes constitucionalistas” (MENDES; BRANCO, 2021, p. 711).

A história do controle de constitucionalidade no Brasil, em apertada síntese, é desdobramento da via difusa primeiramente adotada no ordenamento com influência do modelo americano, sendo compreendido que os efeitos temporais são *ex tunc*, já que a natureza da decisão é meramente declaratória (CRUZ; MEYER; RODRIGUES, 2012, p. 4),

conforme também sustentam Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gonet Branco: “[...] Fundada na antiga doutrina americana, segundo a qual ‘*the unconstitutional statute is not law at all*’, significativa parcela da doutrina brasileira posicionou-se em favor da equiparação entre *inconstitucionalidade e nulidade*” (MENDES; BRANCO, 2021, p. 711), grifos dos autores.

Assim, por desdobrar-se deste modelo, o controle de constitucionalidade brasileiro, seja concentrado, seja difuso, adota, para efeitos temporais, a nulidade da lei inconstitucional, isto é, os efeitos são retroativos (*ex tunc*). Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gonet Branco destacam:

Tal como observado, o princípio da nulidade continua a ser a regra também no direito brasileiro. O afastamento de sua incidência dependerá de um severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a ideia de segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente importante, manifestado sob a forma de interesse social relevante. Assim, aqui, como no direito português, a não aplicação do princípio da nulidade não se há de basear em consideração de política judiciária, mas em fundamento constitucional próprio (MENDES; BRANCO, 2021, p. 721)

A adoção pelo princípio da nulidade da norma inconstitucional também é salientada por Humberto Ávila:

Normas incompatíveis com a Constituição são declaradas inconstitucionais. A declaração de inconstitucionalidade declara a falta de validade da norma e, com ela, a sua nulidade. O essencial é que a declaração de nulidade é declaratória e vale normalmente *ex tunc*. Essa é a regra geral (ÁVILA, 2012, p. 355).

O cenário da possibilidade de modulação dos efeitos para *pro futuro* ocorre no direito positivo após a edição da Lei nº 9.868 (BRASIL, 1999), a qual passou a autorizar que a decisão de inconstitucionalidade pode ter efeito *ex nunc*. O Supremo Tribunal Federal já tinha adotado, porém, a possibilidade de modulação na paradigmática decisão no julgamento da ADI nº 1.102 (BRASIL, 1995).

No entanto, diante da modulação prospectiva para atribuir efeito *ex nunc* à lei inconstitucional tal como vindo sendo notoriamente adotada pela Corte Constitucional e consoante a modulação decidida na ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e no RE 1.287.019 (BRASIL, 2021), é lógico inferir que, ao que parece, há uma tendência de abandono da Teoria da Nulidade, o que, impende destacar, pode causar graves problemas ao sistema jurídico.

A uma, porque, consoante assenta Álvaro Ricardo de Souza Cruz, a Suprema Corte está priorizando o consequencialismo em detrimento da coerência do sistema jurídico, já que os efeitos práticos produzidos pela lei inconstitucional se tornariam mais importantes, mas não por razões jurídicas, do que sua própria inconstitucionalidade (CRUZ; MEYER; RODRIGUES, 2012, p. 15-18). Nesse cenário, há mais que evidente desgaste na ordem jurídica pátria.

A duas, porque o abandono da Teoria da Nulidade seria aceitar a vigência de leis inconstitucionais como regra (LOBATO, 2022). E sobre tal questão, o Ministro Sepúlveda Pertence teceu pertinentes considerações no seu voto constante da paradigmática decisão na ADI nº 1.102 (BRASIL, 1995):

Sou, em tese, favorável a que, com todos os temperamentos e contra-fortes possíveis e **para situações absolutamente excepcionais**, se permita a ruptura do dogma da nulidade *ex radice* da lei inconstitucional, facultando-se ao Tribunal protrair o início da eficácia erga omnes da declaração. Mas, como aqui já se advertiu, **essa solução, se generalizada, traz também o grande perigo de estimular a inconstitucionalidade** (BRASIL, 1995), grifos nossos.

Assim, resta consignado que a decisão modulatória em sede da ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e do RE 1.287.019 (BRASIL, 2021) tende a deteriorar a harmonia do ordenamento jurídico pátrio, de modo a ruir a construção constitucionalista que oferece as balizas para entendimento das normas jurídicas.

Não obstante a isso, depreende-se também da ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e do RE 1.287.019 (BRASIL, 2021) que houve a atribuição de retroatividade apenas para contribuintes que ajuizaram demanda judicial antes do seu julgamento. Com efeito, ao determinar tal seleção, o STF está ignorando os contribuintes que optaram pela segurança jurídica lastreada no Sistema dos Precedentes (THAMAY; GARCIA JR.; FROTA JR., 2020, p. 51) e na presunção de constitucionalidade das normas jurídicas então vigentes, de maneira a interferir na livre concorrência. Há, assim, desgaste ao aludido Sistema, que de nada valeu para quem optou por esperar a decisão da Corte Suprema. Mesmo porque, como é notório, via de regra, o próprio contribuinte não tem conhecimento sobre as controvérsias jurídicas que circundam o tributo recolhido e que podem torná-lo inexigível.

Para além disso, a própria seleção em sede modulatória é falha, na medida em que também ignora os contribuintes que apresentaram igual irresignação, mas ainda estavam em sede administrativa. Ora, se a questão para ser abarcado pela retroatividade da decisão é

questionar a cobrança, certo é que também é possível fazê-lo administrativamente com vistas a ser atingido pelo efeito *ex tunc*. Contudo, o efeito retroativo estabelecido pela Corte Superior apenas abarca uma das hipóteses, qual seja, impugnação judicial.

Outrossim, o STF na decisão modulatória instiga o litígio, vez que, ao modular prospectivamente os efeitos temporais, indica que a posição de questionar recorrentemente as normas tributárias vigentes é a medida adequada a se adotar e, em caso de a demanda prosperar, será recompensada, o que evidentemente fere a segurança jurídica e a confiança entre Fisco e contribuinte.

Salientando outro ponto de reflexão, é cediço que o litígio é uma prática que, não raras vezes, é demasiadamente dispendiosa. E, é claro, suscitar teses paradigmáticas pela via judicial não é custoso apenas processualmente: para tanto, deve-se contratar os melhores advogados para desenvolvimento do feito.

Nesse cenário, somente os contribuintes que detém melhor condição financeira se assistem numa condição confortável para questionar uma norma tributária vigente por meio de um processo judicial que pode ser custoso: são essas condições que oferecem a possibilidade de ponderação entre as vantagens e os riscos do litígio em matéria tributária. Ante o paradigma modulatório estabelecido pelo Tema 1093, somente esses contribuintes poderão ser recorrentemente abarcados pelo efeito *ex tunc*. Os outros seguirão submetidos a normas declaradas inconstitucionais.

Cumprido analisar, doravante, mais um relevante problema da modulação: deixou de se estabelecer qual a forma para restituição do indébito nos casos do ICMS-DIFAL cujo destinatário final não seja contribuinte do ICMS. A definição do meio para se repetir o indébito é fundamental, visto que, conforme estudado no subapítulo 4.2 desta monografia, o ICMS-DIFAL compõe a lista de tributos de “natureza indireta” (CARRAZZA, 2020, p. 484).

Elucida-se a questão imaginando o caso em que a “empresa X”, situada em determinado Estado-membro, realiza o comércio com saída de mercadoria para outra Unidade da Federação com destino a não contribuinte, sendo o recolhimento do DIFAL de responsabilidade do remetente, ainda que ocorra o repasse da “repercussão econômica” do imposto para o consumidor. Nesse cenário, *a priori*, a omissão do STF na modulação dos efeitos deixa a entender que a restituição do indébito está submetida à comprovação pelo contribuinte de direito (empresa X) da repercussão econômica do tributo em determinada operação; ou, sendo o caso, ao sucesso em conseguir a autorização do contribuinte de fato para repetir o indébito, atendendo as exigências do art. 166, CTN (BRASIL, 1966).

Este é o entendimento encampado nos Pretórios brasileiros, isto é, decide-se recorrentemente que a restituição do indébito tributário, para qualquer hipótese, está submetida às disposições do art. 166, do CTN (BRASIL, 1966). Contudo, recorrendo-se às assertivas de Roque Antonio Carrazza, tal posição não está indene a críticas:

Como quer que seja, na prática, infelizmente, esta distinção entre tributos diretos e indiretos (ou que repercutem ou não repercutem) tem sido prestigiada, inclusive pelo Poder Judiciário, que nada obstante as críticas da melhor doutrina [...], tem mandado cumprir o malfadado art. 166, que ora estamos analisando (CARRAZZA, 2020, p. 483).

Tendo isso em vista, frisa-se que a comprovação do indébito a ser restituído para o caso do ICMS-DIFAL não é algo simples de se fazer. De todo modo, certo é que a restituição não é somente um direito que decorre do princípio da não cumulatividade e da não confiscatoriedade (CARRAZZA, 2020, p. 480), mas efetivamente está previsto em todo ordenamento jurídico pátrio como vedação ao enriquecimento sem causa. E, nas palavras do supracitado autor “[...] O direito à repetição do indébito não alui nem mesmo diante dos chamados tributos indiretos” (CARRAZZA, 2020, p. 483), como é o caso do ICMS.

Nesse sentido, as situações de *e-commerce* são um exemplo em que, em virtude das inúmeras operações constantes da cadeia de produção até a venda para o consumidor final, a perda do contato com o contribuinte de fato, ou efetivamente a impossibilidade de identificação do recolhimento do DIFAL que passa a ser indevido com a inconstitucionalidade, é muito provável, de maneira a inviabilizar a repetição do indébito.

Sendo assim, ao admitir que a omissão do STF acerca da repetição do indébito do ICMS-DIFAL outorga o entendimento de que o ressarcimento deverá ser realizado nos moldes do art. 166 do CTN, como é a tendência jurisprudencial, estar-se-ia diante de mais um caso em que os Tribunais estariam chancelando, nas palavras de Roque Antonio Carrazza, uma situação injurídica (CARRAZZA, 2020, p. 486), de modo a afirmar a impossibilidade de repetição do tributo em determinadas situações.

Dessa forma, é importante deixar registrado que a própria aplicação do art. 166 do CTN (BRASIL, 1966) é notoriamente controversa, de maneira que a restituição do ICMS-DIFAL recolhido indevidamente fica ainda mais oscilante. Com efeito, o subcapítulo 7.1 desta monografia empreenderá esforços para sugerir as possibilidades jurídicas para a restituição do indébito como uma ferramenta para melhorar a situação do ICMS-DIFAL.

Há omissão, do mesmo modo, sobre a possibilidade de extensão dos efeitos da decisão para os casos de ativo fixo ou uso e consumo por contribuintes do ICMS, operação

sujeita ao DIFAL que também carecia de normas gerais, porque, neste caso, também nunca se teve Lei Complementar senão a nº 87 (BRASIL, 1996) para regular a cobrança, conforme destacado ao longo desta monografia.

Assim, vislumbra-se que o esclarecimento da questão suscitada neste estudo é fundamental, sendo impositivo repisar que não está se assentando que os efeitos da decisão do Tema 1.097 (BRASIL, 2021) devem incidir, imediatamente, para hipótese do Simples Nacional ou para a hipótese de destinatário final para ativo fixo ou uso e consumo, mesmo porque, como alhures salientado, não há qualquer citação na modulação que possa estender os efeitos.

A despeito da omissão, vislumbra-se a possibilidade jurídica de se questionar os débitos tributários pretéritos decorrentes do ICMS-DIFAL recolhidos nas operações interestaduais destinadas ao ativo fixo ou uso e consumo, inclusive nas que envolveram optante do Simples Nacional, consoante argumentado no Capítulo 5 desta monografia.

Em linhas conclusivas, salienta-se que a modulação dos efeitos, tal como ocorre hodiernamente, tem, sobretudo, dois principais pilares argumentativos, quais sejam: a) a segurança jurídica, entendida como harmonização com as decisões judiciais e as normas vigentes no ordenamento jurídico; b) relevante argumento social, podendo ser representado grande impacto econômico negativo nas contas públicas (VILLAS BÔAS SILVA, 2021, p. 133), tratando-se, conforme acentua Gilmar Ferreira Mendes, de princípio constitucional relevante (MENDES, BRANCO, 2021, p. 721).

Para o caso do ICMS-DIFAL, espera-se que a presente monografia tenha suscitado reflexões e controvérsias que surgem com a declaração de inconstitucionalidade e as omissões nas decisões do Supremo Tribunal Federal, de modo a deixar consignado que a modulação dos efeitos do Tema 1.093 (BRASIL, 2021), *a priori*, é baseada em “grande impacto financeiro”, na medida em que efetivamente não contribui para harmonização do Sistema Tributário Brasileiro, tampouco para sistemática do DIFAL.

7 SUGESTÕES PARA A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO E PARA MELHORAR O TRATAMENTO DO DIFAL

Neste Capítulo, analisar-se-á, de maneira mais acurada, as possibilidades jurídicas para restituição do indébito tributário tanto para o caso em que o DIFAL foi declarado inconstitucional pela Corte Superior, conforme visto na ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e no RE 1.287.019 (BRASIL, 2021), sendo observado que os efeitos somente retroagem para os casos em que os contribuintes impugnam a exação na via judicial, quanto para os casos em que a operação interestadual foi destinada a contribuinte do ICMS.

Por fim, serão estabelecidas novas reflexões sobre a sistemática do DIFAL no ordenamento jurídico pátrio, com vistas a tecer sugestões para melhorar o tratamento jurídico deste imposto, tanto a favor dos Fiscos Estaduais, quanto a favor dos contribuintes.

7.1 A restituição do indébito decorrente da inconstitucionalidade do ICMS-DIFAL recolhido em operações destinadas a contribuintes ou não contribuintes do ICMS

Conforme antecipado nas linhas acima, mesmo tratando o ICMS de tributo indireto, sua natureza não é capaz de ilidir o direito à restituição do indébito (CARRAZZA, 2020, p. 483), o que certamente vale para qualquer hipótese de destinatário final. Assim, apresentar-se-á possibilidades jurídicas para delinear o melhor caminho para fazê-lo no caso do ICMS-DIFAL, sobretudo naquela que decorre da inconstitucionalidade declarada na ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e no RE 1.287.019 (BRASIL, 2021).

Revisita-se às considerações tecidas no Capítulo 6 desta monografia salientando que a modulação dos efeitos da decisão da ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e do RE 1.287.019 (BRASIL, 2021) foi omissa quanto à forma pela qual o contribuinte deve pleitear a restituição do indébito, exurgindo, nesse contexto, dúvidas em relação à aplicação ou não do art. 166, do CTN (BRASIL, 2021).

Sobre o alcance do art. 166 do CTN (BRASIL, 1966) é necessário pontuar que, conforme assenta Roque Antonio Carrazza, o direito à restituição é gênero, isto é, pode ser realizado por duas espécies: a) repetição ou ressarcimento; ou, b) compensação (CARRAZZA, 2020, p. 481).

Sublinha-se que o mencionado autor ao analisar a restituição do indébito como possibilidade jurídica para os casos do diferencial de alíquotas do ICMS no Estado de São

Paulo estabelecido na Lei Paulista nº 6.556 (BRASIL, 1989) e declarado inconstitucional pelo STF no RE 183.906 (BRASIL, 1997) - questão que não será aqui analisada -, levanta pertinentes reflexões sobre a submissão da repetição dos tributos de natureza indireta, como é o caso do ICMS, ao art. 166 do CTN, as quais se encampa mais uma vez, porque se adequam em gênero, número e grau ao caso analisado nesta monografia.

Destaca-se que a restituição do indébito em matéria tributária é a forma pela qual se leva a efeito a vedação ao enriquecimento sem causa por parte do ente da Federação, seja quando se arrecada além do devido, seja quando a Administração Pública adota postura que dificulta a realização do princípio da não cumulatividade (CARRAZZA, 2020, p. 479). Acerca do seu alcance jurídico, Roque Antonio Carrazza discorre:

[...] Se uma pessoa paga a outra algo que não deve, o enriquecimento desta última é ilegítimo, já que despido de fundamento jurídico. No caso, o *solvens* (aquele que pagou o indevido) passa a ter em relação ao *accipiens* (aquele que recebeu) o direito subjetivo à repetição. É que - tornamos a insistir - ninguém deve enriquecer à custa de pagamento indevido (CARRAZZA, 2020, p. 479-480).

Sobre a inafastabilidade do direito à restituição daquilo pago indevidamente, acentua Aliomar Baleeiro:

No Direito Fiscal brasileiro, em certo tempo, houve controvérsia acerca da aplicação daquela regra multissecular e de base ética, porque o Erário invocava a necessidade de o contribuinte provar que pagara por erro. É que o CC, embora estatuidando, no art. 964, que “todo aquele que recebe o que lhe não era devido fica obrigado a restituir”, dispõe no art. 965: “ao que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro”. Naturalmente, para proteger a boa-fé do que recebeu por doação, ou teve vantagem adicional para conceder condições, prazos etc., em um negócio. Entretanto, a melhor doutrina e a jurisprudência reagiram demonstrando que, pela natureza compulsória dos tributos, o *solvens*, quem os paga, não teve escolha, a menos que se sujeitasse aos vários vexames decorrentes dos privilégios do *accipiens*, no caso, o Fisco (BALEIRO, 2018, p. 1.288), grifos do autor.

Nesse sentido, ante a declaração de inconstitucionalidade do ICMS-DIFAL para operações interestaduais destinadas a não contribuintes do ICMS, cujo efeito retroativo modulatório, ainda que criticável, abarca as ações previamente ajuizadas, exsurge certamente ao contribuinte do ICMS-DIFAL o direito a restituir aquilo que pagou indevidamente, porque

sem causa jurídica suficiente para lastrear o recolhimento do imposto. Consoante a doutrina de Aliomar Baleeiro:

O primeiro caso de restituição ou repetição é o imposto indevido em face da legislação tributária aplicável ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido. Aí, o art. 165 consorciou duas hipóteses bem distintas.

O tributo incompatível com a legislação é o ilegal e sem causa jurídica, que é a própria lei. **A hipótese, pois, enquadra-se no erro de Direito. Daí entendermos que cabe a revisão do lançamento em favor do contribuinte sempre que houver erro de Direito dele ou da autoridade fiscal, seja inconstitucionalidade, seja ilegalidade do tributo** (BALEIRO, 2018, p. 1.288), grifos nossos.

Na esteira do entendimento de Roque Antonio Carrazza, a ausência de causa jurídica, que deriva de erro, para o caso dos impostos, incluindo-se, aqui, o ICMS-DIFAL, é presumida diante da inconstitucionalidade que vincula a existência do indébito. Nesse caso, sua simples existência é mais que suficiente para autorizar a restituição (CARRAZZA, 2020, p. 480). Destarte, reitera-se que, na doutrina deste autor, o direito à repetição não é afastado nem mesmo no caso dos tributos indiretos (CARRAZZA, 2020, p. 483).

A principal controvérsia, portanto, trata-se em saber se, para se ver restituído do recolhimento de um tributo de natureza indireta, precisaria o contribuinte do ICMS-DIFAL fazer prova da repercussão econômica do tributo ou conseguir autorização do contribuinte de fato, conforme o art. 166, do CTN (BRASIL, 1966). Tendo isso vista, sobre a discussão acerca de o ICMS ser ou não tributo indireto, Roque Antonio Carrazza destaca:

Esta alusão aos tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo “encargo” (tributos indiretos), em boa verdade, não é jurídica, já que perante o Direito é irrelevante indagar quem suporta a carga econômica da exação. O que importa considerar, sim, sob este enfoque, é quem realizou o *fato imponible*, independentemente de haver, ou não, o repasse do valor do tributo ao preço final” (CARRAZZA, 2020, p. 483).

E, mesmo sem embargo da injuridicidade de se obstaculizar a restituição dos tributos indiretos recolhidos indevidamente, sob o pretexto de quem suportou o ônus financeiro foi o contribuinte de fato, o art. 166 do CTN (BRASIL, 1966) provoca o tema sobre a “natureza” do tributo e seu vínculo com a transferência do ônus econômico. Neste ponto, conforme argumenta o aludido autor, a discussão sobre a repercussão econômica do tributo, ao menos

para o mundo jurídico, também é irrelevante, na medida em que absolutamente todos os tributos repercutem (CARRAZZA, 2020, p. 483-484).

Dessa forma, os critérios puramente econômicos do art. 166 do CTN devem dar lugar ao entendimento pela estrutura legal do tributo (CARRAZZA, 2020, p. 486). Esclarece Carrazza sobre o que se recorrentemente denomina repercussão econômica: “[...] ao contrário do que ocorre, por exemplo, com o IPI, o valor do ICMS em determinada operação ou prestação não é a ela acrescido, mas, pelo contrário, vê-se ‘embutido’, por assim dizer, no preço da mercadoria ou do serviço” (CARRAZZA, 2020, p. 486).

Esta distinção é fundamental porque representa as peculiaridades do ICMS, sobretudo nas operações interestaduais com consumidor final. Assim, se nas operações interestaduais entre contribuintes se presume possível identificar o destinatário, ainda que isso seja, nas palavras de Roque Antonio Carrazza, “cientificamente incorreto”, quando a operação é destinada a não contribuintes, justamente aquela declarada inconstitucional pelo STF, é inconcebível identificá-lo (CARRAZZA, 2020, p. 487).

O aludido autor esclarece o aspecto prático da restituição do indébito nestes casos: “[...] Com efeito, se é em tese viável (embora muito difícil) identificar e localizar o adquirente de um automóvel, é positivamente impossível identificar e localizar a pessoa que, num supermercado, adquire um pacote de arroz” (CARRAZZA, 2020, p. 488).

Dessa forma, filia-se, uma vez mais, à doutrina de Roque Antonio Carrazza, exurgindo, portanto, a defesa pelo afastamento do vínculo entre a natureza do tributo e sua repercussão econômica como pressuposto para se repetir o indébito, ao contrário da tese que advoga os entes da Federação e que, não raras vezes, é acolhida por Tribunais do país (CARRAZZA, 2020, p. 483). Assim, reconhecer a tese dos Fiscos Estaduais é cancelar o que, na prática, é tornar os “tributos indiretos” irrepetíveis, ou, como assenta a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho, submetidos à prova diabólica (COÊLHO, 2019, p. 547).

Em tal contexto, a vedação à restituição do indébito seria hipótese de exceção, absurda num Estado Democrático de Direito, ao “comezinho princípio jurídico pelo qual ninguém (muito menos o Estado) pode locupletar-se com prejuízo alheio - figuraria o ICMS” (CARRAZZA, 2020, p. 484).

Para além disso, sobre os casos de repetição do indébito em que a prova da repercussão econômica é intrinsecamente descabida, como nos casos do ICMS-DIFAL em operações destinadas a consumidor final, Sacha Calmon Navarro Coêlho destaca:

Qualquer jurisprudência que venha a exigir a prova da não repercussão em casos que tais, para deferir a restituição, será equivocada e imprudente.

Acarreta três efeitos extremamente danosos:

A) estimula as Fazendas Públicas a praticarem a tributação ao arrepio da Constituição e das leis, certas de que seus desmandos jamais ensejariam a repetição do indébito (fato consumado e proveito da própria torpeza);

B) gera nos contribuintes incerteza, indignação e insegurança. Ao menor sinal de ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência fiscal, cessariam eles os pagamentos, indo a juízo discutir a questão, com pedidos de depósito das quantias litigandas. Portanto, ter-se-ia deterioração das relações de confiança entre o Fisco e o contribuinte, aumento de litigiosidade e queda na arrecadação (se o indébito é irrestituível, é melhor não pagar o débito);

C) desprestigia o Direito, tornando-o campo minado, e não regulação justa dos relacionamentos sociais (COÊLHO, 2019, p. 547).

Adentrando mais no estudo do diferencial de alíquotas do ICMS, no caso da restituição do indébito deste imposto recolhido a mais ser nos termos do art. 166 do CTN (BRASIL, 1966) consoante a doutrina de Roque Antonio Carrazza, estaria-se “[...] navegando ao sabor de circunstância totalmente aleatórias, como a qualidade de que se reveste a pessoa com quem celebram as operações tributáveis (*contribuinte ou não contribuinte do ICMS*)” (CARRAZZA, 2020, p. 487), grifos do autor.

Segue sua doutrina no sentido de que, como é o caso do ICMS-DIFAL: “[...] Quando a operação mercantil é praticada com consumidor final é impossível identificá-lo, para dele obter a autorização para ingressar com o pedido de restituição do indébito” (CARRAZZA, 2020, p. 487), grifos do autor. Assim, nas suas palavras: “[...] parece óbvio que, havendo venda ao consumidor final, as exigências do art. 166 do CTN não se aplicam ao contribuinte que recolheu o ICMS a maior” (CARRAZZA, 2020, p. 487). Este é exatamente o caso do ICMS-DIFAL.

Tendo essas linhas argumentativas bem salientadas, resta incontroverso que a restituição do indébito do ICMS-DIFAL é impositiva para os casos abarcados pela decisão do STF na ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e no RE 1.287.019 (BRASIL, 2021). Assentando as possibilidades jurídicas, destaca-se que a via administrativa é um caminho para se pleitear, por meio do pedido de restituição. No entanto, conforme a análise desenvolvida neste Subcapítulo, certamente os entes da Federação irão submeter o deferimento do pedido ao atendimento dos requisitos do art. 166 do CTN (BRASIL, 1966), sendo, portanto, um contexto desfavorável aos contribuintes.

Por outro lado, a restituição do indébito pode ser requerida também pela espécie ação de repetição de indébito na via judicial. Contudo, o pedido nestes moldes está submetido à

instabilidade da jurisprudência pátria, a qual é oscilante na aplicação ou não do art. 166 do CTN (BRASIL, 1966). Assim, ainda que se defenda nesta monografia a repetição do indébito como possibilidade jurídica, não há certeza de que o pronunciamento judicial seja favorável ao contribuinte.

Nesse contexto, se se pretende ter maior segurança quanto ao pleito, vislumbra-se que a via mais indicada é o pedido de restituição do indébito via reconhecimento judicial do direito de crédito, conforme sublinha Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, 2020, p. 488-489). Esse ponto de vista está escorado no próprio texto constitucional, porque o ICMS está submetido ao sistema de deduções decorrente do princípio da não cumulatividade. E, nos termos do art. 155, §2º, inciso II, da CRFB (BRASIL, 1988), o ICMS: “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” (BRASIL, 1988).

Dessa maneira, sendo o ICMS tributo sujeito à “apuração não cumulativa” (CARRAZZA, 2020, p. 488), a compensação é um mecanismo de reconhecimento dos créditos de cada operação intrínseco à dedução que faz alusão ao princípio da não cumulatividade descrito no próprio texto constitucional, não havendo que se invocar restrições estabelecidas por outros dispositivos senão os constitucionais. Assim, nem mesmo as novas disposições da LC nº 190 (BRASIL, 2022) têm o condão de ilidir o direito à restituição por meio da apuração de créditos a serem compensados.

Em razão de ser um mecanismo de harmonização da cadeia tributária do ICMS, Roque Antonio Carrazza salienta que a compensação com o aproveitamento dos créditos resultados do recolhimento a maior: “[...] nada tem a ver com a hipótese de restituição do indébito prevista no art. 166, do CTN” (CARRAZZA, 2020, p. 489). Essa visão, inclusive, é encampada pela jurisprudência, aqui remansosa, do Superior Tribunal de Justiça, consoante se denota do AgR no AI 650.248 (BRASIL, 2006) e do REsp nº 99.432/RS (BRASIL, 2004), e se verifica do trecho do acórdão do REsp 718.214 (BRASIL, 2006):

Processo Civil e tributário - ICMS - Art. 166 do CTN - Inaplicabilidade - Correção Monetária - Matéria de Direito local - Súmula n. 280/STF. [...] II- Esta Corte firmou o entendimento no sentido de que o art. 166 do CTN somente se aplica no caso de pedido de repetição e/ou compensação de tributos, não incidindo em pedidos de reconhecimento de direito de crédito [...] (BRASIL, 2006).

Assim, o art. 166 do CTN (BRASIL, 1966) não pode ser invocado como entrave para o aproveitamento dos créditos daquilo que foi recolhido a maior na operação do ICMS, não se confundindo, insiste-se, com o instituto da repetição.

Tendo isso em vista, não resta a menor dúvida que os montantes recolhidos a maior pela inconstitucionalidade do ICMS-DIFAL para não contribuintes agora podem e devem ser restituídos, seja administrativa, seja judicialmente, consoante a escolha da técnica mais adequada para o caso, nos moldes como destacado nas linhas pretéritas.

Para o caso em que a operação for destinada a contribuinte do ICMS (ativo fixou ou uso e consumo), inclusive quando a operação envolver empresa optante pelo Simples Nacional, as possibilidades jurídicas desenvolvidas neste subcapítulo são igualmente válidas. Todavia, em razão da supracitada omissão do STF nas decisões publicadas sobre o tema, a restituição está submetida ao reconhecimento de que as cobranças pretéritas à LC nº 190 (BRASIL, 2022) também foram inconstitucionais, porque igualmente necessárias normas gerais veiculadas em Lei Complementar.

Consoante a argumentação desenvolvida no Capítulo 5 desta monografia, a aplicação direta do precedente fixado no Tema 1.093 (BRASIL, 2021) não é possível para a hipótese de destinatário final contribuinte do ICMS. A possibilidade jurídica de repetição do indébito tributária para este caso deve ser antecedida da invocação, por meio de ação própria, da *ratio decidendi*, isto é, da racionalidade, do fundamento da decisão na ADI nº 5.469 (BRASIL, 2021) e no RE nº 1.287.019 (BRASIL, 2021).

A despeito disso, certamente também é pertinente a restituição do indébito, porquanto se enquadra na hipótese de erro de Direito em virtude de a obrigação tributária ser viciada por inconstitucionalidade (BALEEIRO, 2018, p. 1.288), afinal, trata-se de hipótese de recolhimento indevido (CARRAZZA, 2020, p. 149). Ademais, se se pretende manter a coerência entre suas decisões e em relação ao ordenamento pátrio, o STF deve respeitar o vínculo lógico em eventual demanda que impugnar as cobranças que foram destinadas a consumidor final contribuinte do ICMS, conforme demonstrado nesta monografia.

Por outro lado, se a aplicação do precedente do Tema 1.093 (BRASIL, 2021) não é automática, a modulação determinada nesta decisão também não é. A rigor, ou se aplica o precedente junto com a modulação de forma direta; ou não há aplicação imediata em nenhum dos aspectos, logo não se executa a modulação. Realmente parece ser este último o caso do ICMS-DIFAL com destinatário final, vez que se tratam de hipóteses fáticas distintas.

Assim, os contribuinte irresignados para este caso certamente não estão subordinados à modulação retroativa da decisão em sede da ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e do RE 1.287.019 (BRASIL, 2021), isto é, não precisam ter ajuizado previamente demanda judicial impugnando o DIFAL nesta hipótese para se ver restituído.

Por fim, salienta-se que há extrema relevância nesta possibilidade jurídica à medida que a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS para ativo fixo ou uso e consumo é reconhecida pelos Tribunais do país, conforme observa Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, 2020, p. 483). Deve-se observar, de qualquer modo, o prazo prescricional do indébito tributário.

7.2 Sugestões para melhorar o tratamento do DIFAL

A presente monografia empreendeu esforços para introduzir argumentos que buscam sofisticar o debate sobre a inconstitucionalidade do sistema do DIFAL no ICMS, reconhecidamente importante para se levar a cabo os preceitos constitucionais da Constituição Federal (BRASIL, 1998) e harmonizar o federalismo cooperativo.

Tendo em vista todas as reflexões ericadas neste estudo, melhorar o tratamento do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final, sem sombra de dúvidas, passaria pela promulgação de nova Lei Complementar para veicular as normas gerais sobre os aspectos espacial, temporal e material. Neste ponto, a necessidade foi suprida em razão da publicação da LC nº 190 (BRASIL, 2022), a despeito de a demora em fazê-lo ter ocasionado todas as controvérsias destacadas no subcapítulo 6.1 desta monografia.

Não obstante a isso, é certo que os pleitos de restituição do indébito tributário sobre as cobranças do ICMS-DIFAL devem ser deferidos, desde que observados os requisitos legais, dentre os quais não estão os estabelecidos pelo art. 166 do CTN, pelos motivos já destacados nas linhas acima.

Com efeito, o raciocínio pela inconstitucionalidade do ICMS-DIFAL para operação destinada a consumidor final contribuinte do ICMS e por consequência a possibilidade de restituição do indébito, efetivamente exsurge ao entender que a *ratio decidendi* do Tema 1.093 (BRASIL, 2021) pode ser invocada na mesma medida para as outras hipóteses, desde que manejada ação própria para tanto, cujo principal fundamento é a raiz normativa comum do DIFAL e a igual carência normativa de normas gerais e preventivas de conflito de competência. Até porque a aplicação do caso paradigmático também se torna relevante pela

extensão da *ratio decidendi* como forma de construção do Direito com a aplicação semelhante aos preceitos normativos gerais da ordem jurídica (THAMAY; GARCIA JR.; FROTA JR., 2021, p. 245).

Nesse sentido, em contorno às linhas argumentativas encampadas nesta monografia, pretende-se suscitar a noção de que o STF poderia e deveria ter observado a extensão dos efeitos da ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e do RE 1.287.019 (BRASIL, 2021) para além da hipóteses do ICMS-DIFAL em que o destinatário final da operação fosse não contribuinte do imposto, mesmo porque o controle de constitucionalidade foi abstrato em sede da ADI 5.469 (BRASIL, 2021). Ou, no mínimo, deveria ter se manifestado em decisão posterior, a qual poderia ter sido a constante do RE nº 970.821 - Tema 517 de Repercussão Geral (BRASIL, 2021), sobretudo com vistas a lograr cautela para declarar a constitucionalidade da antecipação do DIFAL para o caso de a operação envolver empresa optante do Simples Nacional, a qual necessitava de igual Lei Complementar para estabelecer normas gerais. Como não o fez, cabe ao contribuinte suscitar a razão de decidir por via própria.

Ademais, a aplicação extensiva ou análogica desse precedente não significa desvirtuá-lo, tampouco torná-lo vazio, mas efetivamente atribuir maior equidade e segurança jurídica no ordenamento tributário pátrio. Não se olvida, ainda, que a aplicação do paradigma desta maneira compõe não só o processo de construção da jurisprudência (THAMAY; GARCIA JR.; FROTA JR., 2021, p. 245), mas, a rigor, é uma das tarefas do jurista para se chegar à solução de casos semelhantes ao da hipótese paradigmática.

Tendo isso em vista, vislumbra-se que o caso das hipóteses de destinatário final que não foram abarcadas pela decisão da ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e do RE 1.287.019 (BRASIL, 2021), quais sejam, empresa optante pelo Simples Nacional ou ativo fixo ou uso e consumo, logram identidade fática essencialmente semelhante em razão da base normativa única para dos aspectos espacial, material e temporal do ICMS-DIFAL, de maneira que a produção dos efeitos jurídicos podem ser invocados por correspondência em ação autônoma. Assim, melhorar a sistemática do DIFAL, independente da hipótese de destinatário final, essencialmente passa pela observância do vínculo lógico demonstrado ao longo desta monografia.

Ao se atentar que a tendência modulatória em matéria tributária é de atribuir efeitos prospectivos à decisão, excetuando os casos de ajuizamento judicial prévio em que se impugna a norma tributária, impõe-se o entendimento de que é extremamente pertinente aos contribuintes manejar ação própria com vistas a impugnar a exação decorrente das operações

interestaduais destinadas a contribuintes do ICMS, na medida em que, se assim não fizerem, estarão correndo o risco de pagar o tributo e, futuramente, não conseguirem sua restituição.

Por um lado certamente os contribuintes não terão a garantia de que as cobranças pretéritas realizadas pelos Fiscos Estaduais foram inconstitucionais - se assim o fosse, seguramente teriam o direito à restituição do indébito; por outro, a restituição não está abrangida pela modulação dos efeitos (*ex tunc* apenas para judicialização anterior), já que ela abarcou tão somente a hipótese em que o destinatário final da operação interestadual não é contribuinte do imposto.

Além disso, vislumbra-se que toda sistemática decorrente da modulação dos efeitos deve outorgar maior atenção tanto aos entes Federativos quanto aos contribuintes. Se do lado da Administração Pública é aconselhável a previsão orçamentária para restituição do indébito daqueles casos em que a exigência do tributo é realizada sob inconstitucionalidade, de modo a se planejar para pedidos de restituição de maneira massiva; de outro, é importante para os contribuintes tomar uma decisão, decerto política, porque deve ser fruto da ponderação das vantagens e dos riscos, de ingressarem ou não em juízo buscando a inexigibilidade do ICMS-DIFAL para operação destinada a contribuintes do ICMS e realizada antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022).

Ademais, para exigibilidade dessa exação, seja para o caso de destinatário não contribuinte, alcançado pela LC nº 190 (BRASIL, 2022), seja para os demais casos, é fundamental que os Estados-membros adotem novas leis ordinárias para, a título de detalhamento, levar a efeito as normas gerais estabelecidas pela Lei Complementar Nacional, conforme visto no Capítulo 5 desta monografia.

Ante a propensão de modular os efeitos para *pro futuro* por parte do STF, excetuando ações judiciais previamente ajuizadas, o ingresso na via judicial é sim medida a ser considerada. No entanto, é óbvio que uma opinião jurídica, encampada neste trabalho acadêmico, não tem o condão de fornecer plena segurança aos contribuintes de que, manejando ação própria, lograrão êxito na tese de inexigibilidade do DIFAL para outras hipóteses não alcançadas pela decisão do Tema 1.093 (BRASIL, 2021)

Em linhas conclusivas, espera-se que tais reflexões contribuam para melhor delineamento das normas que estabelecem o DIFAL, um dos mais importantes mecanismos de recolhimento do ICMS, sendo certo, ainda, que as recentes decisões do Supremo Tribunal, tal como moduladas, efetivamente não colaboram para segurança jurídica do Sistema Tributário Nacional.

8 CONCLUSÃO

No presente estudo, verificou-se que tanto em virtude do tratamento meramente ampliativo da EC nº 87 (BRASIL, 2015) acerca dos aspectos material, temporal e espacial da norma impositiva tributária, quanto em razão da inexistência de outras normas gerais veiculadas por pelo menos Lei Complementar específica, a matriz normativa do diferencial de alíquotas do ICMS, para qualquer que seja o destinatário final da operação interestadual, incluindo a hipótese em que a circulação mercantil envolve empresa optante pelo Simples Nacional, é única ou comum.

Em decorrência disso, há um vínculo lógico entre as hipóteses de destinatário, de modo que, a mesma lacuna na norma impositiva do ICMS-DIFAL para hipótese de não contribuinte do imposto, conforme reconhecido pelo STF na ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e no RE 1.287.019 (BRASIL, 2021), existia para as hipóteses de destino ao ativo fixo ou uso e consumo (entre contribuintes do ICMS), incluindo a que envolvesse empresa do Simples.

Destacou-se, ainda, que o Convênio ICMS nº 93 (BRASIL, 2015) pretendeu suprimir a baixa densidade normativa da EC nº 87 (BRASIL, 2015), com vistas a possibilitar a operacionalização do recolhimento do DIFAL. Contudo, o diploma efetivamente avançou sobre a competência formal de Lei Complementar, veiculando normas gerais, além de incorrer em inconstitucionalidade material, por violar o alcance dos conteúdos a serem disciplinados por convênios, nos termos da LC nº 24 (BRASIL, 1975).

Nessa perspectiva, conclui-se nesta monografia que a mencionada lacuna normativa da obrigação tributária do ICMS-DIFAL, de fato, existia no ordenamento jurídico pátrio, especialmente sobre os aspectos material, espacial e temporal. No entanto, o Supremo Tribunal Federal somente a reconheceu no caso em que o consumidor final não é contribuinte do imposto, mantendo-se omissivo quanto às demais hipóteses destacadas, conforme visto na ADI 5.469 (BRASIL, 2021) e no RE 1.287.019 (BRASIL, 2021), de maneira a cancelar um contrassenso no ordenamento jurídico.

Sendo assim, demonstrou-se que os Pretórios nacionais reconhecem a exigibilidade de uma hipótese, mas não reconhecem a de outra, questão que será solucionada a partir da produção dos efeitos da recente LC nº 190 (BRASIL, 2022). Além disso, resta consignado que as decisões da Corte Superior no Tema 517 (BRASIL, 2021) e no Tema 1.093 (BRASIL, 2021) são contraditórias, porque naquela se declarou a constitucionalidade do ICMS-DIFAL

para empresa optante do Simples Nacional sem se observar a igual necessidade de normas gerais veiculadas em Lei Complementar.

O presente estudo demonstrou que Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal já se manifestou em decisões pretéritas no sentido de que inexistiam normas gerais para hipótese de incidência nas operações interestaduais destinadas ao ativo fixo ou uso e consumo, consoante AgR no RE 580.903 (BRASIL, 2015), mas, posteriormente, o Ministro Dias Toffoli decidiu, em pronunciamento monocrático de desprovimento do Recurso Extraordinário, ao contrário. Nesse sentido, também há contrassenso entre decisões que envolvem o mesmo destinatário. Apesar disso, conclui-se que a *ratio decidendi* de inconstitucionalidade do Tema 1.093 (BRASIL, 2021) pode ser invocada, por ação própria, para as outras hipóteses de operação interestadual com consumidor final.

Analisou-se, ainda, que há diversas omissões na modulação dos efeitos da decisão, chegando-se à conclusão que o pronunciamento judicial: a) representa o que pode ser uma predisposição para mitigar o princípio da nulidade das leis inconstitucionais; b) instiga a inconstitucionalidade; c) instiga o litígio; d) intervém na livre concorrência; e, e) contribui para oscilação jurisprudencial sobre como realizar a restituição do indébito tributário.

Como sugestão para se pleitear a restituição, destacou-se que é possível fazê-lo pela via administrativa ou pela via judicial por repetição de indébito, sem a necessidade de prova da repercussão econômica do tributo ou autorização do contribuinte de fato, exigências estabelecidas pelo art. 166 do CTN (BRASIL, 1966). Contudo, a certeza da negativa na via administrativa e a insegurança para pleitear a repetição no Poder Judiciário não permitem que se ateste que estes são os melhores caminhos, ainda que se defenda sua possibilidade jurídica. Assim, se o contribuinte pretende ver seu indébito restituído, a técnica mais provável é por meio do reconhecimento judicial dos créditos resultantes do recolhimento a maior, devendo, se for o caso, serem reconhecidos no Poder Judiciário.

É impositivo observar, como resultado do estudo, que o estabelecimento das normas gerais por meio da Lei Complementar para o caso de destinatário final contribuinte do ICMS (ativo fixo ou uso e consumo), inclusive para quando a operação envolver empresa optante pelo Simples Nacional, sempre foi fundamental, igualmente ao caso em que o destinatário final não é contribuinte, reconhecido pelo STF, tanto que a edição da recente LC nº 190 (BRASIL, 2022) estabeleceu as normas gerais para todos os casos.

Sobre a LC nº 190 (BRASIL, 2022), infere-se que certamente somente passará a valer a partir de 2023, na medida em que deve se respeitar a anterioridade de exercício e

anterioridade nonagesimal. Apesar da promulgação da LC que veicula normas gerais, a exigibilidade do DIFAL também estará submetida à edição de novas leis ordinárias dos Estados-membros e do Distrito Federal.

Diante disso, consigna-se que todas as questões controvertidas sobre o DIFAL representam mais um caso em que a legislação brasileira não tratou de maneira adequada - a rigor, legisla-se sob má-técnica - os aspectos da tributação da normativa impositiva, sendo os problemas mais uma vez submetidos à esperança de que o Poder Judiciário pudesse resolvê-los.

Contudo, em razão da própria limitação decorrente da separação dos Poderes, estabelecida pelo art. 2º, da CRFB (BRASIL, 1988), constituindo corolário intrínseco do republicanismo e do Estado Democrático de Direito, o Poder Judiciário muitas vezes não tem a capacidade de solucionar todas as controvérsias de maneira efetiva, sob pena de se vestir de legislador ativo, função típica que não detém constitucionalmente.

Assim, seja por questões intrínsecas ao problema levado à judicialização, seja pela separação dos poderes, nem sempre o pronunciamento judicial é satisfatório, sendo este o caso das decisões do STF postas em estudo nesta monografia.

À guisa de conclusão, o tratamento jurídico impreciso das normas gerais do ICMS-DIFAL antes da LC nº 190 (BRASIL, 2022), somado à decisão pela inconstitucionalidade tal como modulada pelo Supremo Tribunal Federal, estimula os entes estaduais a exigirem tributos ao arrepio da legalidade, certos de que a repetição do indébito é um cenário improvável, sobretudo para o caso do ICMS. Aos contribuintes, gera evidente e apropriada indignação, mostrando-se a litigiosidade um caminho pertinente. Em última análise, o cenário do ICMS-DIFAL serviu, por todos os lados, para desprestigiar o Direito rompendo a confiança no ordenamento jurídico ao transformá-lo num caminho oscilante e instável.

REFERÊNCIAS

- ASSUNÇÃO, Wagner da Silveira; FAGUNDES, Pâmela Freitas; RÉVILLION, Anya Sartori Piatnicki. **Comércio Eletrônico**. Porto Alegre: Sagah Educação, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788595028869>. Acesso em: 25 jan. 2022. *E-book*.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999. Disponível em: <https://pt.slideshare.net/Waleriah/geraldo-ataliba-livro-hipotese-incidencia-tributaria>. Acesso em: 25 jan. 2022. Versão *online*.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502157361/>. Acesso em: 25 jan. 2022. *E-book*.
- BAHIA. Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. **Decreto Estadual nº 13.780, de 16 de março de 2012**. Disponível em: <http://www.sefaz.ba.gov.br/contribuente/tributacao/ricms12.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2022.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530980726/epubcfi/6/40\[%3Bvnd.vst.idref%3Dchapter09\]!/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530980726/epubcfi/6/40[%3Bvnd.vst.idref%3Dchapter09]!/4). Acesso em: 25 jan. 2022. *E-book*.
- BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 240, p. 1-42, 1 abr. 2005. Disponível em: https://luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2017/09/neoconstitucionalismo_e_constitucionalizacao_do_direito_pt.pdf. Acesso em: 25 jan. 2022. Versão *online*.
- BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICM nº 66, de 16 de dezembro de 1988**. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Brasília: Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, 1988. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88. Acesso em: 25 jan. 2022.
- BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015**. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Brasília: Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 25 jan. 2022.
- BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011**. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais

que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Disponível em:
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015**. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 24, de 7 de janeiro de 1975**. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 87, 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 123, 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 190, 4 de janeiro de 2022**. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp190.htm. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 22, de 19 de maio de 1989**. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Brasília: Senado Federal, 1989. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no RMS nº 63.558 - Recurso Ordinário em Mandado de Segurança**. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. COBRANÇA DE DIFERENCIAL. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO SECRETÁRIO DE ESTADO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CABIMENTO. TEMA N. 430.I - Na origem, trata-se de mandado de segurança impetrado contra ato atribuído ao Secretário da Fazenda do Estado do Maranhão objetivando afastar a cobrança de diferencial de alíquota de ICMS (DIFAL) nas vendas para pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do ICMS. No Tribunal a quo, denegou-se a segurança. Esta Corte não conheceu do recurso ordinário em mandado de segurança. II - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que, em regra, o Secretário de Estado não possui legitimidade para figurar no polo passivo de mandado de segurança em que se discute incidência de tributos. Precedentes: AgInt no RMS n. 36.682/RJ, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 26/9/2017, DJe 9/10/2017; RMS n. 54.333/RN, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/9/2017, DJe 20/10/2017; AgInt no RMS n. 54.968/RN, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 15/5/2018, DJe 21/5/2018; e AgInt no RMS n. 35.512/RJ, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 27/11/2018, DJe 7/12/2018. III - Ainda que fosse superado esse fundamento, verifica-se que a pretensão recursal, ainda assim, não comportaria ser conhecida. IV - Na espécie, a parte recorrente sustenta o afastamento da cobrança do diferencial de ICMS estabelecida pelo Convênio ICMS n. 93/2015, sustentando que o referido imposto somente pode ser instituído e cobrado pelo ente federativo após a edição de lei complementar que venha a regulamentar a Emenda Constitucional n. 87/2015. V - Assim, verifica-se que a pretensão recursal é, mesmo que indiretamente, de declaração da inconstitucionalidade da exigência do diferencial de alíquota do ICMS. Em outras palavras, o pedido de afastamento da cobrança do DIFAL requer a análise da constitucionalidade do Convênio ICMS n. 93/2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, com fundamento na Emenda Constitucional n. 87/2015. VI - Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça fixou, no julgamento do REsp n. 1.1198.72/RJ, a tese, em recursos repetitivos, de que “é incabível mandado de segurança que tem como pedido autônomo a declaração de inconstitucionalidade de norma, por se caracterizar mandado de segurança contra lei em tese” (Tema n. 430/STJ). No mesmo sentido é o Enunciado Sumular n. 266/STF (“Não cabe mandado de segurança contra lei em tese.”). A propósito: (AgInt no RMS n. 36.682/RJ, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 9/10/2017 e RMS n. 18.302/SE, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 27/3/2006). VII - Agravo interno improvido. Agravante: Riquena Neto Ar Condicionado Ltda e Filial(is). Recorrido: Estado do Maranhão. Relator: Min. Francisco Falcão, 25 de maio de 2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202001169311&dt_publicacao=31/05/2021. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agr no AI nº 650.248 - Agravo Regimental no Agravo de Instrumento**. TRIBUTÁRIO - ICMS - MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 17% PARA 18% - CREDITAMENTO - ARTIGO 166 DO CTN - INAPLICABILIDADE. Ambas as turmas que compõem a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça assentaram o entendimento de que, pretendida a restituição de recolhimento indevido de ICMS, tributo de natureza indireta, deve ser observado a disposição do artigo 166 do Código Tributário Nacional. Entretanto, não é este o caso dos autos. Não há falar em aplicabilidade do art. 166 do CTN, uma vez que, como bem ressaltou o Tribunal de origem, não se trata de repetição de

indébito, e sim de creditamento extemporâneo, situação em que não é exigida prova da não-repercussão. Precedentes. Agravo regimental improvido.

Agravante: Estado de São Paulo. Agravado INDUSTRIA TEXTIL SACOTEX S/A. Relator: Min. Humberto Martins, 29 de agosto de 2006. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500020268&dt_publicacao=04/09/2006. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 99.432 - Recurso Especial**. TRIBUTÁRIO. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. PROVA REPERCUSSÃO. SÚMULA 213/STJ. 1. Não há omissão quanto ao exame de pontos levantados pelas partes, pois ao juiz cabe apreciar a lide de acordo com o seu livre convencimento, não estando obrigado a analisar todos os pontos suscitados. 2. Por não se tratar de típica repetição de indébito, mas simples reconhecimento de um direito de crédito, este Tribunal tem entendido pela não incidência da regra que exige, para a repetição de indébito, a prova da não repercussão financeira do tributo. 3. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária? (Súmula 213/STJ). 4. Legalidade da correção monetária sobre os créditos acumulados de ICMS, única forma de preservar o valor real entre os créditos e débitos fiscais. 5. Não cabe ao Superior Tribunal de Justiça apreciar matéria de índole constitucional, de competência exclusiva da Suprema Corte, nos termos do artigo 102 da Constituição Federal. 6. Recurso especial improvido. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorridos: CALCADOS LICETT LTDA - MASSA FALIDA e João Paulo Brusius. Relator: Min. Castro Meira, 14 de setembro de 2004. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=496028&num_registro=199600407258&data=20041025&formato=PDF. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 718.214 - Recurso Especial**. PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. MATÉRIA DE DIREITO LOCAL. SÚMULA 280/STF. I - A Recorrente pretende o reconhecimento de suposto crédito decorrente de correção monetária sobre valores recolhidos a título de ICMS. II - Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o artigo 166 do Código Tributário Nacional somente se aplica em casos de pedido de repetição e/ou compensação de tributos, não incidindo em pedido de reconhecimento de direito de crédito. Precedentes: REsp nº 99.432/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 25/10/2004 e Ag. Reg. no Ag nº 634.498/SP, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 03/10/2005. III - O direito à correção monetária foi afastado com base na interpretação de legislação estadual, de modo que o presente Recurso Especial encontra óbice na Súmula nº 280/STF, que interdita a interpretação de disposições estaduais pelas Cortes Superiores. IV - Destarte, embora a Recorrente encontre, nesta Corte, posicionamento favorável à sua tese referente à inaplicabilidade do art. 166 do CTN na hipótese dos autos, não há como se conhecer do Recurso quanto à possibilidade de correção monetária dos supostos créditos de ICMS, porquanto este ponto, repita-se, esbarra diretamente na Súmula 280/STF, de modo que a questão referente à legitimidade para pleitear a aludida correção revela-se prejudicada em face do posicionamento da Corte recorrida que decidiu pela impossibilidade de deferimento da pretendida correção monetária no caso vertente, com os fundamentos retromencionados. V - Recurso Especial não conhecido. Recorrente: PLASBOHN INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Francisco Falcão, 27 de março de 2006. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500107065&dt_publicacao=27/03/2006. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 1.102 - Ação Direta de Inconstitucionalidade**. EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL: EXPRESSÕES "EMPRESARIOS" E "AUTONOMOS" CONTIDAS NO INC. I DO ART. 22 DA LEI N. 8.212/91. PEDIDO PREJUDICADO QUANTO AS EXPRESSÕES "AUTONOMOS E ADMINISTRADORES" CONTIDAS NO INC. I DO ART. 3. DA LEI N. 7.787/89. 1. O inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212, de 25.07.91, derogou o inciso I do art. 3. da Lei n. 7.787, de 30.06.89, porque regulou inteiramente a mesma matéria (art. 2., par. 1., da Lei de Introdução ao Cod. Civil). Malgrado esta revogação, o Senado Federal suspendeu a execução das expressões "avulsos, autonomos e administradores" contidas no inc. I do art. 3. da Lei n. 7.787, pela Resolução n. 15, de 19.04.95 (DOU 28.04.95), tendo em vista a decisão desta Corte no RE n. 177.296-4. 2. A contribuição previdenciária incidente sobre a "folha de salarios" (CF, art. 195, I) não alcança os "autonomos" e "administradores", sem vinculo empregaticio; entretanto, poderiam ser alcançados por contribuição criada por lei complementar (CF, arts. 195, par. 4., e 154, I). Precedentes. 3. Ressalva do Relator que, invocando politica judicial de conveniencia, concedia efeito prospectivo ou "ex-nunc" a decisão, a partir da concessão da liminar. 4. Ação direta conhecida e julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade das expressões "empresários" e "autônomos" contidas no inciso I do art. 22 da Lei n. 8.212, de 25.07.91. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Maurício Corrêa, 17 de novembro de 1995. Disponível <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur116945/false>. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4.628 - Ação Direta de Inconstitucionalidade**. Ementa: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS). PRELIMINAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. PRESENÇA DE RELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS FINS INSTITUCIONAIS DAS REQUERENTES E A QUESTÃO DE FUNDO VERSADA NOS AUTOS. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011. ATO NORMATIVO DOTADO DE GENERALIDADE, ABSTRAÇÃO E AUTONOMIA. MÉRITO. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO NAS HIPÓTESES EM QUE OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE AFIGUREM COMO CONTRIBUINTES DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VII, B). OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (CRFB/88, ART. 150, IV). ULTRAJE À LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (CRFB/88, ART. 150, V). VEDAÇÃO À COGNOMINADA GUERRA FISCAL (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VI). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DO DEFERIMENTO DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, RESSALVADAS AS AÇÕES JÁ AJUIZADAS. 1. A Confederação Nacional do Comércio - CNC e a Confederação Nacional da Indústria - CNI, à luz dos seus fins institucionais, são partes legítimas para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade que impugna o Protocolo ICMS nº 21, ex vi do art. 103, IX, da Lei Fundamental de 1988, posto representarem, em âmbito nacional, os direitos e interesses de seus associados. 2. A modificação da sistemática jurídico-constitucional relativa ao ICMS, inaugurando novo regime incidente sobre a esfera jurídica dos integrantes das classes representadas nacionalmente pelas entidades arguentes, faz exsurgir a relação lógica entre os fins

institucionais a que se destinam a CNC/CNI e a questão de fundo versada no Protocolo adversado e a fortiori a denominada pertinência temática (Precedentes: ADI 4.364/SC, Plenário, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ.: 16.05.2011; ADI 4.033/DF, Plenário, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ.: 07.02.2011; ADI 1.918/ES-MC, Plenário, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ.: 19.02.1999; ADI 1.003-DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.09.1999; ADI-MC 1.332/RJ, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ.: 06.12.1995). 3. O Protocolo ICMS nº 21/2011 revela-se apto para figurar como objeto do controle concentrado de constitucionalidade, porquanto dotado de generalidade, abstração e autonomia (Precedentes da Corte: ADI 3.691, Plenário, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ.: 09.05.2008; ADI 2.321, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.06.2005; ADI 1.372, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 03.04.2009). 4. Os Protocolos são adotados para regulamentar a prestação de assistência mútua no campo da fiscalização de tributos e permuta de informações, na forma do artigo 199 do Código Tributário Nacional, e explicitado pelo artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ (Convênio nº 138/1997). Aos Convênios atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, g, da CRFB/1988 e da Lei Complementar nº 21/1975, hipóteses inaplicáveis in casu. 5. O ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial (internet, telemarketing, showroom) por consumidor final não contribuinte do tributo não pode ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos, sob pena de contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, § 2º, inciso VII, b, e 150, IV e V, da CRFB/88. 6. A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação. 7. O princípio do não confisco, que encerra direito fundamental do contribuinte, resta violado em seu núcleo essencial em face da sistemática adotada no cognominado Protocolo ICMS nº 21/2011, que legitima a aplicação da alíquota interna do ICMS na unidade federada de origem da mercadoria ou bem, procedimento correto e apropriado, bem como a exigência de novo percentual, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, a título também de ICMS, na unidade destinatária, quando o destinatário final não for contribuinte do respectivo tributo. 8. O tráfego de pessoas e bens, consagrado como princípio constitucional tributário (CRFB/88, art. 150, V), subjaz infringido pelo ônus tributário inaugurado pelo Protocolo ICMS nº 21/2011 nas denominadas operações não presenciais e interestaduais. 9. A substituição tributária, em geral, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do art. 155, § 2º, XII, alínea b, da CRFB/88. In casu, o protocolo hostilizado, ao determinar que o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária vulnera a exigência de lei em sentido formal (CRFB/88, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição. 10. Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detêm competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida. 11. A engenharia tributária do ICMS foi chancelada por esta Suprema Corte na ADI 4565/PI-MC, da qual foi relator o Ministro Joaquim Barbosa, assim sintetizada: a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, propiciando, portanto, tributação concomitante, ou partilha simultânea do tributo; Vale dizer: ambos os Estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna; c) Operações

interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual; d) Operação envolvendo combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem. 12. A Constituição, diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, dispõe categoricamente que a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, a teor do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. 13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, et pour cause, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional. 14. O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio. 15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas. Requerente: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo - CNC. Relator: Min. Luiz Fux, 17 de setembro de 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur285926/false>. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 5.464 - Ação Direta de Inconstitucionalidade.** Ação direta de inconstitucionalidade. Declaração de inconstitucionalidade da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15 editado pelo CONFAZ nos autos da ADI nº 5.469/DF. Ação direta julgada prejudicada, com prejuízo dos embargos de declaração. 1. O dispositivo questionado na presente ação direta, isso é, a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), foi declarado inconstitucional pelo Tribunal Pleno no julgamento da ADI nº 5.469/DF, de relatoria do Ministro Dias Toffoli. Na ocasião, houve modulação dos efeitos da decisão. 2. Ação direta de inconstitucionalidade julgada prejudicada, com prejuízo dos embargos de declaração opostos contra a decisão em que se deferiu a medida cautelar. Fica esclarecido que deve ser observado o que foi decidido nos autos da ADI nº 5.469/DF. Recorrente: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A. Requerente: CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL - CFOAB. Relator: Min. Dias Toffoli, 15 de outubro de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur454668/false>. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 5.469 - Ação Direta de Inconstitucionalidade.** Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa da associação autora. Emenda Constitucional nº 87/15. ICMS. Operações e prestações em que haja destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar. (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, inciso III, d, e parágrafo único CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário. 1. A associação autora é formada por pessoas jurídicas ligadas ao varejo que atuam no comércio eletrônico e têm interesse comum identificável Dispõe, por isso, de legitimidade ativa ad causam para ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade (CF/88, art. 103, IX). 2. Cabe a lei complementar dispor

sobre conflitos de competência em matéria tributária e estabelecer normas gerais sobre os fatos geradores, as bases de cálculo, os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição e a obrigação tributária (art. 146, I, e III, a e b). Também cabe a ela estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, podendo instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições. 3. Especificamente no que diz respeito ao ICMS, o texto constitucional consigna caber a lei complementar, entre outras competências, definir os contribuintes do imposto, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar o local das operações, para fins de cobrança do imposto e de definição do estabelecimento responsável e fixar a base de cálculo do imposto (art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i). 4. A EC nº 87/15 criou uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. Houve, portanto, substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária. O ICMS incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna. 5. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar disposta sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015. 6. A Constituição também dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03). 7. A LC nº 123/06, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional –, trata de maneira distinta as empresas optantes desse regime em relação ao tratamento constitucional geral atinente ao denominado diferencial de alíquotas de ICMS referente às operações de saída interestadual de bens ou de serviços a consumidor final não contribuinte. Esse imposto, nessa situação, integra o próprio regime especial e unificado de arrecadação instituído pelo citado diploma. 8. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da Emenda Constitucional nº 87/15 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado a microempresas e empresas de pequeno porte. 9. Existência de medida cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário, para suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), até o julgamento final daquela ação. 10. Ação direta julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal. 11. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste presente julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula

nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso. Requerente: Associação Brasileira de Comércio Eletrônico - ABCOMM. Relator: Min. Dias Toffoli, 24 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446942/false>. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agr no AI nº 730.178 - Agravo Regimental no Agravo de Instrumento**. EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO, AO CONSUMO E À INTEGRAÇÃO DO ATIVO FIXO. INEXISTÊNCIA DE AFRONTA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. CLASSIFICAÇÃO DOS BENS ADQUIRIDOS. IMPOSSIBILIDADE DO REEXAME DE PROVAS (SÚMULA 279 Supremo Tribunal Federal). AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (AI 730178 AgR, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 02/02/2010, DJe-040 DIVULG 04-03-2010 PUBLIC 05-03-2010 EMENT VOL-02392-07 PP-01395 LEXSTF v. 32, n. 375, 2010, p. 71-76). Agravante: Pepsico do Brasil Ltda. Agravado: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Cármen Lúcia, 02 de fevereiro de 2010. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22AI%20730178%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agr no RE nº 580.903 - Agravo Regimental no Recurso Extraordinário**. EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM LEI COMPLEMENTAR. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS ATÉ O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1997. 1. A instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar. 2. Nos termos da jurisprudência da Corte, as aquisições de bens destinados ao ativo fixo ou adquiridos para uso e consumo do estabelecimento não conferiam direito a crédito durante a vigência do Convênio nº 66/1988. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 580903 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 21-05-2015 PUBLIC 22-05-2015). Agravante: Estado do Paraná. Agravado: VIAÇÃO GARCIA LTDA. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 22 de maio de 2015. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20580903%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agr no RE nº 856.339 - Agravo Regimental em Recurso Extraordinário**. EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. MERCADORIA ADQUIRIDA PARA ATIVO FIXO. LIMITAÇÕES TEMPORAIS AO APROVEITAMENTO INTEGRAL DE CRÉDITOS. VIOLAÇÃO À CUMULATIVIDADE. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES. 1. A jurisprudência desta Corte é assente no sentido de que a não cumulatividade não confere um direito absoluto e irrestrito com relação aos créditos escriturais do ICMS, de modo que não há qualquer vedação a restrições quanto ao aproveitamento dos créditos financeiros apurados na aquisição de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. Agravante: Valesul Alumínio S/A. Recorrido: Estado do

Rio de Janeiro. Relator: Min. Roberto Barroso, 17 de dezembro de 2015. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22AI%20856339%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE 682.631 - Agravo Regimental em Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo**. EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DECRETO Nº 45.138/09-MG. INSTITUIÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. HIPÓTESE QUE NÃO REPRESENTA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL. 1. O Supremo Tribunal Federal tem entendido que os postulados da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal estão circunscritos às hipóteses de instituição e majoração de tributos. 2. O regime de apuração da substituição tributária não está alcançado pelo âmbito de proteção da tutela da não surpresa, na medida em que o agravamento inicial que decorre do dever de suportar o imposto pelos demais entes da cadeia será ressarcido na operação de saída da mercadoria. 3. Na hipótese sob análise, não há aumento quantitativo do encargo e sim um dever de cooperação com a Administração tributária. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. Recorrente: NOVASOC COMERCIAL LTDA e outros (a/s). Agravado: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 02 de maio de 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur262617/false>. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 106.217 - Recurso Extraordinário**. EXECUÇÃO FISCAL. A INTERPRETAÇÃO DADA, PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, AO ART. 40 DA LEI N. 6.830-80, RECUSANDO A SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO POR TEMPO INDEFINIDO, É A ÚNICA SUSCEPTÍVEL DE TORNÁ-LO COMPATÍVEL COM A NORMA DO ART. 174, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, A CUJAS DISPOSIÇÕES GERAIS É RECONHECIDA A HIERARQUIA DE LEI COMPLEMENTAR. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Cabral e Frederico Ltda. Relator: Min. Octavio Gallotti, 08 de agosto de 1986. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197898>. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 113.090 - Recurso Extraordinário**. I.C.M.. NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO I.C.M. O DESLOCAMENTO DA CANA PRÓPRIA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR PARA O INDUSTRIAL DA MESMA EMPRESA, POR NÃO HAVER NO CASO, CIRCULAÇÃO ECONÔMICA, E JURÍDICA, MAS TÃO-SOMENTE FÍSICA. PRECEDENTES DO STF. REPRESENTAÇÕES N.S 1181, REL. MIN. RAFAEL MAYER, 1292, REL. MIN. FRANCISCO REZEK E 1355, MIN. OSCAR CORREA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. Recorrente: Estado da Paraíba. Recorrido: CIA Agro Industrial Santa Helena - Caiena. Relator: Min. Djaci Falcão, 19 de maio de 1987. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=203678>. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 183.906 - Recurso Extraordinário**. Ementa IMPOSTO - VINCULAÇÃO A ÓRGÃO, FUNDO OU DESPESA. A teor do disposto no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal, é vedado vincular receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. A regra apanha situação concreta em que lei local implicou majoração do ICMS, destinando-se o percentual acrescido a um certo propósito - aumento de

capital de caixa econômica, para financiamento de programa habitacional. Inconstitucionalidade dos artigos 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º da Lei nº 6.556, de 30 de novembro de 1989, do Estado de São Paulo. Recorrente: Merak Industria Mecanica S/A. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Min. Marco Aurélio, 18 de setembro de 1997. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20183906%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 584.100 - Recurso Extraordinário.** TRIBUTÁRIO. ICMS. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. PRORROGAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO PRAZO NONAGESIMAL (ARTIGO 150, III, C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL). RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. 1. A Lei paulista 11.813/04 apenas prorrogou a cobrança do ICMS com a alíquota majorada de 17 para 18%, criada pela Lei paulista 11.601/2003. 2. O prazo nonagesimal previsto no art. 150, III, c, da Constituição Federal somente deve ser utilizado nos casos de criação ou majoração de tributos, não na hipótese de simples prorrogação de alíquota já aplicada anteriormente. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido para possibilitar a prorrogação da cobrança do ICMS com a alíquota majorada.. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Marisa Lojas Varejistas Ltda. Relator: Min. Ellen Gracie, 05 de fevereiro de 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur172318/false>. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 970.821 - Recurso Extraordinário.** 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. Recorrente: Jefferson Schneider de Barros & Cia Ltda - ME. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Edson Fachin. 14 de maio de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur451102/false> Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 1.287.019 - Recurso Extraordinário**. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, d, e parágrafo único, da CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. 1. A EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. O imposto incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna. 2. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispendo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. 3. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/2015 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, à luz do art. 146, inciso III, d, e parágrafo único, da Constituição Federal. 4. Tese fixada para o Tema nº 1.093: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”. 5. Recurso extraordinário provido, assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/1, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte. 6. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, de modo que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.

(RE 1.287.019, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021). Recorrente: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Min. Marco Aurélio, 24 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446939/false>. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 1.313.099 - Recurso Extraordinário**. EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. FORMA DE CÁLCULO. CONSUMIDOR FINAL. CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. DECRETO ESTADUAL N. 46.930/2015. SÚMULAS NS. 280 E 636 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AUSÊNCIA DE OFENSA CONSTITUCIONAL DIRETA. ALEGADA AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. INOCORRÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. Recorrente: GERDAU ACOS LONGOS S.A. e outro (a/s). Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Cármen Lúcia, 11 de outubro de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur454514/false>. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 1.351.076 - Recurso Extraordinário**. Recorrente: MRS LOGISTICA S/A. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli, 7 de dezembro de 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6274840>. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. **APL nº 1.0000.17.099731-6/002 - Apelação Cível**. EMENTA: APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - DIFERENÇA DE ALÍQUOTA (DIFAL) E ADICIONAL DE ALÍQUOTA PARA O FINANCIAMENTO DOS FUNDOS ESTADUAIS DE COMBATE À POBREZA (FECF) - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 - NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR - INEXISTÊNCIA - CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO ICMS 93/2015 - INTERPRETAÇÃO ANALÓGICA - ART. 34, § 8º, ADCT. I - Enquanto não editada lei complementar que regule a EC nº 87, de 2015, disciplinando a incidência do ICMS nas operações interestaduais, reconhece-se aos Estados a competência para disciplinar a matéria, via convênio perante o CONFAZ e desde que não contrária à Constituição da República. II - Aplicação analógica do art. 34, § 8º, do ADCT, conforme art. 108, I, do Código Tributário Nacional. Apelante: Beleza.com Comercio de Produtos de Beleza e Serviços de Cabeleireiros S/A. Apelado: Estado de Minas Gerais. Relator: Des. Peixoto Henriques, 25 de junho de 2019. Disponível em: https://www5.tjmg.jus.br/jurisprudencia/pesquisaNumeroCNJEspelhoAcordao.do?jsessionid=77B17A6943B2F989A55136BAC9681BA5.juri_node2?numeroRegistro=1&totalLinhas=1&linhasPorPagina=10&numeroUnico=1.0000.17.099731-6%2F002&pesquisaNumeroCNJ=Pesquisar. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. **AI nº 0073496-96.2019.8.19.0000 - Agravo de Instrumento**. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. LIMINAR DEFERIDA PELO JUÍZO SINGULAR PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFAL) DE ICMS NAS OPERAÇÕES DE VENDA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS QUE A IMPETRANTE EFETUA A CONSUMIDORES FINAIS SITUADOS NESTE ESTADO. O ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA, NA

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 0180015-44.2009.8.19.0001, DECLAROU, COM EFICÁCIA VINCULANTE, A CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE ICMS, DESCABENDO FALAR-SE EM AUSÊNCIA DE LASTRO NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996. CONSONÂNCIA COM O DECIDIDO PELO STF NO RE 725.653-PE. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS AUTORIZADORES DA LIMINAR. PERIGO DE DANO REVERSO AO FISCO ESTADUAL. PROVIMENTO DO RECURSO. 1. Trata-se de agravo de instrumento interposto pelo Estado do Rio de Janeiro de decisão que, em mandado de segurança, deferiu liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário de diferencial de alíquota de ICMS nas operações de venda interestadual de mercadorias que a impetrante efetua a consumidores finais situados neste Estado. 2. A Constituição Federal, conforme decidido no RE 725.653-PE, já estabelece os critérios necessários à cobrança, dispensando previsão específica em lei complementar. 3. O Órgão Especial deste Tribunal, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0180015-44.2009.8.19.0001, rejeitou o incidente e declarou, com eficácia vinculante, a constitucionalidade da exigência do Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL), descabendo falar-se em ausência de lastro na Lei Complementar nº 87/1996. 4. Ausência dos requisitos elencados no art. 7º, III, da Lei nº 12.016/2009, que estabelece fundamento relevante e perigo de ineficácia da medida, se concedida somente ao final. 5. Perigo de dano reverso ao Fisco estadual, tendo em vista que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário traz impactos imediatos ao Estado na obtenção de receitas para pagamento de despesas essenciais. 6. Recurso provido. Apelante: Estado do Rio de Janeiro. Apelado: F&F Refrigeração Ltda. Relator: Des. Elton Martinez Carvalho Leme, 16 de junho de 2020. Disponível em: <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=00045DB186893F5D9F8EFA3C3969616B312BC50C3D512B32>. Acesso em: 25 jan. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **APL nº 1007876-97.2018.8.26.0053 - Apelação Cível**. EMENTA: RECURSO DA EMPRESA IMPETRANTE - Mandado de segurança - Alegação da empresa impetrante que em relação às operações interestaduais envolvendo mercadorias destinadas a consumidores finais situados no Estado de São Paulo, está indevidamente sujeita ao recolhimento do Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL), que corresponde à diferença entre a alíquota do ICMS de São Paulo e a alíquota interestadual de ICMS nas operações originárias em Minas Gerais – O Diferencial de Alíquota deveria ter sido feita por Lei Complementar, mas foi feita pelo Convênio ICMS nº 93/2015, em violação ao artigo 146, inciso I e inciso III, alínea "a" e ao artigo 155, § 2º, XII, alíneas "a", "d" e "i" da CF - Pretensão da suspensão da exigibilidade do Diferencial de Alíquota do ICMS, quanto aos meses de apuração a partir de fevereiro de 2018 – Inadmissibilidade - O art. 146, inciso III da Constituição Federal estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e o art. 155, § 2º, inciso XII da Constituição Federal reforça o papel da lei complementar no âmbito do ICMS - As normas gerais relativas ao ICMS, inclusive disposições sobre as operações interestaduais, foram fixadas pela Lei Complementar Federal nº 87/96, conhecida como Lei Kandir, em observância aos artigos 146, III e 155, § 2º, XII, da CF - Alíquota interestadual - Estabelecida por resolução do Senado Federal nº 22/1989, nos termos do art. 155, II, § 2º, IV da CF - Não há que se falar em ausência de Lei Complementar que ampare o Convênio ICMS nº 93/2015 para a cobrança da alíquota interestadual - Alíquota fixada por resolução do Senado Federal - Aplicação do artigo 1.013, § 3º do CPC/2015 - Precedentes deste Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo e do E. STJ – Sentença que denegou a segurança, mantida – Recurso da empresa impetrante, improvido. Apelante: RN Comércio Varejista S/A e RN Comércio Varejista S/A. Apelado: Estado de São Paulo. Relator: Des. Marcelo L. Theodósio, 28 de agosto de 2018. Disponível em:

<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=11757839&cdForo=0>. Acesso em: 25 jan. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788530988357>. Acesso em: 25 jan. 2022. *E-book*.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza; MEYER, Emílio Peluso Neder; RODRIGUES, Eder Bomfim. **Desafios contemporâneos do controle de constitucionalidade no Brasil**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2012.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Normas gerais e competência concorrente. Uma exegese do art. 24 da Constituição Federal**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, v. 90, p. 245-251, 1995. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67296>. Acesso em: 25 jan. 2022. Versão *online*.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS - Doutrina e prática**. São Paulo: Editora Atlas, 2017. Disponível em: <https://docero.com.br/doc/e1180ve>. Acesso em: 25 jan. 2022. *E-book*.

LOBATO, Valter de Souza. **Os problemas do ICMS/DIFAL após a LC 190/2022**. In: DEBATE NA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Belo Horizonte, 2022, min. 10-32. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=vZTreRHR5jc&t=1857s&ab_channel=ABRADTBASIL Acesso em: 25 jan. 2022.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Série IDP - Curso de direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009. Disponível em: [https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555593952/epubcfi/6/84\[%3Bvnd.vst.idref%3Dcap10_X.xhtml\]!/4/12\[c2\]/3:30\[a%20l%2Ce\]](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555593952/epubcfi/6/84[%3Bvnd.vst.idref%3Dcap10_X.xhtml]!/4/12[c2]/3:30[a%20l%2Ce]). Acesso em: 25 jan. 2022. *E-book*.

MINAS GERAIS. Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. **Decreto Estadual nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002**. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/sumario2002.html. Acesso em: 25 jan. 2022.

MINATO, Maki. **Guerra Fiscal: ICMS e o Comércio Eletrônico**. 2014. Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18092015-140610/publico/ICMS.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553604241/>. Acesso em: 25 jan. 2022.
E-book.

SÃO PAULO. **Lei nº 6.556, 30 de novembro de 1989**. Dispõe sobre alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e dá outras providências. Disponível em:
<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6556-30.11.1989.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20al%C3%ADquotas%20do%20Imposto,ICMS%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias>. Acesso em: 25 jan. 2022.

SILVA, Guilherme Villas Bôas e. **O Argumento Financeiro e a Modulação de Efeitos no STF**. São Paulo: Grupo Almedina, 2020. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786556271187> Acesso em: 25 jan. 2022. *E-book*.

SOUSA, Edmilson Patrocínio de. **Contabilidade Tributária-Aspectos Práticos e Conceituais**. São Paulo: Grupo Gen, 2018. Disponível em:
[https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597018493/epubcfi/6/36\[%3Bvnd.vst.idref%3Dchapter04\]!/4](https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597018493/epubcfi/6/36[%3Bvnd.vst.idref%3Dchapter04]!/4). Acesso em: 25 jan. 2022. *E-book*.

THAMAY, Rennan; GARCIA JUNIOR, Vanderlei; FROTA JÚNIOR, Clóvis Smith. **Precedentes Judiciais**. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555598469/>. Acesso em: 25 jan. 2022.
E-book.