

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (UNIRIO)
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS (CCJP)
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

MATHEUS MARO VIEIRA SOARES

**O ICMS-DIFAL E SUA (IN)COMPATIBILIDADE COM A ORDEM
CONSTITUCIONAL: uma análise do caso à luz dos princípios constitucionais
tributários**

Rio de Janeiro

2023

MATHEUS MARO VIEIRA SOARES

**O ICMS-DIFAL E SUA (IN)COMPATIBILIDADE COM A ORDEM
CONSTITUCIONAL: uma análise do caso à luz dos princípios constitucionais
tributários**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Escola de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal do
Estado do Rio de Janeiro como requisito
parcial à obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Prof^a. Dr^a. Frana Elizabeth Mendes.

Rio de Janeiro

2023

MATHEUS MARO VIEIRA SOARES

**O ICMS-DIFAL E SUA (IN)COMPATIBILIDADE COM A ORDEM
CONSTITUCIONAL:** uma análise do caso à luz dos princípios constitucionais
tributários

Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Escola de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal do
Estado do Rio de Janeiro como requisito
parcial à obtenção do grau de Bacharel em
Direito.

Aprovado em: 05 de dezembro de 2023.

Banca Examinadora:

Prof^ª. Dr^ª. Frana Elizabeth Mendes – Orientadora
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – UNIRIO

Prof^ª. Dr^ª. Claudia Tannus Gurgel do Amaral – banca examinadora
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO

Prof. Me. José Carlos Vasconcellos dos Reis – banca examinadora
Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro - UNIRIO

Rio de Janeiro

2023

Ao meu avô, Newton, *in memoriam*. Apesar de não ter realizado o sonho seu sonho e me juntado à Marinha do Brasil em continuação ao seu legado, espero que essa graduação em direito o deixe orgulhoso, de onde quer que ele esteja.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço à minha mãe, Mônica, que sempre foi *above and beyond* para garantir que eu tivesse todas as oportunidades que estavam ao seu alcance. Meu amor por você é imensurável e incondicional! Devo esse diploma a você!

Às minhas avós, Zilda e Darci. Obrigado por todo o amor, carinho, apoio e por estarem sempre presentes na minha vida ao longo dos anos!

À minha tia Márcia que, em sua representação exemplar do Brasil pelo mundo, me mostra de pertinho cada canto do mapa-múndi. Com você, aprendi que o trabalho duro vale a pena!

Ao Faísca, *in memoriam*, meu companheiro de quatro patas dos 08 aos 22 anos.

À amiga Clara Baptista, que está sempre disponível para me escutar (e como escuta, seja nos meus famosos áudios longuíssimos de *Whatsapp*, ou nos nossos intermináveis *Facetimes*), me aconselhar ou só conversar sobre qualquer assunto, desde as maiores futilidades do mundo até os assuntos geopolíticos em alta. Minha da 300 para a vida! Obrigado pela nossa amizade e por me permitir acompanhar de pertinho cada conquista sua! Você vai longe!

À amiga Mariana Scofano. Ainda que 23 quilômetros separem hoje, fisicamente, nossas casas, ela será para sempre considerada a minha vizinha. Minha dupla de ônibus, minha carona a adolescência todinha e, muito em breve, minha colega de profissão. Obrigado pela amizade durante os anos! Muito orgulho de tudo o que você tem conquistado! Sem você, dificilmente estaria aqui hoje.

À amiga Ana Carolina Moura. Quem diria que aqueles despreziosos planos para aquele intercâmbio mais que especial, há basicamente 10 anos atrás, me daria uma amiga para a vida. Obrigado por ser sempre o meu lado racional e por sempre me lembrar do que sou capaz! Você é demais!

À amiga, e muito em breve mestre, Nayara Fernandes. Obrigado por estar sempre na minha vida, ainda que por *updates* mensais em áudios de *Whatsapp* que são verdadeiros *podcasts*, apesar dos exatos 8.021 quilômetros e do oceano inteirinho que separam as nossas casas hoje, fisicamente.

À amiga Fernanda Thomaz, minha primeira amiga na UNIRIO, eterna dupla de faculdade e meu contrapeso ideológico. Você tornou os meus três semestres de

faculdade de ciência política inesquecíveis! Nem a falta do convívio diário foi capaz de nos separar. Minha cientista política preferida!

Aos amigos do UNIRISOS, nomeadamente, Lara, Domenica, Liliane, Tarssyo, Maíra, Bruna, Gabriela, Giovanna e Juan. Sobrevivemos aos cinco anos de faculdade de direito! Muita coisa boa ainda por vir!

A todos aqueles que, ainda que não figurem nomeadamente nesses agradecimentos, foram especiais na minha vida em algum momento.

Ainda, a todos aqueles que contribuíram de alguma forma para a minha formação e crescimento.

Por fim, a mim, por ter perseverado durante os últimos seis anos de UNIRIO. Jamais pensei que fosse viver tudo o que vivi quando pisei pela primeira vez no CCJP, naquela ensolarada manhã do dia 05 de março de 2018. Foi cansativo, mas valeu a pena!

RESUMO

A arrecadação gerada pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é uma das principais receitas dos Estados, o que evidencia por si só a importância do imposto para os entes federados. Além disso, com a popularização do *e-commerce*, o padrão de consumo do brasileiro mudou, e cada vez mais as pessoas realizam compras pela internet, seja pela comodidade, seja pelo costumeiro preço mais atrativo em comparação com as lojas físicas. No entanto, a sistemática para cobrança de ICMS em operações/prestações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto desfavorecia de forma acentuada aqueles entes federados menos industrializados.

Diante desse cenário, desde 2011, tem havido tentativas de efetuar a cobrança de ICMS sobre operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, visando acompanhar a mudança no padrão de consumo da população e equacioná-la com a perda de arrecadação enfrentada pelos estados pouco industrializados. É nesse contexto que surge o diferencial de alíquota de ICMS, ou ICMS-Difal. No entanto, mesmo em 2023, a questão ainda não inteiramente foi solucionada.

O caso do ICMS-Difal já passou por diversas fases, tendo em todas enfrentado obstáculos em diferentes princípios constitucionais tributários. Com isso, ante a existência de controvérsia eminentemente constitucional, os debates de cada fase chegaram ao STF para deslinde pela Corte. Importante ressaltar que ainda existem questões pendentes de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal acerca da problemática.

Nesse contexto, o presente trabalho irá colaborar nos estudos sobre o tema, que ainda está em desenvolvimento, abordando os desdobramentos do caso à luz das previsões constitucionais em matéria tributária, que suscitam grandes debates, principalmente entre fisco e contribuintes.

Palavras-chave: Direito Tributário; Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços; ICMS-Difal; Princípios Tributários Constitucionais; Limitações ao Poder de Tributar.

ABSTRACT

The revenue generated by the Tax on Circulation of Goods and Services (ICMS) is one of the main sources of income for the States, underscoring the significance of the tax for the federative entities. Additionally, with the popularization of e-commerce, the consumption pattern of Brazilians has changed, and an increasing number of people are making online purchases, either for the convenience or due to the consistently more attractive prices compared to physical stores. However, the system for collecting ICMS on interstate operations/services involving non-contributing final consumers of the tax disproportionately disadvantaged those less industrialized federative entities.

In light of this scenario, since 2011, there have been attempts to levy ICMS on interstate operations destined for non-contributing final consumers of the tax, aiming to align with the changing consumption patterns and address the revenue loss faced by less industrialized states. It is in this context that the Differential Tax Rate on ICMS, or ICMS-Difal, emerges. Nevertheless, even in 2023, the issue has not yet been entirely resolved.

The ICMS-Difal case has gone through various stages, facing obstacles related to different constitutional tax principles at each stage. Consequently, given the existence of a predominantly constitutional controversy, the debates of each phase have reached the Supreme Federal Court (STF) for resolution by the Court. It is important to note that there are still pending issues awaiting consideration by the Supreme Federal Court regarding this matter.

In this context, this paper will contribute to the ongoing studies on the subject, which is still in development, addressing the developments of the case in light of constitutional tax principles, sparking significant debates, especially between tax authorities and taxpayers.

Keywords: Tax Law; Tax on Circulation of Goods and Services; ICMS-Difal; Constitutional Tax Principles; Limitations on the Power to Tax.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Tributos que respeitam as anterioridades do exercício financeiro, noventa e anterioridade nonagesimal.	33
Tabela 2	Votos dos Ministros do STF durante o julgamento virtual das ADIs nºs 7.066, 7.070 e 7.078.	82

LISTA DE SIGLAS

STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CTN	Código Tributário Nacional
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
RE	Recurso Extraordinário
EC	Emenda Constitucional
LC	Lei Complementar
Difal	Diferencial de alíquota
SEFAZ	Secretaria de Estado da Fazenda
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	13
2.	O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	15
2.1.	PRINCÍPIO REPUBLICANO.....	16
2.2.	PRINCÍPIO FEDERATIVO.....	18
2.2.1.	O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO	19
2.3.	COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	21
2.3.1.	CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	22
2.3.2.	INSTRUMENTOS APTOS AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	24
2.4.	LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	25
2.4.1	PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	26
2.4.2.	PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.....	31
2.4.3.	PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE	33
2.4.4.	PRINCÍPIO DA ISONOMIA	34
2.4.5.	PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	36
2.4.6.	PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO	36
2.4.7.	PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE.....	38
2.4.8.	PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO	38
3.	SOBRE O ICMS.....	40
3.1.	FATO GERADOR	41
3.2.	SUJEITO PASSIVO	43
3.3.	BASE DE CÁLCULO.....	44
3.4.	ALÍQUOTAS	44
3.5.	O ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM DESTINATÁRIO NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO	45
3.6.	GUERRA FISCAL.....	47
3.7.	O CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA.....	48
3.8.	PROTOCOLO ICMS 21/2011	49
4.	A EC Nº 87/2015 E O CONVÊNIO ICMS 93/2015	51
4.1.	A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015.....	51
4.2.	DOS DESDOBRAMENTOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015.....	54
4.3.	O CONVÊNIO ICMS 93/2015	59
4.4.	UMA BREVE ANÁLISE DOS ACÓRDÃOS DO RE Nº 1.287.019 E DA ADI Nº 5.469 61	
5.	A LC Nº 190/2022.....	71
5.1.	OS DESDOBRAMENTOS DA PUBLICAÇÃO DA LC Nº 190/2022	73

5.2. UMA BREVE ANÁLISE DAS DECISÕES PROFERIDAS NAS ADIS NºS 7066, 7070 E 7078 E DO RE Nº 1.426.271	76
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	84
REFERÊNCIAS	87

1. INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Nacional é um sistema complexo e rígido de normas organizadas em matéria tributária. Enquanto sistema rígido, qualquer alteração que seja feita na legislação de matéria tributária está sujeita, em regra, à rigoroso processo de legislativo, além de precisar ser veiculada através do instrumento legislativo adequado a cada situação¹. No entanto, em que pese o cuidado do legislador, muitas vezes alterações promovidas no sistema podem encontrar óbice em princípios tributários constitucionalmente delineados.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é o tributo estadual que mais gera receita aos estados. Isso por si só evidencia a importância do imposto para os entes federados². Além disso, com a popularização do *e-commerce*, o padrão de consumo do brasileiro mudou, e cada vez mais as pessoas realizam compras pela internet, seja pela comodidade, seja pelo costumeiro preço mais atrativo em comparação com as lojas físicas. No entanto, isso impôs enorme desafio aos estados, vez que o ICMS era, à época, devido apenas no estado de origem da mercadoria em operações interestaduais a consumidor final não contribuinte do imposto³.

Diante desse cenário, desde 2011, tem havido tentativas de efetuar a cobrança de ICMS sobre operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, visando acompanhar a mudança no padrão de consumo da população e equacioná-la com a perda de arrecadação enfrentada pelos estados pouco industrializados⁴. No entanto, mesmo em 2023, a questão ainda não foi solucionada.

O caso do ICMS-Difal já passou por diversas fases, tendo em todas enfrentado

¹PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

²MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42ª edição. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022

³RIO DE JANEIRO. Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. **Emenda Constitucional 87/15** – Diferencial de alíquotas em operações e prestações destinadas a não contribuintes. [Rio de Janeiro]: Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, [2016?]. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jsp?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC294386&_adf.ctrlstate=tstvk55ji_1&_afLoop=106558912312427100&_afWindowMode=0&_afWindowId=null. Acesso em: 19 de junho de 2023.

⁴BATISTA, Daiane Carvalho. **A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico**. Âmbito Jurídico, 2012. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-guerra-fiscal-interestadual-do-icms-no-comercio-eletronico/>

obstáculos em diferentes princípios constitucionais tributários. Com isso, ante a existência de controvérsia eminentemente constitucional, os debates de cada fase chegaram ao STF para deslinde pela Corte. Importante ressaltar que ainda existem questões pendentes de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal acerca da problemática.

Nesse contexto, a presente monografia buscará analisar, através de revisão bibliográfica e análise de decisões judiciais, o caso específico do ICMS-Difal, com foco nos desdobramentos referentes à EC nº 87/2015, Convênio ICMS 93/2015 e LC nº 190/2022. A análise será realizada com base nos princípios constitucionais tributários, mais especificamente nos Princípios da Estrita Legalidade e Anterioridade, que se supõe terem sido violados pelos dispositivos supracitados e/ou seus desdobramentos.

2. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional do Brasil se destaca por uma de suas características basilares: a sua rigidez. Essa rigidez o diferencia de muitos sistemas tributários pelo mundo, principalmente por ser um sistema pormenorizadamente delineado na Constituição Federal. Conforme apontado por Geraldo Ataliba, em “Sistema Constitucional Tributário Brasileiro”,

o que a Constituição brasileira defere, como competência, ao legislativo - ao contrário de todas as outras constituições do mundo - não é a faculdade de instituir qualquer tributo, mediante qualquer disciplina. Se, nos demais sistemas constitucionais - e o contraste é flagrante, manifesto, ao simples confronto das leis fundamentais dos diversos países - a outorga constitucional é genérica e amplamente permissiva, no nosso caso, pelo contrário, é específica e estritamente permissiva. Nos demais sistemas, a mais lata liberdade é conferida ao legislativo. O constituinte deixou verdadeiro cheque em branco, a ser preenchido discricionariamente - quase que arbitrariamente pelo legislador ordinário. Entre nós foi bem outra a solução.⁵

O mesmo doutrinador, ainda, afirma que nos locais onde há constitucionalismo verdadeiramente, o sistema tributário deve estar previsto no texto constitucional, com a clara conceituação de cada tributo, bem como a competência para o delimitar e exigir, já que, segundo Ataliba, trata-se de matéria de direito constitucional material⁶.

O Sistema Tributário Nacional brasileiro é composto, em breve síntese, pelas disposições gerais da Constituição Federal, e normas do Código Tributário Nacional, normas legislativas federais, estaduais e municipais, bem como normas administrativas. Ressalta-se que nesse Sistema, cabe à Constituição Federal conceituar os tributos, bem como estabelecer o ente competente à sua instituição, para que, no exercício de sua competência tributária, entendida como a capacidade legislativa de instituir tributos⁷, definam os aspectos necessários à sua devida instrumentalização, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal de 1988. No mais, também é o texto constitucional que prevê os princípios tributários, responsáveis por salvaguardar os direitos dos sujeitos ativo e passivo da relação tributária.

No entanto, antes de se analisar os princípios tributários responsáveis pela

⁵ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

⁶ATALIBA, Geraldo. **Princípio da Legalidade**. Revista do Tribunal Federal de Recursos, número 145, 1987, pp. 65-78, Tribunal Federal de Recursos.

⁷PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

salvaguarda dos direitos daqueles que pagam tributos, é preciso, antes, analisar os princípios gerais que norteiam esse rígido e inflexível conjunto de normas ordenadas sobre matéria tributária.

2.1. PRINCÍPIO REPUBLICANO

O artigo 1º da Constituição Federal de 1988 assim dispõe: “*Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos.*”⁸. Portanto, o texto constitucional previu que o Brasil seria uma república e é justamente do artigo acima transcrito que se extrai o princípio republicano.

Em uma república, conforme brilhantemente assentado por Roque Antônio Carrazza, “*o Estado, longe de ser o senhor dos cidadãos, é o protetor supremo de seus interesses materiais e morais.*”⁹. A palavra república tem origem no latim (*res publica*), que pode ser traduzida como coisa pública.

A república difere de outras formas de organização de governo como, por exemplo, a monarquia. Na república, há uma igualdade formal entre as pessoas, conhecido como Princípio da Igualdade, o qual preceitua que não se deve ter nenhum tipo de privilégio legal em razão de nascimento, por exemplo, tampouco normas desiguais para regulação de situações iguais¹⁰.

Em uma república, deve-se haver três poderes independentes entre si – o executivo, legislativo e judiciário –, sendo que o primeiro e as chefias do segundo devem ser ocupados por representantes eleitos pelo povo. A separação dos poderes, inclusive, é cláusula pétrea da Constituição Federal¹¹. Isso porque quem detém poder

⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 21 de jan. de 2023.

⁹CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

¹⁰CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

¹¹“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:” (...)

III - a separação dos Poderes;”

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 21 de jan. de 2023.

político é povo, sendo certo que quem o exerce são os poderes legislativo e executivo (a parte eleita, como, por exemplo, presidente, vice-presidente, governadores, etc.). Portanto, vê-se que o poder é exercido em caráter eletivo, sendo exercido pelos escolhidos diretamente pelo povo – que é o verdadeiro detentor do poder político, conforme previsão da Carta Constitucional¹² –, através do voto, por um mandado com tempo pré-estabelecido¹³.

A Constituição Federal Brasileira instituí, em seu artigo 14, que “*A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos*”¹⁴. A Carta Magna também vedou a possibilidade de se emendar a Constituição para abolir o direito ao voto¹⁵, sendo este direito, portanto, uma cláusula pétrea. Dessa forma, verifica-se que o Princípio Republicano é estreitamente relacionado ao direito ao voto, sendo certo que através desse último que a vontade do povo é expressa.

O Princípio Republicano também está relacionado à isonomia, ou seja, a igualdade material e, assim sendo, à necessidade de se tratar indivíduos iguais de maneira igual e os desiguais de maneira desigual.

Em matéria tributária, o Princípio Republicano também se manifesta. Primeiramente, ressalta-se que o contribuinte exprime a sua vontade quanto à instituição/majoração do tributo. A relação pode, em primeiro momento, não parecer óbvia, mas não se pode esquecer que quem detém competência tributária (ou seja, competência para instituir/majorar tributos) é o poder legislativo – e o faz dentro dos limites estabelecidos pela Constituição Federal. E, ainda, que o poder legislativo é

¹²“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 21 de jan. de 2023.

¹³CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

¹⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 21 de jan. de 2023.

¹⁵“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:” (...)

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;”

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 21 de jan. de 2023.

eleito pelo povo, através do voto, para que exerça poder em seu nome. Portanto, a vontade do contribuinte é expressa no momento das eleições, quando aquele escolhe quem o representará nas casas legislativas e, portanto, quem deterá competência tributária para instituir e/ou majorar tributos.

O Princípio Republicano também se manifesta em matéria tributária quando fala-se de isonomia. É vedado o tratamento desigual de contribuintes em igual situação, em observância ao Princípio Republicano¹⁶. Conforme consignado por Roque Antônio Carrazza, em observância ao Princípio Republicano, não se pode dispensar

do pagamento de tributos os professores de uma dada religião, os altos funcionários (governantes, ministros, magistrados etc.), os filiados a um determinado partido político, as pessoas de uma certa raça, e assim avante.¹⁷.

2.2. PRINCÍPIO FEDERATIVO

O artigo 1º da Carta Política de 1988, acima transcrito, prevê que o Brasil será formado *“pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”*¹⁸. Daí se extrai o princípio federativo na Constituição Federal de 1988. O texto constitucional, ainda, veda a proposta de se abolir a forma federativa do Estado Brasileiro, sendo a forma federativa, portanto, uma cláusula pétrea¹⁹. Em um Estado Federal, um pilar basilar é a autonomia dos entes federados²⁰, a qual está prevista pela Constituição de 1988 em seu artigo 18²¹, sendo certo que os entes federados, ao

¹⁶CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

¹⁸BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 21 de jan. de 2023.

¹⁹“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;”

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 21 de jan. de 2023.

²⁰CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

²¹“Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

aderirem à federação, renunciam de parte de suas prerrogativas em favor do Estado Federal, notadamente de sua soberania²².

Conforme preceitua Halina Zasztowt Sukiennicks, “Nenhum Estado se assemelha a outro, de tal forma que se possa dizer que os seus respectivos regimes sejam idênticos. Eles, quando muito, podem ser análogos.”²³. Dessa forma, a autora conclui pela inexistência de uma única forma de estado federalista, admitindo a existência de peculiaridades acerca da forma federalista em cada estado que adotou o modelo.

Em uma federação, os entes federais ficam subordinados a uma carta constitucional federal, que lhes atribui competências²⁴, mas nem por isso existe uma hierarquia entre os entes federados, que são juridicamente iguais entre si²⁵. Portanto, não se pode falar em hierarquia entre uma norma federal e uma norma estadual ou municipal, por exemplo. Cada ente federado atua em assuntos diversos, atuando dentro das competências que lhe foram atribuídas no texto constitucional – havendo, naturalmente, algumas exceções, como o tema saúde, por exemplo, que é de competência comum.

Assim, veja-se que autonomia não se confunde com soberania. Enquanto autonomia, nesse contexto, seria a independência de atuação dos entes federados entre si, nos limites previstos pela carta constitucional federal, a soberania, nas palavras de Roque Antônio Carrazza é “o poder supremo, absoluto e incontestável, que não reconhece, acima de si, nenhum outro poder.”²⁶.

2.2.1. O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 21 de jan. de 2023.

²²CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

²³BANDEIRA DE MELO, Oswaldo Aranha apud CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

²⁴CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

²⁵CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

²⁶CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

O Federalismo brasileiro, certamente, é muito peculiar. Conforme expressado por Sukiennicks e já mencionado no presente trabalho, cada federalismo adota uma sua própria forma de sistema federalista, de forma que não há estados federalistas idênticos. Gilmar Mendes adota a mesma posição, ao afirmar que “*cada país que adota a forma federal do Estado o faz com vistas a satisfazer as suas necessidades próprias*”²⁷.

A federação brasileira é composta pela União - ente compreendido pela unidade dos Estados, responsável pela representação do conjunto da federação – e pelos Estados - entes autônomos, os quais detêm poderes executivo, judiciário e legislativos próprios e exercem às funções que lhe foram conferidas pela carta constitucional federal. Há divergência, no entanto, sobre o status dos Municípios a partir do Texto Constitucional de 1988. A constituição federal conferiu, aos municípios, poderes executivo e legislativo próprios, além do poder de auto-organização pela lei orgânica²⁸, instrumento de rigidez jurídica semelhante à constituição.

Sobre a Constituição Federal de 1988, Paulo Bonavides aponta como grande avanço a autonomia conferida aos municípios²⁹. Segundo o autor, essa autonomia alterou a dinâmica no federalismo brasileiro, ao estabelecer uma terceira esfera, além da União e dos Estados, tornando o sistema federalista pátrio um sistema federalista tridimensional³⁰.

Fato é que o art. 1º, caput³¹, da Carta Política de 1988 reconheceu os municípios enquanto parte indissolúvel da união que compõe a República Federativa do Brasil.

²⁷MENDES, Gilmar Ferreira; Branco, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 09ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

²⁸“Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos:”

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

²⁹BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2004.

³⁰BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2004.

³¹“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:”
BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

Paulo Bonavides, ainda, chama a atenção para o fato da Constituição Federal de 1988 ter sido a primeira a reconhecer, ainda que em nível administrativo, formalmente, às regiões – ou seja, a existência de entes regionais, uma forma regional de federalismo³². Tal visão resta estampada, principalmente, pelo compromisso com o combate às desigualdades regionais, estampado nos art. 3º, inciso III³³ e art. 43³⁴, caput do texto constitucional de 1988.

A manutenção do sistema federalista é um desafio, sem dúvidas, razão pela qual, em 19 de abril de 2023, foi publicado o Decreto nº 11.495/2023, o qual instituiu o Conselho da Federação, composto por representantes da União, Estados e Municípios e a quem competirá, dentre outros, o alinhamento de reformas institucionais, alinhamento de políticas públicas e o fortalecimento e aperfeiçoamento das relações federativas³⁵.

2.3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Em matéria tributária, a supracitada autonomia dos entes federados é tema central. Ela está relacionada com a competência tributária, que, em brevíssima síntese, pode ser resumida como a capacidade do ente ou da União gerar receitas por conta própria. Ou seja, quem detém competência tributária, pode instituir e/ou majorar tributos que, quando recolhidos, gerarão receita, na maioria dos casos, não só para aquele ente, mas para outros também, por força da repartição de receitas prevista pela Constituição Federal de 1988³⁶.

³²BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2004.

³³Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;" BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

³⁴Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais." BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

³⁵BRASIL. Decreto nº 11.495, de 18 de abr. de 2023. Institui o Conselho da Federação. Brasília: Presidência da República, 2023. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11495.htm. Acesso em: 12 de out. de 2023.

³⁶AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

Importante ressaltar que quem detém competência tributária no Brasil são os entes federativo, sendo o poder legislativo de cada ente responsável, observando os termos e limites impostos pela Constituição Federal, pela instituição e/ou majoração de tributos que garantirão as suas autonomias, notadamente a financeira³⁷. Ainda, importante ressaltar que a competência tributária é uma aptidão discricionária e, portanto, o legislador poderá exercê-la com base em conveniência e oportunidade.

Veja-se, portanto, que a competência tributária, essa capacidade de gerar receitas próprias, é atributo intimamente ligado à autonomia dos entes federados. Isso porque, caso os entes federados não fossem dotados de competência tributária e, por consequência, não tivessem meios autônomos de instituir seus próprios tributos e gerar suas próprias receitas, eles não seriam verdadeiramente autônomos. Isso significa que, caso os entes não pudessem gerar receitas por conta própria, ficariam inteiramente dependentes financeiramente da União Federal e, por consequência, não seriam de forma alguma autônomos.

2.3.1. CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária é indelegável, consoante o art. 7º³⁸ do Código Tributário Nacional (CTN). Ou seja, não pode um ente federativo renunciar a sua competência em favor de outro ente, ao contrário das funções fiscais, compreendidas como o poder de regulamentar, fiscalizar e cobrar, que são delegáveis, uma vez que se trata tão somente da transferência ou compartilhamento da titularidade ativa ou apenas das atribuições administrativas³⁹.

³⁷CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

³⁸“Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.”

BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 12 de out. de 2023.

³⁹PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

Além disso, a competência tributária é privativa. Com isso, quer-se dizer que apenas os entes que tiveram competência tributária outorgada pelo texto constitucional podem a exercer, sendo vedado aos demais entes exercê-la em seu lugar⁴⁰. Em outras palavras, conforme ensina Geraldo Ataliba, a competência tributária é exclusiva; isso significa é restrito de tal forma que exclui todas as outras pessoas, privando as demais do seu uso ou acesso⁴¹.

Outra característica da competência tributária é a sua incaducabilidade. A competência tributária é uma faculdade concedida ao ente federativo, o qual, via de regra, pode optar por exercê-la ou não. O decurso do tempo sem que a competência tributária seja exercida não irá causar a sua caducabilidade e, assim sendo, o ente poderá a exercer dentro do campo de sua discricionariedade⁴² – entendida como conveniência e oportunidade.

Noutro giro, a competência tributária é inalterável. Isso quer dizer que, para que não pode ser alterada por meio de dispositivo infraconstitucionais (leis, decretos, portarias, etc.), mas tão somente através de emendas constitucionais⁴³.

A irrenunciabilidade é outra característica da competência tributária. Os entes federativos não podem renunciar da competência tributária que lhes foi conferida pela Constituição Federal, vez que se trata de matéria indisponível⁴⁴. O que, sim, pode ocorrer é a escolha, dentro do campo de discricionariedade do ente, por não exercer determinada competência tributária que lhe foi facultada, o que, de forma alguma, se confunde com a renúncia⁴⁵.

O não exercício da competência tributária pelo ente que a detém está relacionada à facultatividade da competência tributária. Isso é, o ente federativo que teve competência tributária outorgada pela Constituição Federal pode, dentro do campo de sua discricionariedade, optar por exercê-la ou não⁴⁶. Ressalta-se, mais uma

⁴⁰CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

⁴¹ATALIBA, Geraldo apud CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

⁴²CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

⁴³CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

⁴⁴CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

⁴⁵CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

⁴⁶CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

vez, que o não exercício da competência tributária não leva a caducidade da mesma, de forma que o ente pode exercê-la, em momento posterior, que julgue ser mais oportuno e conveniente.

2.3.2. INSTRUMENTOS APTOS AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

As leis ordinárias são o instrumento mais usuais ao exercício da competência tributária. Elas estão aptas à instituição de tributos, caso não haja previsão constitucional em sentido contrário, e devem dispor de aspectos como o fato gerador e a base de cálculo dos tributos, substituição tributária, responsabilidade tributária, isenções, concessões de créditos presumidos, multas moratórias e multas de ofício⁴⁷.

Já as leis complementares são necessárias ao exercício da competência tributária nos casos em que há previsão constitucional expressa nesse sentido. Importante ressaltar que a doutrina majoritária e o Supremo Tribunal Federal não estabelecem hierarquia entre lei ordinária e lei complementar⁴⁸. Isso porque a lei comum não pode entrar em conflito com a lei complementar em relação aos temas que estão sob a competência desta última, uma vez que não será a ferramenta legislativa apropriada para regulá-los⁴⁹. A lei complementar em matéria tributária trata de assuntos, por exemplo, conflitos de competência, regulamentação das limitações ao poder de tributar e definição de normas gerais de legislação tributária⁵⁰.

Por sua vez, os decretos legislativos federais são destinados à internalização de tratados internacionais firmados pelo Brasil, ao passo que, consoante o disposto pelo art. 96⁵¹ do CTN, após devidamente internalizados, os tratados internacionais

⁴⁷PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

⁴⁸PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

⁴⁹PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

⁵⁰PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

⁵¹“Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”
BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 12 de out. de 2023.

passam a fazer parte da legislação tributária⁵².

Os decretos legislativos estaduais prestam-se à internalização, no âmbito dos estados, de convênios interestaduais, no geral atinentes à ICMS⁵³. A sistemática dos convênios e do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), órgão onde os convênios interestaduais são firmados, serão abordados em tópico próprio.

Outro instrumento apto ao exercício da competência tributária são as leis delegadas. O art. 68⁵⁴ da Carta Política de 1988 vedou, ainda que não expressamente, o uso das leis delegadas para instituir ou majorar tributos, sendo aptas, tão somente, para a criação de deveres instrumentais⁵⁵.

Por fim, há grande controvérsia sobre a capacidade de medidas provisórias serem utilizadas como instrumento de competência tributária. No entanto, atualmente, já está pacificada a validade das medidas provisórias enquanto instrumento apto a instituir e majorar tributos, conforme será abordado em tópico próprio.

2.4. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

A Constituição Federal estabeleceu limitações ao poder de tributar. Essas limitações, em brevíssima síntese, visam a proteção do sujeito passivo da relação tributária, através de um sistema de garantias que visa, dentre outros, a manutenção da segurança jurídica, a busca pela justiça tributária e a preservação da forma federativa do Estado⁵⁶. Passa-se a expor algumas dessas limitações.

⁵²PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

⁵³CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

⁵⁴“Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

I - organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

II - nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.”

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

⁵⁵CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

⁵⁶PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

2.4.1 PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da estrita legalidade tributária foi consagrado pelo texto constitucional de 1988 em seu artigo 150, I, quando dispôs que

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;⁵⁷

Ou seja, em observância ao princípio da estrita legalidade tributária, para que um tributo seja instituído ou majorado, é preciso que haja previsão legal para tanto. Impreterível pontuar que o princípio da estrita legalidade tributária é uma decorrência direta do princípio da segurança jurídica, estampado no artigo 5º, II⁵⁸ da Constituição Federal de 1988 (portanto, goza do status de direito fundamental), o qual, segundo Paulsen, sequer precisaria estar positivado, por ser uma decorrência direta do estado democrático de direito⁵⁹.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal confere o status de direito fundamental à legalidade tributária⁶⁰, estando o referido princípio, também, intimamente ligado à proteção do sujeito passivo da relação tributária, que se vê livre de arbitrariedades quando da exigência do tributo. Nas palavras de Luciano Amaro,

A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do

⁵⁷BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 21 de jan. de 2023.

⁵⁸“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”
BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

⁵⁹PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

⁶⁰BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça (1ª Turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 959.274. Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TAXA DE UTILIZAÇÃO DO SISCOMEX. MAJORAÇÃO POR PORTARIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. AFRONTA À LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO. Agravante: Volvo do Brasil Veículos LTDA. Agravado: União Federal. Relatora: Min. Rosa Weber, 29 de ago. de 2017. Acesso em: 12 de out. de 2023.

tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.⁶¹

Ademais, o princípio da estrita legalidade tributária assenta, ainda mais, a impossibilidade do poder executivo instituir tributos⁶², já que, conforme já abordado, somente o poder legislativo possui competência tributária, a qual é indelegável.

Importante ressaltar, no mais, que parte da doutrina estabelece subdivisões no princípio da estrita legalidade tributária, quais sejam, a estrita legalidade formal, também chamada de princípio da reserva de lei, e a estrita legalidade material, também chamada de princípio da tipicidade tributária.

2.4.1.1. ESTRITA LEGALIDADE FORMAL

Quanto ao princípio da estrita legalidade formal, decorrente diretamente da estrita legalidade tributária, trata-se de princípio relacionado ao instrumento apto ao exercício da competência tributária. Isso quer dizer que a estrita legalidade formal transcende a discussão estabelecida pela estrita legalidade tributária, qual seja, a necessidade de previsão legal para a instituição ou majoração do tributo, de forma que a temática em foco na estrita legalidade formal é o instrumento formal de instituição ou majoração do tributo⁶³.

Portanto, segundo o princípio da estrita legalidade formal, há um instrumento legal específico apto, no ordenamento jurídico pátrio, ao exercício de cada competência tributária delegada pelo constituinte. Sendo assim, a utilização do instrumento correto para a instituição ou majoração de cada tributo é de observância obrigatória, sob pena de se ferir a estrita legalidade formal.

Importante trazer à baila, mais uma vez, os instrumentos aptos ao exercício da competência tributária, quais sejam:

⁶¹AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁶²PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

⁶³ROTHMANN, Gerd W. **O Princípio da Legalidade Tributária**. Revista de Direito Administrativo, número 109, 1972, pp. 11-33, Fundação Getúlio Vargas.

- (i) lei ordinária, sendo este o instrumento de exercício de competência tributária mais usual;
- (ii) lei complementar, nos casos expressamente previstos pelo constituinte no texto constitucional. Imperioso ressaltar que o quórum legislativo para aprovação de leis complementares é maior do que àquele para leis ordinárias, de forma que o constituinte entendeu que, em alguns casos, há a necessidade de mais congressistas, representantes do povo, analisem e ratifiquem o exercício de determinada competência tributária;
- (iii) decreto legislativo federal, instrumento apto à ratificação de tratados internacionais;
- (iv) decreto legislativo estadual, instrumento apto à ratificação de convênios, no geral atinentes a ICMS;
- (v) leis delegadas, instrumento atualmente em desuso, muito em razão do próximo instrumento, VI;
- (vi) medidas provisórias, instrumento controverso de exercício de competência tributária, legitimado enquanto tal pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

2.4.1.2. ESTRITA LEGALIDADE MATERIAL

Já para o princípio da estrita legalidade material, as questões atinentes ao instrumento apto para exercício tributária já estão superadas. O foco da discussão na estrita legalidade material é a matéria disposta na norma, ou seja, os itens de exploração obrigatória pelo instrumento de exercício de competência tributária.

Conforme conceitua Baleeiro⁶⁴, são elementos essenciais à norma tributária o:

- (i) aspecto material – a definição de qual será o fato gerador, base de cálculo e alíquota do tributo.

⁶⁴BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 08ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

- (ii) aspecto do local da tributação – aqui compreendido o local de ocorrência do fato gerador e do cumprimento da obrigação;
- (iii) aspecto temporal – entendido como a definição de quando ocorrerá o fato gerador. Quanto à questão temporal do cumprimento da obrigação, entende-se que não é necessário haver lei em sentido estrito⁶⁵;
- (iv) aspecto pessoal – diz respeito à definição de quem será o sujeito ativo, o credor, da relação tributária, bem como o sujeito passivo, o devedor, da mesma relação;

2.4.1.3. MEDIDAS PROVISÓRIAS

A capacidade das medidas provisórias instituírem ou majorarem tributos é extremamente controversa. As medidas provisórias são um instrumento de uso exclusivo do chefe do poder executivo federal e estão previstas no art. 62 da Constituição de 1988, veja-se:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.⁶⁶

Conforme expressamente estabelecido pelo caput do dispositivo constitucional, acima colacionado, as medidas provisórias só podem ser editadas em caso de relevância e urgência.

Importante notar que o Constituinte se utilizou de um conectivo de adição para estabelecer que as medidas provisórias só podem ser editadas em caso de relevância e urgência, de forma que esses requisitos são cumulativos, não bastando haver apenas relevância ou apenas urgência para a edição de medida provisória.

Após editadas pelo poder executivo, as medidas provisórias são submetidas

⁶⁵Entende-se por lei em sentido estrito aquela editada pelo poder legislativo competente, através do instrumento legislativo competente.

⁶⁶BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

à ratificação (ou não) do poder legislativo, conforme previsão do caput do art. 62 da Constituição Federal, de forma que há observância, *in casu*, do princípio republicano, ante a submissão da matéria aos representantes do povo⁶⁷, os verdadeiros legitimados a legislar.

A Emenda Constitucional nº 32/2001 alterou a redação do art. 62 do texto constitucional e adicionou vedação expressa à edição de medidas provisórias em matéria tributária da seguinte forma:

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.⁶⁸

Os impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, respectivamente, Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOCCS ou IOF) e Imposto de Guerra são impostos de caráter extrafiscal⁶⁹. Dessa forma, acertada a exceção realizada pelo §2º do art. 62, vez que, conforme será explorado adiante, os referidos impostos não estão sujeitos à anterioridade de exercício.

Além disso, também há vedação expressa, no art. 62, §1º, inciso III⁷⁰ da Constituição à edição de medidas provisórias quando a matéria for reservada à lei complementar.

No entanto, no que tange a matéria tributária, já há instrumentos aptos a atender situações de relevância e urgência, como, por exemplo, a própria lei ordinária, a qual pode ser editada no prazo máximo de 100 dias pelo Congresso Nacional⁷¹.

⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

⁶⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

⁶⁹ Há caráter extrafiscal, conforme leciona Carrazza, quando se busca “regular comportamentos dos virtuais contribuintes”, de forma que o legislador, em busca do bem comum, modifica as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos com a principal finalidade de incentivar os contribuintes a tomar certas ações ou evitar outras.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

⁷⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros

Em que pese os argumentos contrários à aplicação das medidas provisórias em matéria tributária, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal as ratificou enquanto instrumento apto ao exercício de competência tributária, de forma que, ainda que a controversa prossiga no campo doutrinário, no campo judiciário, já está pacificada⁷².

2.4.2. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O princípio da anterioridade está estampado no texto constitucional no art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, além de no art. 195, §6º da Constituição Federal de 1988, instrumentos que previram que

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;

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;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".⁷³

O princípio da anterioridade representa a proteção do sujeito passivo da relação tributária, garantindo a não surpresa e a previsibilidade, impedindo que o contribuinte seja surpreendido por uma tributação mais gravosa⁷⁴. Isso porque o princípio preceitua que a administração fazendária não pode cobrar tributos imediatamente após à publicação dos instrumentos que os instituíram ou majoraram. Portanto, o princípio da anterioridade representa verdadeiro freio, criado pelo

Editores. 2013.

⁷²CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

⁷³BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

⁷⁴PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

constituente derivado, protegendo o sujeito passivo da relação tributária da surpresa por uma tributação mais onerosa.

O princípio da anterioridade se apresenta em três formas na Constituição Federal, quais sejam, **(i)** a anterioridade do exercício financeiro, prevista pelo art. 150, inciso III, alínea “b” da CRFB/88, **(ii)** noventena, prevista pelo art. 150, inciso III, alínea “c” da CRFB/88 e **(iii)** anterioridade nonagesimal, prevista pelo art. 195, §6º da CRFB/88.

O princípio da anterioridade do exercício financeiro, prevista pelo art. 150, inciso III, alínea “b” do texto constitucional veda a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro que o instrumento que o instituiu ou majorou foi publicado. Importante pontuar que o exercício financeiro é o período compreendido entre 01º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano, conforme estabelecido pela Lei nº 4.320/1964⁷⁵.

Já o princípio da noventena foi consagrado pelo art. 150, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal de 1988, alínea que foi inserida no texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 42/2003. Segundo a noventena, o tributo só pode ser cobrado depois de decorridos 90 dias desde a publicação do instrumento que o instituiu ou majorou, observando, também, o disposto pela alínea “b” do mesmo dispositivo, qual seja, a anterioridade do exercício financeiro. A noventena, portanto, representa uma especialização da anterioridade do exercício financeiro, aplicada subsidiariamente naquelas publicações ocorridas após 03 de outubro de cada ano.

Por fim, o princípio da anterioridade nonagesimal foi previsto pelo art. 195, §6º da Constituição Federal e, em linhas gerais, estabelece o mesmo preceito da noventena, ainda que sejam figuras legislativas distintas. Ou seja, a anterioridade nonagesimal preceitua que cobrança do tributo, no caso restringindo-se especificamente às contribuições sociais para a seguridade social, só podem ser cobradas após o decurso do prazo de 90 dias após a publicação do instrumento que a instituiu ou majorou. Contudo, o art. 195, §6º da Carta Política de 1988 faz expressa exceção à incidência da anterioridade do exercício financeiro, ao prever que não se aplica, nesse caso, a disposição do art. 150, inciso III, alínea “b” da constituição federal.

As anterioridades, portanto, estão relacionadas à eficácia da norma, ou seja,

⁷⁵AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

a capacidade da norma produzir efeitos, e não a sua vigência⁷⁶. Dessa forma, o relevante para a compatibilização da norma às anterioridades é a data de publicação do instrumento, não a sua data de vigência.

Importante notar que a anterioridade do exercício financeiro, a noventena e a anterioridade nonagesimal não são aplicáveis a todos os tributos indistintamente. A Emenda Constitucional nº 42/2003, além de criar a figura da noventena, também deu a redação atual do art. 150, §1º da Constituição Federal, dispositivo que elencou todas as exceções à regra geral de incidência de todas as anterioridades e que pode ser resumido da seguinte forma:

TRIBUTO	PREVISÃO CONSTITUCIONAL	INCIDE A ANTERIORIDADE DO EXERCÍCIO FINANCEIRO?	INCIDE A NOVENTENA OU ANTERIORIDADE NONAGESIMAL?
Empréstimo Compulsório, em caso de guerra	art. 148, inciso I	NÃO	NÃO
Imposto de Importação	art. 153, inciso I	NÃO	NÃO
Imposto de Exportação	art. 153, inciso II	NÃO	NÃO
Imposto de Renda	art. 153, inciso III	SIM	NÃO
Imposto sobre Produtos Industrializados	art. 153, inciso IV	NÃO	SIM
Imposto sobre Operações Financeiras	art. 153, inciso V	NÃO	NÃO
Imposto Extraordinário, em caso de guerra	art. 154, inciso II	NÃO	NÃO
Contribuição Social para a Seguridade Social	art. 195	NÃO	SIM

Tabela 1 - Tributos que respeitam as anterioridades do exercício financeiro, noventena e anterioridade nonagesimal.

2.4.3. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE

Por sua vez, o princípio da irretroatividade está previsto no art. 150, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal de 1988, que dispôs

⁷⁶CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

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: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;⁷⁷

Em outros termos, o princípio da irretroatividade protege o contribuinte ao privilegiar as situações jurídicas pretéritas já consolidadas. Tal disposição está em harmonia com o previsto pelo art. 5º, inciso XXXVI⁷⁸ da Carta Política de 1988, além de ser uma decorrência direta do próprio Estado Democrático de Direito⁷⁹.

Da análise da Código Tributário Nacional (CTN), percebe-se que, em seu art. 106⁸⁰, foram estabelecidas exceções ao princípio da irretroatividade como, por exemplo, o caso de leis interpretativas, que podem ser aplicadas retroativamente, sem que, contudo, haja sanção pelo descumprimento dos dispositivos interpretados.

2.4.4. PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O caput do art. 5º da Constituição Federal preceitua que

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à

⁷⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

⁷⁸“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

⁷⁹PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

⁸⁰“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 12 de out. de 2023.

propriedade.⁸¹

Tal disposição é reforçada pelo art. 19, II da Carta Política de 1988, que veda a distinção entre brasileiros. Desses mandamentos, já se pode extrair o princípio da isonomia, o qual perpassa por todo o ordenamento jurídico brasileiro, representado um de seus pilares precípuos.

Em matéria tributária, tal princípio também foi reverberado, consoante o previsto pelo art. 150, II do texto constitucional, o qual dispõe que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;⁸²

O princípio da isonomia, conforme ensina Amaro, é princípio, em primeiro momento, direcionado ao aplicador da lei, de forma que ele não pode distinguir entre indivíduos, decidindo quando aplicar ou não um comando legal, escolhendo, discricionariamente, tratar contribuintes iguais, em igual situação, de forma diferente⁸³. Ou seja, todos devem ser tratados de forma igual perante a lei.

Noutro giro, ainda nos ensinamentos de Amaro, em um segundo momento, o princípio é direcionado ao legislador, vedando o tratamento de contribuintes em situação de igualdade de forma distinta, de forma que todos, em situação de igualdade, devem ser tratados da mesma forma pelo legislador⁸⁴.

Assim sendo, com base no princípio da isonomia, é vedado ao legislador criar distinções entre contribuintes em situação de igualdade quando da edição das leis e também é vedada à administração tributária aplicar (ou deixar de aplicar) discricionariamente o previsto por lei⁸⁵.

⁸¹BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

⁸²BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

⁸³AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁸⁴AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁸⁵AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

2.4.5. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva está previsto no texto constitucional de 1988 no art. 145, §1º, o qual dispôs que

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁸⁶

Nos ensinamentos de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, a capacidade contributiva é “*real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação*”⁸⁷. Isto posto, o princípio da capacidade contributiva preceitua que a tributação deve estar equilibrada com as particularidades da realidade pessoal de cada contribuinte⁸⁸, quer seja por imunidades, isenções, progressividade ou seletividade⁸⁹.

O texto constitucional, no entanto, limita a questão da capacidade contributiva aos impostos. Contudo, conforme ensina Paulsen, o princípio da capacidade contributiva transcende sua função como mero instrumento de justiça fiscal; ele é, na realidade, um princípio que deve nortear todo o sistema tributário nacional⁹⁰. Portanto, deve ser aplicado a todos os tributos, não se limitando apenas aos impostos⁹¹.

2.4.6. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

⁸⁶BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

⁸⁷ATALIBA, Geraldo; Giardino, Cléber apud AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁸⁸AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁸⁹PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

⁹⁰PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

⁹¹PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

O princípio da vedação ao confisco está explicitamente previsto no art. 150, IV da Constituição Federal de 1988, o qual dispõe que “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*”⁹². Tal princípio está em linha com a proteção da Carta Política de 1988 à propriedade, prevista nos art. 5º, inciso XXIV, art. 182, §§ 3º e 4º e art. 184⁹³.

O tributo deve ser entendido enquanto uma forma de arrecadação do Estado para o desempenho de suas atividades, de forma que a sua utilização para fins de confisco, ou seja, para privar alguém de sua propriedade ou patrimônio, é vedada⁹⁴. O tributo, portanto, não deve ser dispendioso ao contribuinte a ponto de se tornar uma penalidade⁹⁵.

Paulsen ensina que se pode identificar um tributo com efeitos confiscatórios quando há “*tributação excessivamente onerosa, insuportável, não razoável, que absorve a própria fonte da tributação.*”⁹⁶.

No mais, ainda que Hugo de Brito Machado entenda que as multas não estariam sujeitas ao princípio do não confisco, vez que se trata de penalidades. Para o autor, as multas se diferenciam dos tributos, uma vez que o primeiro tem por objetivo fundamental a retaliação de um ato ilícito, de forma que deve sim ser oneroso para o contribuinte, de forma a desestimular a conduta ilícita. No entanto, essa visão não é partilhada pelo Supremo Tribunal Federal⁹⁷.

No entendimento da Suprema Corte, o princípio da vedação ao confisco também é válido para multas, de forma que o STF aplica às multas o disposto pelo art. 150, inciso IV do texto constitucional⁹⁸.

⁹²BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

⁹³AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

⁹⁴MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42ª edição. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022

⁹⁵MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42ª edição. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022

⁹⁶PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

⁹⁷MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42ª edição. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022

⁹⁸PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

2.4.7. PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE

Por sua vez, o princípio da uniformidade prega a vedação à diferenciação na tributação relacionada tão somente à localidade onde o tributo está sendo exigido. Tal princípio pode ser extraído do art. 151, inciso I da Constituição Federal de 1988, que assim dispôs:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;⁹⁹

O artigo constitucional, contudo, estabelece uma ressalva, qual seja, que a diferenciação na tributação a depender da localidade da exigência do tributo esteja relacionada à incentivos fiscais que visam o desenvolvimento socioeconômico de determinada região.

Da mesma forma, o art. 152¹⁰⁰ da Carta Política de 1988 veda a instituição, no âmbito dos estados, municípios e Distrito Federal, de distinção na tributação de mercadorias com base na sua origem ou destino. Portanto, a título de exemplo, é “vedado que determinado Município isente de imposto a prestação de determinado serviço apenas quando o usuário seja residente no próprio Município”¹⁰¹.

2.4.8. PRINCÍPIO DA LIBERDADE DE TRÁFEGO

No mais, o art. 150, inciso V¹⁰² da Constituição Federal prevê a vedação da

⁹⁹BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

¹⁰⁰“Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.” BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

¹⁰¹AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

¹⁰²“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

instituição de tributo interestadual ou intermunicipal que limite o tráfego de pessoas e bens, ressalvando-se a cobrança de pedágio pela utilização de via conservada pelo poder público.

Tal princípio está em harmonia com outros do sistema tributário nacional, a saber, o princípio da igualdade, ao passo que proíbe a discriminação tributária de pessoas e bens, bem como com o da uniformidade, ao passo que proíbe a União conceder tratamento tributário discriminatório a Estados, ao Distrito Federal ou a Municípios¹⁰³.

Conforme ressalta Hugo de Brito Machado, a tributação de operações pelo ICMS não conflita com o princípio de liberdade de tráfego¹⁰⁴. Isso devido ao sistema de alíquotas estabelecido pelo Senado Federal no caso do ICMS, juntamente com as regras que regem as isenções desse imposto, que requerem acordos interestaduais, desempenham um papel fundamental na prevenção de tratamento discriminatório de pessoas ou mercadorias com base em sua origem ou destino dentro do território nacional¹⁰⁵.

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;”

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 28 de set. de 2023.

¹⁰³AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

¹⁰⁴MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42ª edição. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022

¹⁰⁵AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

3. SOBRE O ICMS

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um imposto de competência estadual, conceituado no art. 155, II¹⁰⁶ da Constituição Federal de 1988. No supracitado dispositivo, é facultado aos estados e ao Distrito Federal a competência tributária para instituir imposto sobre “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”¹⁰⁷. Trata-se de imposto não cumulativo e de seletividade opcional¹⁰⁸, conforme preceituado pelo art. 155, § 2º, incisos I e III¹⁰⁹ da Carta Política de 1988.

Conforme leciona Roque Antonio Carrazza, em sua obra dedicada exclusivamente ao estudo deste imposto, o ICMS, na forma prevista pela Constituição Federal de 1988, abarca uma série de tributos em um único. Isso quer dizer, o Constituinte previu a tributação à diversas situações distintas sobre o mesmo imposto. Carrazza explica que o ICMS engloba (i) imposto sobre operações mercantis, (ii) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal, (iii) o imposto sobre serviços de comunicação, (iv) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica, e (v) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais¹¹⁰.

¹⁰⁶Art. 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;”

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 14 de outubro de 2023.

¹⁰⁷BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 19 de junho de 2023.

¹⁰⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

¹⁰⁹Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (...)

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 14 de outubro de 2023.

¹¹⁰CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 1998.

Historicamente, o ICMS remonta ao Imposto sobre Vendas e Consignações dos Estados (IVC), previsto pela Constituição Federal de 1934, o qual foi substituído pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) pela Emenda Constitucional nº 18/1965, que adicionou a previsão ao referido imposto à Constituição Federal de 1946¹¹¹. Finalmente, com a Constituição Federal de 1988, o imposto passou alcançar também as prestações de serviços de transporte interestadual e de comunicação, o que adicionou o “S” à sigla do tributo, o qual passou a ser chamado de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)¹¹².

A Constituição Federal de 1988, naturalmente, delegou à lei complementar a tarefa de estabelecer normas gerais acerca do ICMS, conforme previsto no art. 155, XII. Com esse fim, o legislador federal editou a Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir.

Primordial notar, ainda, que, atualmente, a arrecadação gerada pelo ICMS uma das principais fontes de receita para os estados¹¹³.

3.1. FATO GERADOR

O fato gerador do ICMS deve estar descrito na lei que institui o tributo em cada Estado. Isso porque o art. 155, inciso XII previu que caberia à lei complementar, em suma, definir as regras gerais para a instituição do ICMS¹¹⁴. Portanto, para a devida instituição do ICMS, enquanto imposto estadual, deve haver, por parte do poder legislativo de cada estado, o exercício da sua competência tributária.

Conforme leciona Geraldo Ataliba, o ICMS é imposto incidente sobre a operação de circulação de mercadorias, de forma que se deve dar destaque à operação em si e não tão somente a simples circulação da mercadoria.

A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo

¹¹¹CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

¹¹²MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42ª edição. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022

¹¹³MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42ª edição. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42ª edição. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022

'operação' mais do que no termo 'circulação'. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação.¹¹⁵

Os tribunais superiores também já se manifestaram por diversas ocasiões no mesmo sentido, qual seja, para que incida ICMS sobre determinada operação, deve-se haver uma operação mercantil, não sendo o imposto devido quando da mera circulação da mercadoria. Portanto, em outras palavras, para que incida o ICMS sobre determinada operação, não basta haver a circulação física da mercadoria, deve-se haver, na realidade, a sua circulação jurídica. Veja-se:

Súmula nº 166/STJ

Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.¹¹⁶

Tema nº 259/STJ

Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.¹¹⁷

Súmula nº 573/STF

Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.¹¹⁸

Em regra, o ICMS é devido ao estado em que a operação foi realizada, ainda que o seu destinatário esteja localizado em algum outro ente da federação¹¹⁹. A essa regra geral, naturalmente, há exceções, como, por exemplo, a do diferencial de alíquota de ICMS para operações interestaduais a consumidor final não contribuinte do imposto, tema central da presente monografia.

¹¹⁵ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

¹¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Súmula nº 166/STJ. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. DJ 23.08.1996. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/e_letronica/stj-revista-sumulas_2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 15 de out. de 2023.

¹¹⁷BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Tema nº 259/STJ. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. DJ 10/09/2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=259&cod_tema_final=259. Acesso em: 15 de out. de 2023.

¹¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 573/STF. Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato. DJ 05/01/1977. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2339#:~:text=N%C3%A3o%20constitui%20fato%20gerador%20do,implementos%20a%20t%C3%ADtulo%20de%20comodato>. Acesso em: 15 de out. de 2023.

¹¹⁹CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

3.2. SUJEITO PASSIVO

O sujeito passivo do ICMS é qualquer pessoa, seja ela física ou jurídica, que pratique operações mercantis com habitualidade¹²⁰. Há, contudo, outras hipóteses em que, pessoas que não realizam operações mercantis habitualmente, podem ser sujeito passivo da relação jurídico-tributária de ICMS como, por exemplo, aquela pessoa que realiza a importação de produtos ou bens. É nesse mesmo sentido que o legislador federal definiu o que é ser contribuinte do ICMS, conforme assentado pelo art. 4º da Lei Kandir:

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.

§ 1º 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.

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.¹²¹

Ademais, ressalta-se que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária de ICMS nunca é o consumidor final, mas sim, sempre, a pessoa que realiza o ato da circulação da mercadoria, uma vez que a incidência do imposto é gerada não pela simples aquisição da mercadoria, mas sim pela sua destinação ao comércio¹²².

¹²⁰CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

¹²¹ BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 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, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da União. Brasília, DF, 16 de set. de 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 15 de out. de 2023.

¹²²CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

3.3. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do ICMS deve ser o preço da mercadoria ou do serviço prestado, sob pena de, caso tal princípio não seja respeitado, quando do cálculo do *quantum debeatur*, seja cobrado valor acima do fato tributário ao qual se presta o tributo e, conforme ressalta Carrazza, se estaria, ainda, violando o direito de propriedade do sujeito passivo da relação jurídico-tributária¹²³.

No mais, Hugo de Brito Machado ressalta que, por determinação da Lei Kandir, o valor do frete deve ser incluído na base de cálculo do ICMS, caso o valor do frete esteja fora dos parâmetros usuais¹²⁴.

3.4. ALÍQUOTAS

Quanto às alíquotas do ICMS, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu duas situações distintas, quais sejam, aquela para operações interestaduais e aquela para operações internas, ou seja, dentro do próprio estado.

Para o primeiro caso, ou seja, para o caso de operações interestaduais, o art. 155, §2º, inciso IV¹²⁵ da Carta Política de 1988 estabeleceu que caberia ao Senado Federal aprovar, por meio de resolução de iniciativa da presidência da república, estabelecer as alíquotas que incidem sobre as operações e prestações interestaduais ou de exportação.

Já para o segundo caso, a Constituição Federal estabeleceu, no art. 155, §2º, inciso V¹²⁶, que seria de competência do Senado Federal aprovar resoluções, de

¹²³CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

¹²⁴MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42ª edição. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022

¹²⁵Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

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

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 14 de outubro de 2023.

¹²⁶ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

V - é facultado ao Senado Federal:

iniciativa dos próprios senadores, que estabeleçam alíquotas mínimas e máximas (nessa última hipótese, visando o solucionamento de impasses que envolvam interesses dos estados) para cobrança do ICMS em operações e prestações de serviço nas operações internas, ou seja, dentro do mesmo estado.

Apesar do estabelecimento das alíquotas máximas e mínimas para a cobrança do ICMS em certas operações, conforme esclarece Carrazza, não se nega que a competência, em última instância, para o estabelecimento das alíquotas é de lei ordinária estadual, a qual restará, por força das alíquotas estabelecidas pelo Senado Federal, limitada aos patamares estabelecidos por aquela Casa Legislativa¹²⁷. Importante ressaltar que o Senado Federal deve observar, no processo de fixação das alíquotas mínimas e máximas de ICMS, o princípio federativo¹²⁸.

3.5. O ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM DESTINATÁRIO NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO

Com o advento da internet e a popularização do *e-commerce*, as relações mercantis passaram por alterações significativas devido à mudança nos padrões de consumo da população brasileira. Cada vez mais pessoas optam por fazer compras à distância, mas muitas vezes a mercadoria adquirida não está fisicamente localizada no mesmo estado do comprador.

Outrossim, com o advento da internet e a popularização das vendas no ambiente digital, fenômeno batizado de *e-commerce*, as relações mercantis foram transformadas e se amoldaram ao século XXI. As pessoas, que antes compravam mercadorias, em grande maioria, nos comércios localizados próximos às suas residências, passaram a realizar as suas compras através do ambiente virtual. Facilitou-se enormemente as vendas interestaduais de mercadorias.

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 14 de outubro de 2023.

¹²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

¹²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

Dessa forma, a pessoa que antes compraria uma geladeira na loja de seu bairro, passou a comprar mesma geladeira através da internet, seja pela comodidade de realizar a compra sem sair de casa, seja pelo eventual preço mais baixo oferecido pela loja online. Contudo, muitas vezes, o produto vendido não estava fisicamente no mesmo estado do comprador, tratando-se esta, portanto, de uma operação interestadual.

De plano, surgiu uma grande questão. Como já exposto, o ICMS é um imposto estadual e, nas operações interestaduais, era devido no estado de origem da mercadoria¹²⁹. Sendo assim, no exemplo da compra da geladeira, caso o item vendido por *e-commerce* não estivesse fisicamente no estado de destino, este perderia a arrecadação que esta operação geraria caso tivesse sido realizada inteiramente em seu território – e como geralmente era, antes do advento do *e-commerce*.

Este antigo jeito de tributar, portanto, beneficiava somente os estados mais industrializados. Isso porque, no geral, os produtos ficam acondicionados próximos as fábricas antes de sua distribuição definitiva. Com o *e-commerce* e as vendas diretamente aos consumidores finais não contribuintes de ICMS, portanto, os estados destinatários, menos industrializados, perderam a receita gerada pelo referido imposto, aumentando as desigualdades regionais, em sentido contrário ao que preceitua o art. 3º, IV do texto constitucional¹³⁰. Essa perda de arrecadação também foi um fator que provocou o acirramento da guerra fiscal¹³¹, igualmente denominada concorrência tributária¹³², entre os estados.

¹²⁹RIO DE JANEIRO. Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. **Emenda Constitucional 87/15** – Diferencial de alíquotas em operações e prestações destinadas a não contribuintes. [Rio de Janeiro]: Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, [2016?]. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pag/es/navigation-renderer.jsp?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC294386&_adf.ctrlstate=tstvk55ji_1&_afLoop=106558912312427100&_afWindowMode=0&_afWindowId=null. Acesso em: 19 de junho de 2023.

¹³⁰CAVALCANTE, Diogo Lopes Cavalcante Lopes. **ICMS INTERESTADUAL: MUDANÇAS ADVINDAS DA EC 87/2015 E CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015**. Revista de Ciências Jurídicas e Sociais da UNIPAR, [Umuarama], v. 22 n. 2, Março, 2020. Disponível em: <https://ojs.revistasunipar.com.br/index.php/juridica/article/view/7427/3908>

¹³¹BOTELHO, Tiago Resende; OLIVEIRA, Diego Bianchi de. **O DESAFIO DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO**. Revista Jurídica UNIGRAN, Dourados, v. 15, n. 30. Julho/Dezembro, 2013. Disponível em: https://www.unigran.br/dourados/revista_juridica/ed_anteriores/30/artigos/artigo10.pdf

¹³²MINATO, Maki. **GUERRA FISCAL: ICMS E O COMÉRCIO ELETRÔNICO**. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Faculdade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18092015-140610/publico/ICMS.pdf>

Nesse contexto, foi editada a Emenda Constitucional nº 87/2015, conhecida como “PEC do Comércio Eletrônico”¹³³, a qual modificou a sistemática do ICMS nas operações interestaduais e a qual será abordada em tópico próprio.

3.6. GUERRA FISCAL

A guerra fiscal, igualmente denominada concorrência tributária¹³⁴, pode ser brevemente resumida como “os procedimentos de concessões fiscais e creditícias implementados pelos estados”¹³⁵. A guerra fiscal muito decorre das questões relacionadas à estrutura federativa do país. Apesar do Brasil ter sido denominado como uma federação desde a Proclamação da República em 15 de novembro de 1889, durante muitos períodos de sua história, o país se mostrou, na prática, um estado unitário¹³⁶, com uma União Federal centralizadora e dominante, enfraquecendo os demais entes federados.

Desde a década de 1980, autores como Paulo Bonavides¹³⁷ já escreviam sobre a existência de tensões inter-regionais no federalismo brasileiro, ressaltando a necessidade de se atentar e solucionar essa problemática. Sem dúvidas, o pacto federativo brasileiro está desequilibrado, com as obrigações dos entes com temas relacionados, por exemplo, a saúde e educação aumentando, sem que haja o respectivo aumento da arrecadação para subsidiar esses novos gastos¹³⁸.

¹³³CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6ª Edição. São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

¹³⁴MINATO, Maki. **GUERRA FISCAL: ICMS E O COMÉRCIO ELETRÔNICO**. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Faculdade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18092015-140610/publico/ICMS.pdf>

¹³⁵PIANCASTELLI, Marcelo. PEROBELLI, Fernando. **ICMS: Evolução Recente e Guerra Fiscal**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Brasília, Texto para Discussão nº 402. Fevereiro/1996. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1789>.

¹³⁶BONAVIDES, Paulo. **O caminho para um federalismo das regiões**. R. Inf. Legisl., Brasília, a. 17 n. 65. Janeiro/Março, 1980. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181197/000367406.pdf?sequence=3&isAllowed=y>

¹³⁷BONAVIDES, Paulo. **O caminho para um federalismo das regiões**. R. Inf. Legisl., Brasília, a. 17 n. 65. Janeiro/Março, 1980. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181197/000367406.pdf?sequence=3&isAllowed=y>

¹³⁸BRASIL. Senado Federal. **Pacto Federativo**. Senado Federal: Brasília, 2015. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/pacto-federativo>. Acesso em: 15 de out. de 2023.

A guerra fiscal pode adotar duas facetas distintas. Ela pode ser adotada como uma maneira de estimular o comércio regional, o que se reputa como uma faceta positiva. No entanto, em aparição mais usual, a guerra fiscal pode ser uma maneira de interferência na autonomia federativa entre os entes, reputando-se essa faceta como extremamente negativa, em especial em razão de seu desrespeito ao princípio federativo¹³⁹.

Em matéria de ICMS, importante destacar que no cenário do aumento das operações mercantis via *e-commerce* antes da Emenda Constitucional nº 87/2015, a perda de arrecadação gerada por esse novo padrão de consumo também foi um fator que provocou o acirramento da guerra fiscal¹⁴⁰. No mais, o STF já decidiu, no sentido de que é vedado aos entes federativos fazerem uso de suas respectivas competências tributárias de forma a retaliar outros entes¹⁴¹.

3.7. O CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA

Por força do art. 2º da Lei Complementar nº 24/1975, surgiu o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Os estados e o Distrito Federal têm representantes no Conselho¹⁴², onde celebram

convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS¹⁴³

¹³⁹ CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6ª Edição. São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

¹⁴⁰BOTELHO, Tiago Resende; OLIVEIRA, Diego Bianchi de. **O DESAFIO DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO**. Revista Jurídica UNIGRAN, Dourados, v. 15, n. 30. Julho/Dezembro, 2013. Disponível em: https://www.unigran.br/dourados/revista_juridica/ed_anteriores/30/artigos/artigo10.pdf

¹⁴¹ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

¹⁴²CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª edição. São Paulo: Malheiros, 2013.

¹⁴³BRASIL. Ministério da Fazenda. **Histórico**. [Brasília]: Ministério da Fazenda, [2020?]. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>. Acesso em: 19 de junho de 2023.

Estes convênios são ratificados nos estados e Distrito Federal através de decretos legislativos¹⁴⁴, restando ultrapassada qualquer barreira que pudesse se haver com relação às suas adequações ao princípio republicano e da estrita legalidade tributária. Portanto, os convênios firmados no âmbito do CONFAZ têm por objetivo precípuo a uniformização da matéria de ICMS em território nacional, visando evitar guerra fiscal entre os entes federativos¹⁴⁵.

3.8. PROTOCOLO ICMS 21/2011

Visando solucionar o cenário de guerra fiscal entre os estados no tocante ao ICMS, o CONFAZ editou, em 1º de abril de 2011, o Protocolo ICMS 21/2011¹⁴⁶, que fixou o dever de se recolher, no estado de destino das mercadorias, ICMS além daquele devido na origem, no caso de vendas realizadas tele presencialmente, para consumidores finais não contribuintes do imposto¹⁴⁷.

Consoante a cláusula terceira do Protocolo ICMS 21/2011, o ICMS devido no destino seria calculado através da subtração da alíquota interna do estado de destino e de alíquotas prefixadas pelo convênio a depender da origem da mercadoria, quais sejam:

- I - 7% (sete por cento) para as mercadorias ou bens oriundos das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Estado do Espírito Santo;
- II - 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo.

Foram originalmente signatários do referido protocolo os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o

¹⁴⁴OLIVEIRA JUNIOR, José Mauro de. **Uma análise lógico-sintática dos convênios de ICMS**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, [São Paulo], v. 143 (27). Agosto, 2020. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/230/129>

¹⁴⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

¹⁴⁶ELIAS, Eduardo Arrieiro. **Protocolo 21/11 piora guerra fiscal no e-commerce**. Consultor Jurídico, 2011. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2011-abr-21/protocolo-2111-torna-guerra-fiscal-commerce-ainda-acirrada>

¹⁴⁷BATISTA, Daiane Carvalho. **A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico**. Âmbito Jurídico, 2012. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-guerra-fiscal-interestadual-do-icms-no-comercio-eletronico/>

Distrito Federal e, conforme consta do próprio convênio, este tinha por motivação o crescimento do *e-commerce* no Brasil e problemática gerada pelo fato do ICMS ser devido, naquela época, tão somente no estado de origem da mercadoria nas operações interestaduais a destinatário final não contribuinte do imposto¹⁴⁸.

Notório, portanto, que o Protocolo violou o Sistema Tributário Nacional, ocasionando um aumento da carga tributária através de instrumento inapto, violando as disposições constitucionais do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea “b” da Constituição Federal de 1988¹⁴⁹, com a redação que vigorava à época.

Pontua-se que o Protocolo foi objeto de controle pelo Supremo Tribunal Federal (STF), através do julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) nºs 4.628 e 4.713, bem como do Recurso Extraordinário (RE) nº 680.089.

Na ocasião do julgamento do tema no STF, entenderam os ministros que a cobrança do ICMS na forma estabelecida pelo Protocolo ICMS 21/2011 geraria uma hipótese de bitributação, além de violar os princípios da vedação ao confisco (art. 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988) e da liberdade de tráfego (art. 150, inciso V da Constituição Federal de 1988)¹⁵⁰. Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011.

¹⁴⁸BRASIL. Protocolo ICMS nº 21, de 01 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. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 13 abr. de 2011. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11

¹⁴⁹CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

¹⁵⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.628. 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. Requerente: CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO – CNC. Requerido: ESTADO DO ACRE. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>. Acesso em: 15 de out. de 2023.

4. A EC Nº 87/2015 E O CONVÊNIO ICMS 93/2015

Em que pese a declaração de inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 pelo Supremo Tribunal Federal, persistia o interesse – e, na verdade, a necessidade, muito em razão das alterações no padrão de consumo populacional e as perdas arrecadatórias por elas gerada - na tributação, por ICMS, das operações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto. A fim de viabilizar essa tributação, a adequando aos princípios do Sistema Tributário Nacional e às limitações constitucionais ao poder de tributar, o Congresso Nacional editou a Emenda Constitucional nº 87/2015.

4.1. A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015

A Emenda Constitucional nº 87/2015, a qual na época de sua propositura ficou conhecida como “PEC do Comércio Eletrônico”, foi promulgada em 16 de abril de 2015 e alterou o texto do art. 155, §2º, incisos VII e VIII da Carta Política de 1988, os quais passaram a vigorar com a seguinte redação:

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;
a) (revogada);
b) (revogada);
VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:
a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;¹⁵¹

Ainda, foi adicionado o art. 99 do ADCT o qual vigora com a seguinte redação:

¹⁵¹BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 02 de nov. de 2023.

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.¹⁵²

Portanto, por meio da Emenda Constitucional nº 87/2015, o constituinte derivado conferiu competência tributária para que os estados tributassem, por ICMS, todas as operações ou prestações de serviços interestaduais, quer seja o destinatário final contribuinte do imposto, quer não seja, através de alíquota interestadual. Pontua-se que a redação anterior do art. 155, VII previa tão somente, em sua alínea “a”, a existência de uma alíquota interestadual de ICMS quando o destinatário fosse contribuinte do imposto¹⁵³.

No mais, a Emenda Constitucional nº 87/2015 fixou a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS das operações interestaduais: quando o destinatário final for contribuinte do imposto, o recolhimento do diferencial de alíquota será de responsabilidade do destinatário; já quando o destinatário final não for contribuinte do imposto, o recolhimento do diferencial de alíquota será de responsabilidade do remetente.

Carrazza, ainda, chama a atenção para a notória faceta arrecadatória da referida emenda, que buscou, segundo o autor, desconcentrar a arrecadação de ICMS das regiões mais industrializadas do país, nomeadamente as regiões sudeste e sul, e favorecer a arrecadação do imposto nas demais regiões do país¹⁵⁴.

Para a implementação da referida alíquota interestadual de ICMS para operações na qual o destinatário é não contribuinte do imposto, a EC nº 87/2015 adicionou o art. 99 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). No

¹⁵²BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 02 de nov. de 2023.

¹⁵³BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 19 de junho de 2023.

¹⁵⁴CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2022.

referido artigo, foi prevista uma espécie de regra de transição para a implementação do diferencial de alíquota, com o aumento progressivo da partilha entre estado de origem e estado de destino, entre os anos de 2015 e 2019. Dessa forma, os estados não perderam de forma repentina a receita gerada pelo ICMS em operações interestaduais para destinatário não contribuinte do imposto¹⁵⁵.

Considerando as inegáveis desigualdades regionais geradas pelo advento do *e-commerce*, com a concentração da arrecadação de ICMS nos estados mais industrializados, retirando, portanto, daqueles entes menos industrializados uma de suas receitas mais relevantes¹⁵⁶, a EC nº 87/2015 releva-se como um grande acerto do ponto de vista federativo, instrumentalizando, de certa forma, o previsto no art. 3º, III da CRFB/88¹⁵⁷.

Isto posto, à primeira vista, havendo, finalmente, sido conferida competência tributária pelo constituinte para que os estados realizassem a cobrança do diferencial de alíquota de ICMS em operações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto, através de alíquota interestadual, não haveria maiores embargos para que a tributação fosse iniciada. Seguindo o rito para que a devida instituição do tributo, bastaria a edição de lei complementar, prevista nos arts. 146, incisos I e III, alíneas “a” e “b” e 155, §2º, inciso XII¹⁵⁸ da Constituição Federal, para a

¹⁵⁵CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

¹⁵⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42ª edição. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022

¹⁵⁷“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (...)

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;” - BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 19 de junho de 2023.

¹⁵⁸“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; (...)

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; (...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

§ 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”

devida instituição do ICMS-Difal. No entanto, como se verá a seguir, foi justamente nesse ponto que residiu a maior controvérsia nessa etapa do caso, e foi, justamente, o ponto central no julgamento do RE nº 1.287.019 e ADI nº 5.469.

4.2. DOS DESDOBRAMENTOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015

Com a edição da Emenda Constitucional nº 87/2015, muitos estados consideraram sanado o vício que os impedia de cobrar o diferencial de alíquota de ICMS em operações e prestações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto. Diante desse cenário, em completa inobservância à boa técnica legislativa tributária, alguns estados, como, por exemplo, Pernambuco, entenderam que a própria promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015 já permitia que a tributação das operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto pelo ICMS-Difal. Veja-se trecho de manual disponibilizado pela Secretaria de Fazenda do Estado de Pernambuco (SEFAZ-PE) sobre a EC nº 87/2015:

Desde 2016, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015, as operações e prestações interestaduais que destinavam mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS passaram a ser tributadas com alíquota interestadual, ficando este ICMS na UF de origem, e cabendo à UF de destino o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna da UF de destino e a alíquota interestadual da UF de origem (Difal).¹⁵⁹

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. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 05 de nov. de 2023.

¹⁵⁹PERNAMBUCO. Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco. **EC 87/2015 - ICMS CONSUMIDOR FINAL** operações e prestações interestaduais para consumidor final não contribuinte do ICMS. [RECIFE]: Secretaria de Estado de Fazenda de Pernambuco, 2023. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Novo%20regulamento%20ICMS/Informativos%20a%20partir%20de%2001.10.2017/EC%2087%202015%20-%20ICMS%20CONSUMIDOR%20FINAL%20NOVO.pdf>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

No entanto, conforme aponta Carrazza, a referida emenda constitucional não é auto executória. Isso por causa da baixa carga normativa por ela conferida¹⁶⁰, já que, em consonância com o já exposto, cabe à Constituição Federal, dentro do esquema do Sistema Tributário Nacional, tão somente a veiculação dos conceitos dos tributos, sendo, portanto, competência da lei definir o fato gerador do tributo, os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária, dentre outros atributos necessário à efetiva instituição do imposto.

Havendo a conceituação e previsão constitucional para a cobrança de diferencial de alíquota de ICMS em operações e prestações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto, cabe à lei complementar definir os seus contribuintes, disciplinar sobre o regime de compensação (já que o ICMS é um tributo não cumulativo, nos termos do art. 155, §2º, inciso I¹⁶¹ da Carta Política de 1988), fixar a base de cálculo do tributo, dentre outras definições cabíveis ao instrumento normativo lei, conforme assentado pelos arts. 146, incisos I e III, alíneas “a” e “b” e 155, §2º, inciso XII¹⁶² da Constituição Federal.

¹⁶⁰CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2022.

¹⁶¹“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 14 de outubro de 2023.

¹⁶²“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; (...)

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; (...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

§ 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 ;

Importante pontuar que não há que se falar que a Lei Kandir supria a necessidade de edição de lei complementar, pois, ainda que a Lei Kandir seja a lei complementar que se prestou a definição de questões atinentes a ICMS, conforme brilhantemente pontuado pelo Ministro Roberto Barroso no julgamento do AgR no RE 580.903-PR, não havia na Lei Kandir, quando trata do fato gerador, para a cobrança do diferencial de alíquota de ICMS¹⁶³ nos moldes previstos pela EC nº 87/2015, de modo que, conforme consignado na ementa do referido julgado, a instituição de diferencial de alíquota de ICMS da edição de lei complementar¹⁶⁴. Dessa forma, evidencia-se mais uma vez a necessidade da edição de Lei Complementar para a devida instituição do ICMS-Difal.

Pontua-se, ainda, que também não seria solução, nesse caso, a edição de lei complementar estadual pelos estados para suprir a lacuna legislativa federal. Isso porque, apesar da permissão constitucional estampada no art. 24, §3º¹⁶⁵ da Carta Política de 1988 para que os estados exerçam competência legislativa plena frente às lacunas da legislação federal, conforme esclarece Carrazza, tal previsão limita-se a assuntos de interesse regional/local, de forma que mostra-se instrumento inadequado para resolução de questão que envolve várias unidades federativas, além de esbarrar, claro, em questões de territorialidade, ao se aspirar instituir norma a vigorar fora do

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. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 05 de nov. de 2023.

¹⁶³CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2022.

¹⁶⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 580.903-PR. 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. Agravante: Estado do Paraná. Agravado: Viação Garcia LTDA. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8531288>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

¹⁶⁵Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: (...) § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 05 de nov. de 2023.

ente que a editou¹⁶⁶, questão esta a territorialidade que poderia ser, contudo, superada pelo disposto pelo art. 102 do CTN, que assim dispõe:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.¹⁶⁷

Isso, naturalmente, no hipotético cenário de não haver óbice ao tratamento de diferencial de alíquota de ICMS pela via de convênio.

Nesse diapasão, o CONFAZ encaminhou pedido de consulta à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sobre a necessidade, ou não, da edição de lei complementar para a instituição do ICMS-Difal, em razão do advento da EC nº 87/2015. Tal consulta foi objeto do Parecer nº 1.226/2015, datado de 03 de setembro de 2015, tornado público pela sua juntada nos autos da ADI nº 5.469, no qual a PGFN se manifestou, inequivocadamente, pela necessidade da edição de normativa complementar. Conforme apontado pela Procuradoria,

65. Porém, não se pode descurar de que a emenda constitucional se integrou à disciplina genérica do ICMS e, destarte, à sistemática que dá os contornos deste tributo, inclusive quanto à matéria que deve ser veiculada por lei complementar, que é justamente a espécie normativa demandada pela Constituição e cujo campo material é nela definido.

66. Portanto, em primeiro lugar há que ser considerado o artigo 155, § 2º, inciso XII, da Carta Constitucional, que, no tocante ao ICMS, impõe à lei complementar definir seus contribuintes, disciplinar o regime de compensação do imposto, 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 prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado, de serviços e de mercadorias.

67. Além disso, é aplicável o artigo 146, inciso III, alíneas a e b, da Carta Magna, que atribui à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição dos fatos geradores e contribuintes dos tributos, bem assim sobre obrigação e crédito tributários.¹⁶⁸

¹⁶⁶CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2022.

¹⁶⁷BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 12 de nov. de 2023.

¹⁶⁸BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Ato preparatório, nos termos do art. 78, § 3ª da Lei nº 12.527, de 18.11.2011 c/c art. 20, caput, do Decreto nº 7.724, de 16.5.2012. Acesso restrito até a edição do ato normativo. Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte

Ausente a edição de lei complementar no presente caso, imperioso sinalizar o desrespeito ao princípio da estrita legalidade tributária, assentado no art. 150, inciso I¹⁶⁹ da Constituição Federal, em especial em sua faceta de formalidade. Isso porque, segundo o princípio da estrita legalidade, não se pode haver instituição ou majoração de tributo sem que haja previsão legal para isso. Ainda que os estados tenham adicionado, em suas legislações estaduais, previsão para cobrança do ICMS-Difal, este instrumento, lei estadual, não se mostra apto a instituição do referido tributo. Portanto, diante da ausência de lei complementar federal para instituir o diferencial de alíquota de ICMS, flagrante é o desrespeito à faceta formal do princípio da estrita legalidade tributária, o qual preceitua a instituição ou majoração do tributo pelo instrumento normativo adequado.

A importância da lei complementar no caso em questão se tornou ainda mais evidente, ao passo que, em razão da lacuna normativa, diferentes entes federativos adotaram diferentes critérios para a cobrança do ICMS-Difal. À título de exemplo, de grande controvérsia eram as operações e prestações realizadas entre os estados de São Paulo e Pernambuco¹⁷⁰. Isso em razão dos diferentes conceitos de “destino” adotados pelos entes. Ao passo que o estado de Pernambuco considerava como estado de destino aquele de residência do destinatário, o estado de São Paulo

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Emenda Constitucional nº 87/2015. Operações que destinam bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federada. Proposta de Convênio ICMS 66/15. Extensão aos remetentes optantes do Simples Nacional. Princípio da especialidade da norma constitucional e interpretação segundo a ponderação de princípios constitucionais (Constituição, artigos 146, III, d, 179 c 170, IX). Incidência da Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006. Disciplina do regime de compensação do imposto. Lei complementar nº 87, de 13.9.1996. Apreciação à luz da reserva material da lei complementar. Parecer PGFN/CAT Nº 1.226/2015, de 03 de set. de 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=51248532> 7. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

¹⁶⁹Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 21 de jan. de 2023.

¹⁷⁰ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **A INEXIGIBILIDADE DO DIFAL NO TEMA 1093 DA REPERCUSSÃO GERAL**: da necessidade de Lei Complementar à necessidade de novas leis ordinárias. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, Brasília, V. 17, nº 1, p. 299 – 343, Jan-Jul, 2022. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/12078/11445#:~:text=Em%2024%20de%20fevereiro%20de,introduzido%20pela%20Emenda%20Constitucional%20n%C2%BA>. Acesso em: 07 de nov. de 2023.

considerava como estado de destino aquele em que ocorreria a entrega final da mercadoria ou da prestação do serviço¹⁷¹.

Em outras palavras, caso um produto o qual estava fisicamente localizado no estado do Pernambuco fosse vendido para uma pessoa residente em Santa Catarina, mas a entrega fosse ser realizada em São Paulo, segundo a legislação do estado de Pernambuco, os cálculos para o ICMS-Difal seriam realizados com base na alíquota catarinense. No entanto, essa operação certamente seria questionada pelo fisco paulista, já que, em situação inversa, caso o produto estivesse originalmente, fisicamente, localizado no estado de São Paulo e fosse vendido para uma pessoa residente em Santa Catarina, mas a entrega fosse ser realizada em Pernambuco, segundo a legislação paulista, os cálculos para o ICMS-Difal seriam realizados com base na alíquota pernambucana. Instaurou-se, portanto, grande cenário de incerteza quanto ao recolhimento do ICMS-Difal.

Fato é que, diante da ausência de lei complementar para definir o diferencial de alíquota de ICMS, as legislações estaduais que instituíram o imposto à revelia da normativa complementar estavam imbuídas de inconstitucionalidade.

4.3. O CONVÊNIO ICMS 93/2015

No contexto da promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015, o CONFAZ editou o Convênio ICMS 93/2015, de 17 de setembro de 2015, o qual entrou em vigor em 01 de janeiro de 2016 e dispôs 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.”¹⁷².

Nas operações e/ou prestações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto, deveria ser recolhido ICMS calculado com base na

¹⁷¹ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **A INEXIGIBILIDADE DO DIFAL NO TEMA 1093 DA REPERCUSSÃO GERAL**: da necessidade de Lei Complementar à necessidade de novas leis ordinárias. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, Brasília, V. 17, nº 1, p. 299 – 343, Jan-Jul, 2022. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/12078/11445#:~:text=Em%2024%20de%20fevereiro%20de,introduzido%20pela%20Emenda%20Constitucional%20n%C2%BA>. Acesso em: 07 de nov. de 2023.

¹⁷²BRASIL. Convênio ICMS 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. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 14 de mar. de 2016. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

alíquota interestadual no estado de origem e, no estado de destino, deveria ser recolhido o ICMS com base na alíquota interna do respectivo estado, subtraído do valor devido de ICMS no estado de origem, já calculado utilizando a alíquota interestadual. Foi isso que assentou a cláusula segunda do Convenio ICMS 93/2015:

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.¹⁷³

Contudo, o Convênio ICMS 93/2015 extrapolou as funções delegadas aos convênios pela Lei Complementar nº 24/1975, quais sejam, as competências “para conceder ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS”¹⁷⁴. Portanto, conforme reforça Carrazza, por exclusão, convênios não podem definir questões relacionadas ao diferencial de alíquota de ICMS, já que a matéria não se encaixa na competência outorgada pela Lei Complementar nº 24/1975 aos convênios,

¹⁷³BRASIL. Convênio ICMS 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. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 14 de mar. de 2016. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

¹⁷⁴CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2022. P. 542.

utilizando-se de instrumento inadequado para motivo pelo qual o Convênio ICMS 93/2015, ao extrapolar os limites de sua competência, estava eivado de inconstitucionalidade.

4.4. UMA BREVE ANÁLISE DOS ACÓRDÃOS DO RE Nº 1.287.019 E DA ADI Nº 5.469

A questão da cobrança do ICMS-Difal sem que tenha havido a edição de lei complementar o definindo foi levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, pelo Recurso Extraordinário nº 1.287.019 e, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, pela Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469, os quais foram julgados conjuntamente.

Sobre o Recurso Extraordinário nº 1.287.019, importante pontuar que o referido recurso foi interposto pelo sujeito passivo Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A contra acórdão proferido em sede de apelação em mandado de segurança, que considerou desnecessária a edição de lei complementar para a cobrança do ICMS-Difal, vez que, no entendimento dos julgadores de segunda instância, a EC nº 87/2015 não estabeleceu nova hipótese de incidência do tributo¹⁷⁵.

Os principais argumentos aduzidos pela parte recorrente, conforme restou consignado no acórdão do referido recurso, foram

- (i) a necessidade de edição de lei complementar para veiculação de normas gerais em matéria tributária e, em especial, em matéria de ICMS, em razão do disposto pelos arts. 146, incisos I e III, alínea “a” e 155, inciso XII,

¹⁷⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 1.287.019. Ementa: 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. Recorrente: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

§ 2º, alíneas “a”, “c”, “d” e “i” da Constituição Federal de 1988, uma vez que a EC nº 87/2015 criou nova possibilidade de incidência de ICMS¹⁷⁶;

- (ii) a inadequação da definição, por convênio, do diferencial de alíquota de ICMS¹⁷⁷.

No tribunal de origem, o recurso extraordinário foi inadmitido, decisão esta que foi objeto de agravo em recurso extraordinário. Dessa forma, recebidos os autos no STF, onde o referido recurso teve repercussão geral reconhecida por decisão de 19 de junho de 2020.

Já quanto à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469, esta foi ajuizada pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM), em 05 de fevereiro de 2016, perante o Supremo Tribunal Federal. A referida ADI visava a declaração da inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS 93/2015¹⁷⁸.

¹⁷⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 1.287.019. Ementa: 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. Recorrente: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

¹⁷⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 1.287.019. Ementa: 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. Recorrente: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

¹⁷⁸BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469. 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

Os principais argumentos aduzidos pela parte demandante, conforme restou consignado no acórdão da referida ação direta de inconstitucionalidade, foram

- (i) a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, sexta e nona do convênio, por desrespeito ao princípio da estrita legalidade tributária, uma vez que adentraram em campo que deve ser regulamentado por lei complementar¹⁷⁹;
- (ii) inconstitucionalidade da cláusula terceira do convênio, por violação ao princípio da não cumulatividade, vez que estabeleceu barreiras e vedações para a compensação do ICMS¹⁸⁰.

CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário. Requerente: Associação Brasileira De Comércio Eletrônico – ABCOMM. Requerido: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955431>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

¹⁷⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469. 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. Requerente: Associação Brasileira De Comércio Eletrônico – ABCOMM. Requerido: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955431>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

¹⁸⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469. 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. Requerente: Associação Brasileira De Comércio Eletrônico – ABCOMM. Requerido: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955431>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

Enquanto o RE nº 1.287.019 foi relatado pelo Ministro Marco Aurélio, a ADI nº 5.469 foi relatada pelo Ministro Dias Toffoli. Ambas as ações tiveram o julgamento definitivo de mérito da sessão plenária do dia 24 de fevereiro de 2021.

O acórdão do RE nº 1.287.019 restou assentado com a seguinte redação:

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 dispondo 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. (...)

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.¹⁸¹

Em sua relatoria, o Ministro Marco Aurélio apontou para o nexo de causalidade entre os novos padrões de consumo do contribuinte, com operações e serviços interestaduais facilitados pelo uso da internet, com a edição da EC nº 87/2015, ponto o qual já foi abordado no presente trabalho.

O eminente Relator pontuou, ainda, a necessidade de edição de lei complementar para a instituição do ICMS, não apenas pela regra geral representada pelo art. 146, incisos I e III, alínea “a”, mas também pelo reforço, pelo constituinte, de tal exigência em matéria de ICMS, consoante o disposto no art. 155, inciso XII, todos da Constituição Federal de 1988, visando possibilitar o estabelecimento de critérios nacionais com o objetivo de prevenir a sobreposição de diferentes regimes de cobrança de ICMS em território nacional¹⁸².

Seguindo em seu voto, o Ministro Marco Aurélio, já encaminhando-se para a conclusão de seu voto, afirma a usurpação da competência legislativa da União, pelos estados, para edição de lei complementar instituindo, de fato, o ICMS-Difal, além de notar a inadequação da via de convênio para disciplinar sobre os elementos de impostos. Sobre este último ponto, ressalta-se, portanto, que o Excelentíssimo

¹⁸¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 1.287.019. Ementa: 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. Recorrente: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

¹⁸²BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 1.287.019. Ementa: 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. Recorrente: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

Ministro, ao apontar para a impossibilidade de se disciplinar ICMS através de convênio, estabeleceu crítica, portanto, quanto à estrita legalidade formal¹⁸³.

Já o acórdão da ADI nº 5.469 restou assentado com a seguinte redação:

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. (...)

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.

¹⁸³BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 1.287.019. Ementa: 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. Recorrente: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

5. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo 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). (...)

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.¹⁸⁴

Na relatoria do Ministro Dias Toffoli, foi pontuada a motivação da Emenda Constitucional nº 87/2015 relacionada reequilíbrio de forças no pacto federativo. No mais, o Ministro pontuou que, com a alteração promovida no art. 155 da Constituição Federal pela EC nº 87/2015, representou nova obrigação tributária ao contribuinte, de forma a estreiar, portanto, nova relação jurídico-tributária com o contribuinte. Isso porque, enquanto antes do advento da referida emenda, em operações/prestações

¹⁸⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469. 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. Requerente: Associação Brasileira De Comércio Eletrônico – ABCOMM. Requerido: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955431>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto, era devida somente ICMS na origem da mercadoria, com base na alíquota interna do estado de destino, com o advento da EC nº 87/2015, passou a ser devido ICMS na origem e no destino, com base com base na alíquota interestadual e interna, respectivamente¹⁸⁵.

Assim sendo, o eminente Relator para a necessidade de edição de lei complementar para a devida instituição do ICMS-Difal, já que a Lei Kandir, lei complementar federal em matéria de ICMS, não se incumbia, na época, de disciplinar o tema, consignando que

não havendo normas em lei complementar tratando do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas na hipótese de operações ou prestações interestaduais com consumidor não contribuinte do tributo, cabe perquirir se podem os estados e o Distrito Federal efetivar a cobrança desse imposto antes do advento de tais normas, suprimindo-as com a celebração de convênio interestadual¹⁸⁶.

Em que pese a discordância de alguns Ministros sobre tal entendimento, a exemplo do Ministro Alexandre de Moraes, que registrou em seu voto que a EC nº 87/2015 não se tratava de nova relação jurídico-tributária, mas tão somente uma nova forma de repartição de receitas, motivo pelo qual votou pela desnecessidade de

¹⁸⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469. 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. Requerente: Associação Brasileira De Comércio Eletrônico – ABCOMM. Requerido: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955431>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

¹⁸⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469. 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. Requerente: Associação Brasileira De Comércio Eletrônico – ABCOMM. Requerido: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955431>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

edição de lei complementar para disciplinar sobre o diferencia de alíquotas de ICMS e pela constitucionalidade do Convênio ICMS 93/2015, por maioria, a Suprema Corte alinhou-se ao entendimento dos relatores¹⁸⁷. Portanto, em observância ao princípio da estrita legalidade tributária, restou assentada a necessidade de edição de lei complementar para a instituição do ICMS-Difal e a inconstitucionalidade das cláusulas impugnadas do Convênio ICMS 93/2015.

À vista disso, por ocasião do julgamento, foi fixada 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”¹⁸⁸.

Ainda, a decisão teve seus efeitos modulados para o exercício financeiro seguinte ao julgamento, ou seja, a partir de 01 de janeiro de 2022, para haver cobrança do ICMS-Difal, deveria haver a edição de lei complementar instituindo o tributo, visando o equilíbrio das finanças estaduais, dissociando-se da modulação as ações judiciais já em curso quando do referido julgamento¹⁸⁹.

¹⁸⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 1.287.019. Ementa: 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. Recorrente: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

¹⁸⁸BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 1.287.019. Ementa: 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. Recorrente: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

¹⁸⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 1.287.019. Ementa: 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

Por fim, ressalta-se, *d.m.v.*, o acerto do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, em completa atenção e prestígio aos princípios tributários constitucionais e limitações constitucionais ao poder de tributar, em especial à observância ao princípio da estrita legalidade tributária no presente caso, frente às tentativas de se cobrar o diferencial de alíquotas de ICMS sem que houvesse a sua devida instituição por meio do instrumento legislativo competente.

5. A LC Nº 190/2022

Em razão do decidido no julgamento definitivo de mérito do RE nº 1.287.019 e da ADI nº 5.469, pela necessidade da edição de lei complementar para a devida instituição do diferencial de alíquota de ICMS, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar nº 190/2022 que, alterando a redação da Lei Kandir, disciplinou sobre os aspectos gerais para a devida cobrança do ICMS-Difal. Passa-se a transcrever os pontos mais relevantes da referida lei complementar:

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. (...)

Art. 1º A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), passa a vigorar com as seguintes alterações: (...)

“Art. 4º (...)

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.” (NR)

“Art. 11. (...)

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:

a) o do estabelecimento do destinatário, quando o destinatário ou o tomador for contribuinte do imposto;

b) o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto. (...)

§ 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.

“Art. 12.

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;

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;

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.

“Art. 13.

IX - nas hipóteses dos incisos XIII e XV do caput do art. 12 desta Lei Complementar:

a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;

b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;

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.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo:

§ 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.

§ 6º Utilizar-se-á, para os efeitos do inciso IX do caput deste artigo:

I - a alíquota prevista para a operação ou prestação interestadual, para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação no Estado de origem;

II - a alíquota prevista para a operação ou prestação interna, para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação no Estado de destino.

§ 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.” (NR)

“Art. 20-A. Nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar, o crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido apenas do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem.” (...)

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.¹⁹⁰

Inferre-se, portanto, que a Lei Complementar nº 190/2022, disciplinou ser contribuinte do ICMS-Difal, nas operações/prestações interestaduais, o destinatário, caso contribuinte do imposto, e o remetente, caso o destinatário não seja contribuinte do imposto. Ainda, disciplinou que, para efeitos da cobrança da diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual do ICMS e definição do estabelecimento responsável, nas operações/prestações interestaduais, se o destinatário ou o tomador for contribuinte do imposto, a obrigação recai sobre o estabelecimento do destinatário e se o destinatário ou o tomador não for contribuinte do imposto, a responsabilidade é do estabelecimento do remetente ou do local onde tiver início a prestação.

¹⁹⁰BRASIL. Lei Complementar nº 190, de 04 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. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de jan. de 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

Quanto a base de cálculo do ICMS-Difal, definiu que será, tanto no estado de origem, como no estado de destino, o valor da operação/prestação de serviço. Ademais, a LC nº 190/2022 definiu que o diferencial entre a alíquota interestadual e a alíquota interna de ICMS, nas operações/prestações envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto, será devida no estado onde ocorrer a entrada física da mercadoria ou o fim da prestação de serviço.

Quanto ao fato gerador do ICMS-Difal, a LC nº 190/2022 o definiu como o início da prestação interestadual de transporte, a entrada da mercadoria no estado de destino, quando o consumidor por contribuinte do imposto e a entrada da mercadoria no estado de destino, quando o consumidor não for contribuinte do imposto. Já com relação ao direito creditório, a referida lei complementar dispôs que na hipótese das operações/prestações de serviço interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto, só haverá direito a creditamento no estado de origem.

Por fim, a LC nº 190/2022, em seu art. 3º, previu expressamente observância ao disposto no art. 150, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal, qual seja, ao princípio da noventena.

A referida lei complementar foi publicada no diário oficial de 05 de janeiro de 2023¹⁹¹, no que parecia ser um dos ajustes finais para a constitucionalização da cobrança do ICMS-Difal. No entanto, foi justamente a sua data de publicação que gerou novo cenário de incerteza.

5.1. OS DESDOBRAMENTOS DA PUBLICAÇÃO DA LC Nº 190/2022

Conforme já abordado no presente trabalho, a Constituição Federal de 1988, ao tratar sobre as limitações ao poder de tributar, disciplinou que,

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: (...)

¹⁹¹BRASIL. Lei Complementar nº 190, de 04 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. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de jan. de 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- 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;¹⁹²

Ainda, o constituinte estabeleceu rol de tributos, no art. 150, §1º da Carta Política de 1988, aos quais só se aplica a anterioridade do exercício financeiro ou a noventena, sendo certo que se trata de rol taxativo¹⁹³, de forma que a regra geral a ser observada é a atenção a ambas as anterioridades. Ainda, conforme consignado nos acórdãos do RE nº 1.287.019 e da ADI nº 5.469, a edição da Emenda Constitucional nº 87/2015 representou a inauguração de uma nova relação jurídico-tributária, uma vez que, antes de sua promulgação, os as operações/prestações de serviço interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto não era tributada, no que tange ao ICMS, através de alíquota interestadual, muito menos por diferencial de alíquota. Dessa forma, a EC nº 87/2015 previu nova materialidade ao imposto e a Lei Complementar nº 190/2022 a regulamentou, nos termos do regimento previsto pela Carta Política de 1988.

Consequentemente, não estando o ICMS abarcado pelo rol taxativo do art. 150, §1º da Constituição Federal de 1988 e tendo a Lei Complementar nº 190/2022 sido publicada em 05 de janeiro de 2022, em que pese a referida lei só tenha previsto observância à noventena, deve-se observar ambas as anterioridades, de forma a se cobrar ICMS-Difal tão somente a partir de 01 de janeiro de 2023.

Chama-se a atenção, ainda, para o fato da Lei Complementar nº 190/2022 não ser suficiente para que se inicie a cobrança do diferencial de alíquota de ICMS. Isso porque à legislação complementar em matéria tributária, nos termos do art. 146, inciso III¹⁹⁴ da Constituição Federal de 1988, cabe a definição de normas gerais em

¹⁹² BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 05 de nov. de 2023.

¹⁹³PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

¹⁹⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:

- 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;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- 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.

matéria tributária, sendo certo que cabe a cada estado editar lei ordinária para complementá-la e adequá-la, observando, naturalmente, a disposição geral representada pela normativa complementar. Por isso, a cobrança do ICMS-Difal unicamente pautado na disciplina provida pela LC nº 190/2022 representa afronta ao princípio da estrita legalidade tributária¹⁹⁵. Acerca da necessidade de lei ordinária para a instituição do tributo que teve normas gerais veiculadas por lei complementar, nas palavras de Geraldo Ataliba,

No nosso sistema, a lei complementar, de maneira geral, precisa, quando couber, os confins das competências tributárias objeto da discriminação de rendas. No caso de expressa previsão do art. 24, II, ainda, define quais os serviços passíveis de tributação pelos Municípios. Como lei complementar - entendida em sua acepção técnica mais lídima -, completa a Constituição, exercendo a mesma função técnica que esta; vale dizer: descreve a área passível de ser explorada tributariamente: delimita o campo econômico sobre o que o Município pode exercitar sua competência constitucional tributária. Da mesma forma que a norma constitucional, a lei complementar, aqui, não cria impostos; apenas diz de que forma e em quais limites será exercitada pelo Município a competência para a sua instituição. A lei municipal é que, nos limites da lei complementar - posta como intermediário necessário entre a norma permissiva constitucional e ela própria - irá instituir ou criar o tributo, descrevendo as hipóteses de incidência, condição sine qua non do nascimento das obrigações tributárias concretas.¹⁹⁶

Assim sendo, é necessário que os estados editem leis de forma a incorporar o Difal às suas legislações locais, respeitando as normas gerais emanadas pela normativa complementar, as quais, por sua vez, também deverão observar os princípios da anterioridade do exercício financeiro e da noventena¹⁹⁷.

Doutrinadores como Roque Antonio Carrazza, ainda, entendem que a mera edição da lei complementar não convalida as legislações ordinárias editadas antes de sua vigência, de forma que, em seu entendimento, deveriam os estados ter editados

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

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

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 02 de nov. de 2023.

¹⁹⁵CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2022.

¹⁹⁶CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2022. P. 551/552.

¹⁹⁷CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2022.

novas legislações ordinárias sobre o tema¹⁹⁸. No entanto, o próprio doutrinador admite que sua posição não é partilhada pelo Supremo Tribunal Federal que, em situações similares, já entendeu pela eficácia de legislação ordinária tributária em razão da superveniência de edição de lei complementar veiculadora de norma geral tributária¹⁹⁹.

Fato é que, em que pese a flagrante necessidade de observância aos princípios constitucionais da anterioridade do exercício financeiro e da noventena, diferentes estados tomaram diferentes decisões acerca do momento de cobrança do ICMS-Difal. Alguns estados, como o Amazonas, optaram por observar tão somente a noventena, por entenderem que, em razão da decisão proferida pelo STF no âmbito do julgamento do RE nº 1.287.019 e da ADI nº 5.469 tão somente suspendeu a eficácia das legislações estaduais que tratam sobre ICMS-Difal até a data de produção de efeitos da normativa complementar necessária à regulamentação do tema²⁰⁰. Já outros estados, como, por exemplo, Pernambuco, optaram por iniciar a cobrança a partir de 05 de janeiro de 2022, data da publicação da LC nº 190/2022, por entenderem que a mera publicação da normativa complementar, em atenção ao decidido no âmbito do julgamento do RE nº 1.287.019 e da ADI nº 5.469, já seria suficiente para a retomada da produção de efeitos de suas legislações ordinárias sobre ICMS-Difal²⁰¹.

Diante desse cenário de incertezas, a questão foi novamente levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal.

5.2. UMA BREVE ANÁLISE DAS DECISÕES PROFERIDAS NAS ADIS NºS 7066, 7070 E 7078 E DO RE Nº 1.426.271

¹⁹⁸CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2022.

¹⁹⁹CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2022.

²⁰⁰AMAZONAS. Secretaria do Estado da Fazenda do Amazonas. **NOTA A RESPEITO DA COBRANÇA DO DIFAL**. [Manaus]: Secretaria do Estado da Fazenda do Amazonas, 2023. Disponível em: <http://www.sefaz.am.gov.br/noticias/exibenoticia.asp?codnoticia=25311>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

²⁰¹PERNAMBUCO. Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco. **EC 87/2015 - ICMS CONSUMIDOR FINAL** operações e prestações interestaduais para consumidor final não contribuinte do ICMS. [RECIFE]: Secretaria de Estado de Fazenda de Pernambuco, 2023. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Novo%20regulamento%20ICMS/Informativos%20a%20partir%20de%2001.10.2017/EC%2087%202015%20-%20ICMS%20CONSUMIDOR%20FINAL%20NOVO.pdf>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

Em razão do cenário de grande incerteza gerado pela cobrança do Difal pelos estados sem respeito às limitações ao poder de tributar constitucionalmente dispostas, a questão da possibilidade da cobrança do diferencial de alíquota no exercício financeiro de 2022 chegou à apreciação do Supremo Tribunal Federal, tanto em sede de controle concentrado, como em sede de controle difuso de constitucionalidade.

Primeiramente, a Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ) propôs, em 14 de janeiro de 2022, ação direta de inconstitucionalidade, com pedido liminar, a qual recebeu a numeração de ADI nº 7.066, com vistas à suspensão da eficácia e interpretação conforme a Constituição do art. 3º da Lei Complementar nº 190/2022. O principal argumento para a declaração de inconstitucionalidade na referida ação é a nova relação jurídico-tributária inaugurada pela EC nº 87/2015 e disciplinada pela LC nº 190/2022, de forma a ensejar respeito à anterioridade do exercício financeiro e só ser permitida, portanto, a cobrança do ICMS-Difal a partir de 01 de janeiro de 2023²⁰².

Segundamente, o Governador do Estado de Alagoas propôs, em 21 de janeiro de 2022, ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, a qual recebeu o número de ADI nº 7.070, visando a declaração de inconstitucionalidade, com efeito *erga omnes*, do art. 24, §4º da Lei Kandir e de parte da redação (que dispõe sobre a observância à noventena) do art. 3º da LC nº 190/2022. O principal argumento aduzido pelo Governador de Alagoas foi o entendimento de que a EC nº 87/2015 não criou novo tributo e que o Difal não importa em aumento de carga tributária ao contribuinte, de forma que a LC nº 190/2022 não deve observar a noventena, conforme previsto pelo art. 3º da referida lei²⁰³.

Terceiramente, o Governador do Estado do Ceará propôs, em 21 de fevereiro de 2022, ação direta de inconstitucionalidade, com pedido cautelar, a qual recebeu o número de ADI nº 7.078, visando a declaração de inconstitucionalidade,

²⁰²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 18 de fev. de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349726302&ext=.pdf>. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

²⁰³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 18 de fev. de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349726302&ext=.pdf>. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

com efeitos *ex tunc* e *erga omnes*, de parte da redação (que dispõe sobre a observância à noventena) do art. 3º da LC nº 190/2022. O principal argumento trazido à baila pelo Governador do Ceará foi o embargo do poder legislativo federal à competência tributária conferida aos estados em matéria de ICMS, ao suspender a exigência do Difal, que já vinha sendo cobrado há anos.²⁰⁴

As três ações diretas de constitucionalidade supracitadas são de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes e tramitam em conjunto, por decisão do Relator, em razão da identidade entre os objetos. Convém rememorar que o Excelentíssimo Ministro, por ocasião do julgamento do RE nº 1.287.019 e da ADI nº 5.469, votou no sentido de que a EC nº 87/2015 não criou novo tributo, mas tão somente dispôs sobre a repartição de receitas em matéria de ICMS. Trazendo à baila o entendimento do Relator naquele julgamento, já podia-se imaginar em qual sentido enveredaria o seu voto. Importante notar que, até meados de novembro de 2023, ainda não houve o julgamento definitivo de mérito das ações.

Todas as três ADIs tiveram pedido liminares, os quais foram, por decisão monocrática do Relator, de 18 de maio de 2022, indeferidos. Isso porque, segundo o Ministro, quanto ao pedido liminar formulado na exordial da ADI nº 7.066, faltava a presença do *fumus boni iuris* apto a ensejar a concessão do pedido liminar²⁰⁵. Nesse ponto, comenta-se que em nada surpreendeu o posicionamento do Ministro, tendo em vista a sua posição adotada nos julgamentos do RE nº 1.287.019 e da ADI nº 5.469. Já quanto aos pedidos liminares formulados no âmbito das ADIs nºs 7.070 e 7.078, o Ministro entendeu ausente o *periculum in mora*. Isso porque as liminares só foram objeto de apreciação em maio de 2022, ou seja, após o decurso do prazo da noventena²⁰⁶.

²⁰⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 18 de fev. de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349726302&ext=.pdf>. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

²⁰⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 17 de mai. de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349726302&ext=.pdf>. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

²⁰⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 17 de mai. de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349726302&ext=.pdf>. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

Ato contínuo, as ações já foram pautas por três ocasiões para julgamento em plenário virtual, modalidade assíncrona de julgamento, com duração de seis dias úteis, na qual o Relator do processo lança seu voto e podem os Ministros, através do sistema, seguir ou relator ou lançar suas divergências²⁰⁷ e, ao final do prazo da sessão virtual, é proclamado o resultado.

Durante a primeira sessão de julgamento virtual, iniciada em 23 de setembro de 2022, como de praxe, foi disponibilizado o voto do Relator, Ministro Alexandre de Moraes. Em seu voto, o Ministro rememora o seu posicionamento quando a ocasião do julgamento do RE nº 1.287.019 e da ADI nº 5.469²⁰⁸. Ademais, consigna que as anterioridades devem incidir sobre a legislação que de fato instituiu o tributo, qual sejam, as legislações estaduais que já estavam editadas antes mesmo do julgamento anterior na Suprema Corte, admitindo o Ministro, portanto, a validação das leis estaduais pela superveniência da legislação complementar faltante para veicular as normas gerais em matéria de ICMS²⁰⁹. Posicionamento esse, pontua-se, contrário ao da doutrina, que aponta justamente para a impossibilidade de validação automática das leis editadas em momento anterior à normativa complementar.

Assim sendo, conclui o Ministro que a EC nº 87/2015 visou tão somente a repartição de receitas entre entes, de forma que, afastando a necessidade de observância às anterioridades do exercício financeiro e nonagesimal, consigna o Relator que

A LC 190/2022 não modificou a hipótese de incidência, tampouco da base de cálculo, mas apenas a destinação do produto da arrecadação, por meio de técnica fiscal que atribuiu a capacidade tributária ativa a outro ente político – o que, de fato, dependeu de regulamentação por lei complementar – mas cuja eficácia pode ocorrer no mesmo exercício, pois não corresponde a instituição nem majoração de tributo.²¹⁰

²⁰⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Sessões virtuais**. [Brasília]: Supremo Tribunal Federal, 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=noticiasImprensa&pagina=secoesVituais>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

²⁰⁸BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 23 de nov. de 2022. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5585877>. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

²⁰⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 23 de nov. de 2022. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5585877>. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

²¹⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 23 de nov. de 2022. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5585877>. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

Por isso, o Ministro Alexandre de Moraes votou pelo julgamento improcedente da ADI nº 7.066²¹¹. Noutra giro, em interpretação segundo a qual não cabe ao legislador infraconstitucional disciplinar sobre a incidência ou não de princípios constitucionais, de forma que votou no sentido dar provimento à ADI nº 7.078 e dar parcial provimento à ADI nº 7.070²¹². Quanto ao parcial provimento da ADI nº 7.070, isso se deu em razão do pedido de declaração de inconstitucionalidade do art. 24, §4º da Lei Kandir, dispositivo este que o Ministro reputou válido.

Ato contínuo, ainda na sessão virtual de julgamento de 23 de setembro de 2022, logo após a disponibilização do voto do Ministro Relator, o Ministro Dias Toffoli pediu vista dos autos. Segundo o Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal (RISTF), em caso de pedido de vista, o julgamento é interrompido e, no prazo máximo de noventa dias, os autos devem ser devolvidos para o prosseguimento do julgamento, mantendo-se os votos dos Ministros que já os proferiram²¹³.

As ADIs foram reincluídas na pauta de julgamento da sessão virtual iniciada em 04 de novembro de 2022, após devolução dos autos pelo Ministro Dias Toffoli, já com o seu voto. O Ministro votou em sentido a divergir parcialmente do relator, quanto a questão das anterioridades, já que, adotando a mesma premissa de que a LC nº

²¹¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 23 de nov. de 2022. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5585877>. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

²¹²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 23 de nov. de 2022. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5585877>. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

²¹³Art. 134. O ministro que pedir vista dos autos deverá apresentá-los, para prosseguimento da votação, no prazo de 90 (noventa) dias, contado da data da publicação da ata de julgamento.

§ 1º Ao reencetar-se o julgamento, serão computados os votos já proferidos pelos Ministros, ainda que não compareçam ou hajam deixado o exercício do cargo.

§ 2º Não participarão do julgamento os Ministros que não tenham assistido ao relatório ou aos debates, salvo quando se derem por esclarecidos.

§ 3º Se, para o efeito do quorum ou desempate na votação, for necessário o voto de Ministro nas condições do parágrafo anterior, serão renovados o relatório e a sustentação oral, computando-se os votos anteriormente proferidos.

§ 4º O prazo a que se refere o caput ficará suspenso nos períodos de recesso ou férias coletivas e poderá ser prorrogado, por uma única vez, por igual período, mediante manifestação expressa do ministro vistor ao presidente do respectivo colegiado. (Incluído pela Emenda Regimental n. 54, de 1º de julho de 2020)

§ 5º Vencido o prazo previsto no caput, os autos estarão automaticamente liberados para a continuação do julgamento.”

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Regimento Interno**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2023. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF.pdf>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

190/2022 não instituiu tributo, papel que coube às legislações estaduais, a anterioridades constitucionalmente previstas devem ser observadas na publicação desses segundos instrumentos²¹⁴. Dessa forma, conclui o Ministro Dias Toffoli pela desnecessidade de observância às anterioridades, mas pela observância do prazo de noventa dias para produção de efeitos pela Lei, já que, segundo o Ministro, “poderia o legislador complementar estabelecer, em favor dos contribuintes, um prazo razoável para que o diploma sobre o novo ICMS-Difal passasse a surtir efeitos, seja esse prazo coincidente ou não com uma das anterioridades.”²¹⁵. Por isso, vota o Ministro Dias Toffoli pelo julgamento improcedente das ADIs nºs 7.066, 7.070 e 7.078.

Na mesma sessão de julgamento de novembro de 2022, o Ministro Edson Fachin lançou o seu voto vogal, também em divergência com aquele lançado pelo Ministro Relator. Na concepção do Ministro Edson Fachin, admitindo ter a o ICMS-Difal representado um aumento do ônus imposto ao contribuinte, devem ser respeitadas ambas as anterioridades, tanto a de exercício, como a nonagesimal, de forma que vota pelo julgamento procedente da ADI nº 7.066 e improcedente das ADIs nºs 7.070 e 7.078²¹⁶. A divergência aberta pelo Ministro Edson Fachin foi seguida pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Rosa Weber, Cármen Lúcia e André Mendonça²¹⁷. No entanto, novamente, o julgamento foi interrompido em razão de pedido, dessa vez do Ministro Gilmar Mendes.

Reiniciado o julgamento na sessão virtual de 09 de dezembro de 2022 a 16 de dezembro de 2022, o Ministro Gilmar Mendes votou de forma a seguir a divergência aberta pelo Ministro Dias Toffoli²¹⁸. Este foi o único voto computado na referida sessão

²¹⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 09 de dez. de 2022. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5654387>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

²¹⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 09 de dez. de 2022. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5654387>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

²¹⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 09 de dez. de 2022. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5669014>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

²¹⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827#listas633082701>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

²¹⁸BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da

de julgamento, já que a Ministra Rosa Weber, então Presidente da Corte, pediu destaque do processo da pauta virtual, em que pese já haver votado seguindo a divergência aberta pelo Ministro Dias Toffoli. Importante esclarecer que, em caso de pedido de destaque, o julgamento em plenário virtual é interrompido e deve ser reiniciado em plenário presencial²¹⁹.

O cenário dos votos em plenário virtual das ADIs nºs 7.066, 7.070 e 7.078 ficou, portanto, da seguinte forma:

INOBSERVÂNCIA ÀS ANTERIORIDADES	OBSERVÂNCIA À ANTERIORIDADE NONAGESIMAL	OBSERVÂNCIA A AMBAS AS ANTERIORIDADES
Ministro Alexandre de Moraes	Ministro Dias Toffoli Ministro Gilmar Mendes	Ministro Edson Fachin Ministra Cármen Lúcia Ministro André Mendonça Ministro Ricardo Lewandowski Ministra Rosa Weber

Tabela 2 – Votos dos Ministros do STF durante o julgamento virtual das ADIs nºs 7.066, 7.070 e 7.078.

As ADIs foram incluídas na pauta presencial da sessão de 12 de abril de 2023, sem que, contudo, tenham sido efetivamente julgadas naquela ocasião.

Fato é que, ante a pendência de decisão definitiva pelo Supremo Tribunal Federal, o cenário de incerteza prevalece e os recursos sobre o tema, em sede de controle difuso de constitucionalidade, continuam a chegar no Supremo Tribunal Federal, atingindo a marca de 411 recursos em trâmite perante o STF, em agosto de 2023²²⁰. Não por outro motivo, a Ministra Rosa Weber proferiu, em 22 de agosto de

República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 09 de dez. de 2022. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5681528>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

²¹⁹Art. 21-b. Todos os processos de competência do Tribunal poderão, a critério do relator ou do ministro vistor com a concordância do relator, ser submetidos a julgamento em listas de processos em ambiente presencial ou eletrônico, observadas as respectivas competências das Turmas ou do Plenário. (...) § 3º No caso de pedido de destaque feito por qualquer ministro, o relator encaminhará o processo ao órgão colegiado competente para julgamento presencial, com publicação de nova pauta.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Regimento Interno**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2023. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RIS_STF.pdf. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

²²⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.426.271. EMENTA CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - DIFAL. EC 87/2015. ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR 190/2022. APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL. ART. 150, III, B E C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. TEMA OBJETO DE ANÁLISE NAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE 7.066/DF, 7.070/DF E 7.078/CE. QUESTÃO CONSTITUCIONAL. POTENCIAL MULTIPLICADOR DA

2023, decisão no âmbito do Recurso Extraordinário nº 1.426.271, no sentido de reconhecer a repercussão geral o recurso que versa sobre o respeito (ou não) às anterioridades do exercício financeiro e nonagesimal na cobrança do ICMS-Difal no ano de 2022.

Sobre o Recurso Extraordinário nº 1.426.271, importante notar que se trata de recurso interposto pelo Estado do Ceará contra acórdão de apelação em mandado de segurança, que considerou obrigatória a observância aos princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal no caso do ICMS-Difal, afastando a cobrança do referido imposto durante o exercício de 2022. O Estado do Ceará, em seu recurso, adotou, em linhas gerais, os mesmos argumentos aduzidos pelo Governador do Estado do Ceará na ADI nº 7.078.

Enquanto ainda não há previsão para o julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.426.271, as ADIs nºs 7.066, 7.070 e 7.078 foram incluídas na pauta de julgamento da sessão presencial de 22 de novembro de 2023. Quanto ao julgamento das ADIs, vale mencionar que dois dos ministros que votaram no plenário virtual – Ministro Ricardo Lewandowski e Ministra Rosa Weber – não fazem mais parte da corte, em razão de suas aposentadorias ocorridas, respectivamente, em 11 de abril de 2023²²¹ e 30 de setembro de 2023²²². Dessa forma, por já terem proferido voto em plenário virtual, os seus votos serão os únicos mantidos por ocasião do reinício dos debates em plenário presencial²²³. Ou seja, o julgamento será reiniciado já com dois votos favoráveis ao respeito às anterioridades de exercício e noventa.

À vista disso, só se pode aguardar o julgamento das ADIs nºs 7.066, 7.070, 7.078 e do RE nº 1.426.271, para uma solução definitiva sobre a necessidade de respeito às anterioridades no caso do ICMS-Difal e possibilidade de cobrança do imposto no exercício financeiro de 2022.

CONTROVÉRSIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. Recorrente: Estado do Ceará. Recorrida: ABC Atacado Brasileiro da Construção S.A. Relatora: Ministra Rosa Weber. 21 de ago. de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15360434442&ext=.pdf>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

²²¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Enrique Ricardo Lewandowski**. [Brasília]: Supremo Tribunal Federal, 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/ministro/presidente.asp?periodo=s tf&id=41>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

²²²BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Rosa Weber – Principal** [Brasília]: Supremo Tribunal Federal, 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=bibliotecaConsultaProdutoBibliotecaPastaMinistro&pagina=RosaWeberPrincipal>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

²²³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Votos lançados no Plenário Virtual são válidos após aposentadoria ou afastamento de ministros**. [Brasília]: Supremo Tribunal Federal, 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=488651&ori= 1>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como pode-se perceber ao decorrer da presente monografia, o Sistema Tributário Nacional é um sistema complexo e rígido, o qual dispõe de maneira ordenada sobre a matéria tributária. Em síntese, o Sistema Tributário Nacional é formado pelas disposições gerais da Constituição Federal, pelas normas do Código Tributário Nacional e por regulamentações provenientes de normas legislativas federais, estaduais e municipais, além de normas administrativas. Esses elementos estabelecem as bases legais e regulatórias para o sistema de tributação em todas as esferas da federação.

Ademais, o Sistema Tributário Nacional é regido por diversos princípios, como, por exemplo, o republicano e o federalista, os quais devem permear todas as normas editadas em matéria tributária. Com vistas à proteção do sujeito passivo da relação tributária, o constituinte limitou o poder do legislador de tributar, estabelecendo balizas as quais não podem ser ultrapassadas no momento da instituição ou majoração da tributação, como, por exemplo, o princípio da estrita legalidade tributária e princípio das anterioridades de exercício e noventena.

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é imposto de competência estadual, conforme previsto pelo art. 155 da Constituição Federal de 1988. Trata-se de imposto não cumulativo, o qual prevê a tributação de diversas situações distintas por um único tributo. Nota-se que a arrecadação gerada pelo ICMS é a maior fonte de receita dos estados. O ICMS tem suas normas gerais dispostas na Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir, a qual estabelece importantes conceitos como o fato gerador do tributo, sujeitos ativos e passivos, regimes de compensação, dentre outros, os quais devem ser observados pelos estados no exercício de suas respectivas competências tributárias.

Sendo certo que o padrão de consumo do brasileiro se alterou nos últimos anos, muito em razão do advento do *e-commerce*, importante ressaltar os impactos na arrecadação dos estados, em especial aqueles menos industrializados, com a perda de ICMS. Isso porque, anteriormente, em operações/prestações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto, o ICMS era devido tão somente no estado de origem, o que, certamente, em razão do exponencial aumento

das vendas à distância, desfavorecia a arrecadação dos estados menos industrializados.

Em razão dessa alteração do padrão de consumo, os estados iniciaram movimento para alterar a forma de tributação, pelo ICMS, das operações/prestações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto, através de um diferencial de alíquotas, o que ficou conhecido como ICMS-Difal. Trata-se de nova modalidade de tributação nessas operações/prestações, na qual parte do ICMS é devido no estado de origem e parte no estado de destino da mercadoria/prestação de serviço. Em primeira tentativa, através do Protocolo ICMS 21/2011, não obtiveram sucesso, em razão da declaração da inconstitucionalidade do Protocolo pelo STF.

Em seguida, promulgada a Emenda Constitucional nº 87/2015, bem como editado o Convênio ICMS 93/2015, os estados incluíram nas suas legislações sobre o ICMS previsão para cobrança do Difal. Contudo, não observaram a disposição constitucional que determina a edição de lei complementar para a definição de normas gerais em matéria tributária, bem como a previsão específica no texto constitucional para a edição de lei complementar em matéria de ICMS para definição de aspectos gerais do tributo. Dessa forma, não poderia ter sido outro o resultado, senão a declaração da necessidade, pelo Supremo Tribunal Federal, de edição de lei complementar para regular o tema, em completa atenção ao princípio da estrita legalidade tributária.

Editada, então, a Lei Complementar nº 190/2022, a mesma foi publicada durante o exercício financeiro de 2022, o que ensejaria, em atenção ao princípio da anterioridade de exercício, a cobrança do ICMS-Difal tão somente a partir de 01 de janeiro de 2023. Contudo, não foi essa a disposição contida na lei, a qual previu, expressamente, tão somente respeito à noventena, bem como não foi a interpretação dos estados, que deram início a cobrança do ICMS-Difal ainda no exercício financeiro de 2022. Dessa forma, levado o tema à apreciação do Supremo Tribunal Federal, ainda não houve julgamento definitivo do mérito. Sem embargo, já se manifestaram os Ministros Edson Fachin, André Mendonça, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Rosa Weber pela necessidade, *in casu*, da observância aos princípios das anterioridades do exercício financeiro e nonagesimal.

Isto posto, restou claro os diversos desafios encontrados pelos contribuintes e pelos próprios entes federados na instituição do ICMS-Difal, visando a adequação da

cobrança do ICMS ao novo padrão de consumo do brasileiro. Em que pese, por vezes, durante o processo de instituição do imposto, tenha-se ferido princípios tributários constitucionalmente previstos, como, por exemplo, o princípio da estrita legalidade tributária e princípio das anterioridades do exercício financeiro e nonagesimal, confia-se na regularização de inconstitucionalidades que ainda venham a ser, eventualmente, declaradas pelo Supremo Tribunal Federal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

AMAZONAS. Secretaria do Estado da Fazenda do Amazonas. **NOTA A RESPEITO DA COBRANÇA DO DIFAL**. [Manaus]: Secretaria do Estado da Fazenda do Amazonas, 2023. Disponível em: <http://www.sefaz.am.gov.br/noticias/exibenoticia.asp?codnoticia=25311>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **A INEXIGIBILIDADE DO DIFAL NO TEMA 1093 DA REPERCUSSÃO GERAL**: da necessidade de Lei Complementar à necessidade de novas leis ordinárias. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, Brasília, V. 17, nº 1, p. 299 – 343, Jan-Jul, 2022. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/12078/11445#:~:text=Em%2024%20de%20fevereiro%20de,introduzido%20pela%20Emenda%20Constitucional%20n%C2%BA>. Acesso em: 07 de nov. de 2023.

ATALIBA, Geraldo. **Princípio da Legalidade**. *Revista do Tribunal Federal de Recursos*, número 145, 1987, pp. 65-78, Tribunal Federal de Recursos.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 08ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

BATISTA, Daiane Carvalho. **A guerra fiscal interestadual do ICMS no comércio eletrônico**. *Âmbito Jurídico*, 2012. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-guerra-fiscal-interestadual-do-icms-no-comercio-eletronico/>

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **O caminho para um federalismo das regiões**. R. Inf. Legisl., Brasília, a. 17 n. 65. Janeiro/Março, 1980. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181197/000367406.pdf?sequence=3&isAllowed=y>

BOTELHO, Tiago Resende; OLIVEIRA, Diego Bianchi de. **O DESAFIO DA TRIBUTAÇÃO DO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO**. Revista Jurídica UNIGRAN, Dourados, v. 15, n. 30. Julho/Dezembro, 2013. Disponível em: https://www.unigran.br/dourados/revista_juridica/ed_anteriores/30/artigos/artigo10.pdf

BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em 12 de out. de 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 21 de jan. de 2023.

BRASIL. Convênio ICMS 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. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 14 de mar. de 2016. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

BRASIL. Decreto nº 11.495, de 18 de abr. de 2023. Institui o Conselho da Federação. Brasília: Presidência da República, 2023. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11495.htm.
Acesso em: 12 de out. de 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 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, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da União. Brasília, DF, 16 de set. de 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 15 de out. de 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 190, de 04 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. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 05 de jan. de 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Histórico**. [Brasília]: Ministério da Fazenda, [2020?]. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/menu-de-apoio/historico>. Acesso em: 19 de junho de 2023.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Ato preparatório, nos termos do art. 78, § 3ª da Lei nº 12.527, de 18.11.2011 c/c art. 20, caput, do Decreto nº 7.724, de 16.5.2012. Acesso restrito até a edição do ato normativo. Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. Emenda Constitucional nº 87/2015. Operações que destinam bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federada. Proposta de Convênio ICMS 66/15. Extensão aos remetentes optantes do Simples Nacional. Princípio da especialidade da norma

constitucional e interpretação segundo a ponderação de princípios constitucionais (Constituição, artigos 146, III, d, 179 c 170, IX). Incidência da Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006. Disciplina do regime de compensação do imposto. Lei complementar nº 87, de 13.9.1996. Apreciação à luz da reserva material da lei complementar. Parecer PGFN/CAT Nº 1.226/2015, de 03 de set. de 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=51248537>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

BRASIL. Protocolo ICMS D21, de 01 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. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 13 abr. de 2011. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11

BRASIL. Senado Federal. **Pacto Federativo**. Senado Federal: Brasília, 2015. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/pacto-federativo>. Acesso em: 15 de out. de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Súmula nº 166/STJ. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. DJ 23.08.1996. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 15 de out. de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). Tema nº 259/STJ. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. DJ 10/09/2010. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=259&cod_tema_final=259. Acesso em: 15 de out. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade

nº 4.628. 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. Requerente: CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO – CNC. Requerido: ESTADO DO ACRE. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>.

Acesso em: 15 de out. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469. 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. Requerente: Associação Brasileira De Comércio Eletrônico – ABCOMM. Requerido: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955431>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827#listas633082701>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 18 de fev. de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349726302&ext=.pdf>. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 17 de mai. de 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15349726302&ext=.pdf>. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 23 de nov. de 2022. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5585877>. Acesso em: 13 de nov. de 2023.

2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 09 de dez. de 2022. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5654387>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066. Requerente: Associação Brasileira da Indústrias de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ). Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Alexandre de Moraes, 09 de dez. de 2022. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/repgeral/votacao?texto=5669014>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 580.903-PR. 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. Agravante: Estado do Paraná. Agravado: Viação Garcia LTDA. Relator: Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8531288>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Enrique Ricardo Lewandowski**. [Brasília]: Supremo Tribunal Federal, 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/ministro/presidente.asp?periodo=stf&id=41>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.426.271. EMENTA CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - DIFAL. EC 87/2015. ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR 190/2022. APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL. ART. 150, III, B E C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. TEMA OBJETO DE ANÁLISE NAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE 7.066/DF, 7.070/DF E 7.078/CE. QUESTÃO CONSTITUCIONAL. POTENCIAL MULTIPLICADOR DA CONTROVÉRSIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. Recorrente: Estado do Ceará. Recorrida: ABC Atacado Brasileiro da Construção S.A. Relatora: Ministra Rosa Weber. 21 de ago. de 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15360434442&ext=.pdf>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Regimento Interno**. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2023. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF.pdf>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Rosa Weber – Principal** [Brasília]: Supremo Tribunal Federal, 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=bibliotecaConsultaProdutoBibliotecaPastaMinistro&pagina=RosaWeberPrincipal>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Sessões virtuais**. [Brasília]: Supremo Tribunal Federal, 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=noticiasImprensa&pagina=sessoesVituais>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 573/STF. Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato. DJ 05/01/1977. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2339#:~:text=N%C3%A3o%20constitui%20fato%20gerador%20do,implementos%20a%20t>

%C3%ADtulo%20de%20comodato. Acesso em: 15 de out. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Votos lançados no Plenário Virtual são válidos após aposentadoria ou afastamento de ministros.** [Brasília]: Supremo Tribunal Federal, 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=488651&ori=1>. Acesso em: 14 de nov. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça (1ª Turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 959.274. Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TAXA DE UTILIZAÇÃO DO SISCOMEX. MAJORAÇÃO POR PORTARIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. AFRONTA À LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO. Agravante: Volvo do Brasil Veículos LTDA. Agravado: União Federal. Relatora: Min. Rosa Weber, 29 de ago. de 2017. Acesso em: 12 de out. de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário nº 1.287.019. Ementa: 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. Recorrente: Madeiramadeira Comércio Eletrônico S/A. Recorrido: Distrito Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª edição, Malheiros Editores. 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2022.

CAVALCANTE, Diogo Lopes Cavalcante Lopes. **ICMS INTERESTADUAL: MUDANÇAS ADVINDAS DA EC 87/2015 E CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015**. Revista de Ciências Jurídicas e Sociais da UNIPAR, [Umuarama], v. 22 n. 2, Março, 2020. Disponível em: <https://ojs.revistasunipar.com.br/index.php/juridica/article/view/7427/3908>

ELIAS, Eduardo Arrieiro. **Protocolo 21/11 piora guerra fiscal no e-commerce**. Consultor Jurídico, 2011. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2011-abr-21/protocolo-2111-torna-guerra-fiscal-commerce-ainda-acirrada>

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42ª edição. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022

MENDES, Gilmar Ferreira; Branco, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 09ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

MINATO, Maki. **GUERRA FISCAL: ICMS E O COMÉRCIO ELETRÔNICO**. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Faculdade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-18092015-140610/publico/ICMS.pdf>

OLIVEIRA JUNIOR, José Mauro de. **Uma análise lógico-sintática dos convênios de ICMS**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, [São Paulo], v. 143 (27). Agosto, 2020. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/230/129>

Paulsen, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13ª edição. São Paulo: SaraivaJur, 2022

PERNAMBUCO. Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco. **EC 87/2015 - ICMS CONSUMIDOR FINAL** operações e prestações interestaduais para consumidor final não contribuinte do ICMS. [RECIFE]: Secretaria de Estado de Fazenda de Pernambuco, 2023. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Novo%20regulamento%20ICMS/Informativos%20a%20partir%20de%2001.10.2017/EC%2087%202015%20-%20ICMS%20CONSUMIDOR%20FINAL%20NOVO.pdf>. Acesso em: 12 de nov. de 2023.

PIANCASTELLI, Marcelo. PEROBELLI, Fernando. **ICMS: Evolução Recente e Guerra Fiscal**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Brasília, Texto para Discussão nº 402. Fevereiro/1996. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1789>.

RIO DE JANEIRO. Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. **Emenda Constitucional 87/15 – Diferencial de alíquotas em operações e prestações destinadas a não contribuintes**. [Rio de Janeiro]: Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, [2016?]. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC294386 &_adf.ctrl-state=tstvk55ji_1&_afLoop=106558912312427100&_afWindowMode=0&_afWindowId=null. Acesso em: 19 de junho de 2023.

ROTHMANN, Gerd W. **O Princípio da Legalidade Tributária**. Revista de Direito Administrativo, número 109, 1972, pp. 11-33, Fundação Getúlio Vargas.