

24/02/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL**

**RELATOR** : **MIN. MARCO AURÉLIO**  
**REDATOR DO ACÓRDÃO** : **MIN. DIAS TOFFOLI**  
**RECTE.(S)** : MADEIRAMADEIRA COMERCIO ELETRONICO S/A  
E OUTRO(A/S)  
**ADV.(A/S)** : JULIO CESAR GOULART LANES  
**RECDO.(A/S)** : DISTRITO FEDERAL  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL  
**INTDO.(A/S)** : FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE  
MINAS GERAIS  
**ADV.(A/S)** : LIVIA GENDORF ROMUALDO DA SILVA  
**ADV.(A/S)** : TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR  
**INTDO.(A/S)** : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO  
GRANDE DO SUL  
**INTDO.(A/S)** : ESTADO DO ACRE  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE  
**INTDO.(A/S)** : ESTADO DE ALAGOAS  
**ADV.(A/S)** : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE ALAGOAS  
**INTDO.(A/S)** : ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL  
**ADV.(A/S)** : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO  
GROSSO DO SUL  
**INTDO.(A/S)** : ESTADO DO AMAPÁ  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ  
**INTDO.(A/S)** : ESTADO DO AMAZONAS  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO  
AMAZONAS  
**INTDO.(A/S)** : ESTADO DA BAHIA  
**ADV.(A/S)** : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA  
**INTDO.(A/S)** : ESTADO DO CEARÁ  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ  
**INTDO.(A/S)** : ESTADO DO ESPÍRITO SANTO  
**PROC.(A/S)(ES)** : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO  
SANTO

**RE 1287019 / DF**

<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DE GOIÁS</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DO MARANHÃO</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO MARANHÃO</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DE MATO GROSSO</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>:ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DO PARÁ</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARÁ</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DA PARAIBA</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA PARAÍBA</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DO PARANÁ</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARANA</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DE PERNAMBUCO</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DO PIAUÍ</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DO RIO DE JANEIRO</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DE RONDÔNIA</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DE RORAIMA</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DE SANTA CATARINA</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DE SÃO PAULO</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO</b>

**RE 1287019 / DF**

**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE SERGIPE  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SERGIPE  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DO TOCANTINS  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO TOCANTINS  
**INTDO.(A/S)** :DISTRITO FEDERAL  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL

### **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.**

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

**RE 1287019 / DF**

ICMS nº 93/15.

3. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/2015 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, à luz do art. 146, inciso III, d, e parágrafo único, da Constituição Federal.

4. Tese fixada para o Tema nº 1.093: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

5. Recurso extraordinário provido, assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/1, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte.

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

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do

**RE 1287019 / DF**

Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Luiz Fux, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, apreciando o tema nº 1.093 da repercussão geral, em dar provimento ao recurso extraordinário, assentando a invalidade “da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora”. Vencidos os Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux (Presidente). Ademais, acordam, os Ministros, por maioria, em fixar 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”. Vencido o Ministro Alexandre de Moraes. Por fim, o Tribunal, por maioria, modulou os 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 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 93/2015, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderiu à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio (Relator), que não modulava os efeitos da decisão. Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Sessão realizada por videoconferência - Resolução nº 672/20 – STF.

**RE 1287019 / DF**

Brasília, 24 de fevereiro de 2021.

Ministro Dias Toffoli  
Redator do acórdão

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019**

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

**RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO**

RECTE.(S) : MADEIRAMADEIRA COMERCIO ELETRONICO S/A E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) : JULIO CESAR GOULART LANES (9340A/AL, 22398/BA, 21994-A/CE, 29745/DF, 17664/ES, 30401/GO, 119130/MG, 13449-A/MS, 13329/A/MT, 46648-A/PB, 01088/PE, 43861/PR, 156273/RJ, 712-A/RN, 4365/RO, 46648/RS, 24166/SC, 519A/SE, 285224/SP)

RECDO.(A/S) : DISTRITO FEDERAL

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL

INTDO.(A/S) : FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ADV.(A/S) : LIVIA GENDORF ROMUALDO DA SILVA (124739/MG)

ADV.(A/S) : TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR (40300/DF, 2178-A/RJ, 16854/SP)

INTDO.(A/S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

INTDO.(A/S) : ESTADO DO ACRE

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE

INTDO.(A/S) : ESTADO DE ALAGOAS

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE ALAGOAS

INTDO.(A/S) : ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

INTDO.(A/S) : ESTADO DO AMAPÁ

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ

INTDO.(A/S) : ESTADO DO AMAZONAS

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS

INTDO.(A/S) : ESTADO DA BAHIA

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA

INTDO.(A/S) : ESTADO DO CEARÁ

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ

INTDO.(A/S) : ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

INTDO.(A/S) : ESTADO DE GOIÁS

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS

INTDO.(A/S) : ESTADO DO MARANHÃO

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO MARANHÃO

INTDO.(A/S) : ESTADO DO MATO GROSSO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO

INTDO.(A/S) : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROC.(A/S) (ES) : ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INTDO.(A/S) : ESTADO DO PARÁ

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARÁ

INTDO.(A/S) : ESTADO DA PARAÍBA

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA PARAÍBA

INTDO.(A/S) : ESTADO DO PARANÁ

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARANA

INTDO.(A/S) : ESTADO DE PERNAMBUCO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO  
INTDO.(A/S) : ESTADO DO PIAUÍ  
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ  
INTDO.(A/S) : ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
INTDO.(A/S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
INTDO.(A/S) : ESTADO DE RONDÔNIA  
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA  
INTDO.(A/S) : ESTADO DE RORAIMA  
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA  
INTDO.(A/S) : ESTADO DE SANTA CATARINA  
ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA  
INTDO.(A/S) : ESTADO DE SÃO PAULO  
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO  
INTDO.(A/S) : ESTADO DE SERGIPE  
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SERGIPE  
INTDO.(A/S) : ESTADO DO TOCANTINS  
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO TOCANTINS  
INTDO.(A/S) : DISTRITO FEDERAL  
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL

**Decisão:** Após o voto do Ministro Marco Aurélio (Relator), que conhecia do recurso extraordinário e dava-lhe provimento para, reformando o acórdão atacado, assentar inválida a cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora, e fixava a seguinte tese (tema 1.093 da repercussão geral): "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", pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Falaram: pelos recorrentes, o Dr. Roque Antonio Carrazza; pelo interessado Estado do Rio Grande do Sul, o Dr. Thiago Holanda González, Procurador do Estado; e, pela interessada Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais, o Dr. Tercio Sampaio Ferraz Junior. Plenário, Sessão Virtual de 16.10.2020 a 23.10.2020.

Composição: Ministros Luiz Fux (Presidente), Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza  
Assessora-Chefe do Plenário

**11/11/2020****PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL**

**RELATOR** : **MIN. MARCO AURÉLIO**  
**REDATOR DO ACÓRDÃO** : **MIN. DIAS TOFFOLI**  
**RECTE.(S)** : **MADEIRAMADEIRA COMERCIO ELETRONICO S/A E OUTRO(A/S)**  
**ADV.(A/S)** : **JULIO CESAR GOULART LANES**  
**RECDO.(A/S)** : **DISTRITO FEDERAL**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL**  
**INTDO.(A/S)** : **FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS**  
**ADV.(A/S)** : **LIVIA GENDORF ROMUALDO DA SILVA**  
**ADV.(A/S)** : **TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO ACRE**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DE ALAGOAS**  
**ADV.(A/S)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE ALAGOAS**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL**  
**ADV.(A/S)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO AMAPÁ**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO AMAZONAS**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DA BAHIA**  
**ADV.(A/S)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO CEARÁ**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

**RE 1287019 / DF**

**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE GOIÁS  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DO MARANHÃO  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO  
MARANHÃO  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE MATO GROSSO  
**ADV.(A/S)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO  
GROSSO  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE MINAS GERAIS  
**PROC.(A/S)(ES)** :ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS  
GERAIS  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DO PARÁ  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARÁ  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DA PARAIBA  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA PARAÍBA  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DO PARANÁ  
**ADV.(A/S)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARANA  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE PERNAMBUCO  
**ADV.(A/S)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE  
PERNAMBUCO  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DO PIAUÍ  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE  
JANEIRO  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO  
GRANDE DO NORTE  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE RONDÔNIA  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE RORAIMA  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE SANTA CATARINA  
**ADV.(A/S)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SANTA  
CATARINA  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE SÃO PAULO  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

**RE 1287019 / DF**

**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE SERGIPE  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SERGIPE  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DO TOCANTINS  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO TOCANTINS  
**INTDO.(A/S)** :DISTRITO FEDERAL  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL

## RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Adoto, como relatório, as informações prestadas pelo assessor Tiago do Vale:

Madeiramadeira Comércio Eletrônico S.A. e outras interpuseram recurso extraordinário, com alegada base na alínea “a” do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, contra acórdão mediante o qual o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, ao negar provimento a apelação, concluiu incabível condicionar, à edição de lei complementar versando a matéria, a cobrança do diferencial alusivo à alíquota interestadual do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015. Eis o teor do pronunciamento:

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DO ICMS (DIFAL). OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/96. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE.

1. É cabível a impetração do mandado de segurança quando se questiona os efeitos concretos do ato normativo na relação jurídico-tributária (Súmula 266 STF).

2. A EC nº 87/96 não criou nova hipótese de

**RE 1287019 / DF**

incidência tributária, apenas determinou a aplicação do diferencial da alíquota interestadual do ICMS nas operações interestaduais, sendo desnecessária a edição de Lei Complementar para sua incidência.

**3. Negou-se provimento ao apelo das autoras.**

Sublinham afrontados os artigos 146, incisos I e III, alínea “a”, e 155, inciso XII, § 2º, alíneas “a”, “c”, “d” e “i”, da Constituição de 1988. Argumentam que a cobrança da diferença, consideradas alíquotas interna e interestadual do ICMS, concernente ao envio de mercadoria a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federativa, tal como previsto no artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, na redação dada pela Emenda de nº 87/2015, revela nova possibilidade de incidência do imposto, a tornar obrigatória lei complementar sobre o tema. Sustentam pertinente a espécie legislativa na definição dos aspectos gerais da regra matriz tributária e na disciplina de conflitos de competência entre os tributantes. Afirmam a impropriedade da regência por meio do Convênio nº 93/2015. Evocam precedentes deste Tribunal. Destacam o decidido, em sede de repercussão geral, no extraordinário de nº 439.796, relator ministro Joaquim Barbosa, no qual o Pleno assentou não recair ICMS na importação por contribuinte não habitual, autorizada nos termos da Emenda de nº 33/2001, antes de elaborada lei complementar. Assinalam divergentes as legislações estaduais no tocante à definição do local da operação e da alíquota a incidir, o que, articulam, abriria campo a conflitos fiscais.

Buscam o reconhecimento do direito de não recolher os débitos tributários alusivos ao diferencial de alíquotas de ICMS, observada a sistemática do Convênio nº 93/2015.

Sob o ângulo da repercussão maior, salientam ultrapassar o tema os limites subjetivos da lide, mostrando-se relevante dos

**RE 1287019 / DF**

pontos de vista jurídico e econômico. Frisam o efeito multiplicador da controvérsia.

O Distrito Federal, em contrarrazões, diz da inadmissibilidade do recurso ante envolvimento de matéria legal e ausência de prequestionamento. Assevera a correção da exigência impugnada, sustentando que o diferencial de alíquota não representa nova regra de incidência tributária, mas critério de repartição da receita, voltado a impedir distorção na arrecadação. Sublinha não terem o Convênio ICMS 93/2015 nem a Lei distrital nº 5.546/2015 revelado inovação consideradas a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/1996.

O extraordinário foi inadmitido na origem. Sobreveio agravo visando dar sequência ao recurso. Vossa Excelência proveu-o, determinando a inserção do processo no Plenário Virtual, para apreciação da repercussão geral da questão constitucional.

O Supremo, em 19 de junho de 2020, reconheceu a repercussão maior. Eis a ementa da decisão:

ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 – ARTIGO 155, § 2º, INCISOS VII e VIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – REGULAMENTAÇÃO – LEI COMPLEMENTAR – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ADEQUAÇÃO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral controvérsia sobre a necessidade de edição de lei complementar, visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL, nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes.

A Procuradoria Geral da República opina pelo desprovimento do extraordinário. Sublinha a

**RE 1287019 / DF**

autoaplicabilidade da alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 87/2015, ressaltando desnecessária edição de lei complementar para disciplinar a cobrança da diferença de alíquota em operação interestadual na qual destinada mercadoria ou serviço a consumidor final não contribuinte do imposto.

11/11/2020

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR):

ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 – ARTIGO 155, § 2º, INCISOS VII e VIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – REGULAMENTAÇÃO – LEI COMPLEMENTAR – PEDRA DE TOQUE. A cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – Difal, considerada operação interestadual envolvendo consumidor final não contribuinte, pressupõe edição de lei complementar disciplinando a matéria.

Atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. A peça, subscrita por advogados credenciados, foi protocolada no prazo assinado em lei.

Cumpra afastar o articulado, pela Distrito Federal, no tocante à violência reflexa à Lei Maior. O Tribunal de Justiça julgou a controvérsia sob o ângulo constitucional, conferindo interpretação ao artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, introduzidos pela Emenda de nº 87/2015. A compatibilidade com a Carta da República e a repercussão geral foram assentadas, à unanimidade, no Plenário Virtual.

Quanto à alegação de falta de prequestionamento, a matéria foi suficientemente enfrentada na origem. O instituto pressupõe debate e decisão prévios do tema jurídico constante das razões do recurso, independentemente de menção aos dispositivos envolvidos – extraordinário de nº 128.519/DF, Pleno, de minha relatoria, acórdão publicado no Diário da Justiça de 8 de março de 1991.

Eis o teor dos preceitos no que interessam à solução da controvérsia:

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

[...]

**RE 1287019 / DF**

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

[...]

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

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

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

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

A fim de atualizar, observadas as tendências decorrentes do incremento no comércio eletrônico, a sistemática do tributo envolvendo consumidor final não contribuinte situado em outro Estado, o constituinte derivado estabeleceu a cobrança de diferencial de alíquota do ICMS, prestigiando a unidade federada de destino.

Os Estados e o Distrito Federal, por meio do Convênio Confaz nº 93/2015, buscaram dar concretude ao regime fiscal. Vejam dispositivos:

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

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

I - se remetente do bem:

RE 1287019 / DF

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b";

II - se prestador de serviço:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b".

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

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

ICMS origem = BC x ALQ inter

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

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º; ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação; ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

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

§ 3º O recolhimento de que trata a alínea "c" do inciso II do *caput* não se aplica quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (cláusula CIF -

**RE 1287019 / DF**

Cost, Insurance and Freight).

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

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

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

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

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

[...]

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

A regência normativa para cobrança do imposto discrepa, a mais não poder, das balizas delineadas no texto constitucional. Surge a impropriedade sob o ângulo formal.

O que nos vem da Carta da República? A atribuição, ao legislador complementar, de dispor sobre conflito de competência em matéria

**RE 1287019 / DF**

tributária e editar normas gerais, definindo especialmente, no que concerne a imposto, o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte – artigo 146, incisos I e III, alínea “a”.

Indaga-se: A sistemática introduzida pela Emenda de nº 87/2015 exauriu a regra matriz do tributo, prescindindo da exigência constitucional de veiculação da matéria via lei complementar? A resposta é desenganadamente negativa.

A nova disciplina, no que estabelecida a cobrança do diferencial de alíquota em favor da unidade federativa de destino, imputado ao remetente o recolhimento, encerra dados de ordem material, espacial e pessoal, sinalizando imprescindível a espécie legislativa.

Especificamente quanto ao ICMS, o constituinte foi incisivo: reiterou a exigência de lei complementar versando elementos básicos do tributo, entre os quais contribuinte e local da operação, a teor do artigo 155, § 2º, inciso XII. O fez, considerado o envolvimento de ordens jurídicas parciais, presente a competência de cada Estado, a ensejar a fixação de parâmetros nacionais objetivando evitar sobreposição de regimes.

Conforme lição de Luís Eduardo Schoueri, “no caso do ICMS, um imposto sobre o consumo, não seria tolerável que cada legislador estadual tivesse a mais ampla liberdade na sua conformação, sob pena de pôr em risco a própria unidade do mercado nacional.”<sup>1</sup>

A óptica é harmônica com a jurisprudência do Supremo. O Pleno, no julgamento dos extraordinários de nº 439.796/PR e 474.267/RS, relator ministro Joaquim Barbosa, acórdãos veiculados nos Diários de Justiça eletrônicos de 17 e 20 de março de 2014, ao examinar a legitimidade da cobrança do ICMS em importação por pessoa, natural ou jurídica, não contribuinte habitual, tal como previsto pela Emenda de nº 33/2001, condicionou-a à existência de lei complementar disciplinando o tema. Atentem para trecho da ementa formalizada:

Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2º, “i” da Constituição). A validade da constituição do crédito

---

1 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 82.

**RE 1287019 / DF**

tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar.

O enfoque foi reafirmado na apreciação, em Sessão Plenária Virtual, do recurso extraordinário nº 1.221.330, redator do acórdão ministro Alexandre de Moraes, veiculado no Diário de Justiça eletrônico de 17 de agosto de 2020. Na ocasião, ainda que reconhecida a validade da legislação local editada em momento anterior à Lei Complementar nº 114/2002, entendimento em relação ao qual guardo ressalvas, a eficácia apenas foi admitida após a vigência desta última, assentada a essencialidade da pedra de toque a fixar as balizas mínimas para a tributação.

A quadra indica terem os Estados e o Distrito Federal se antecipado, quando não poderiam fazê-lo, incorrendo em duplo vício formal: usurpação de competência da União, à qual cabe editar norma geral nacional sobre o tema, e inadequação do instrumento – convênio.

A impropriedade revela-se ante a impossibilidade de serem disciplinados, via convênio, elementos essenciais do imposto, no que reservados, a esse tipo normativo, âmbito específico, no caso isenções, incentivos e benefícios fiscais – artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.

Na dicção de José Eduardo Soares de Melo:

Os Convênios configuram composições administrativas, sem o respaldo jurídico necessário para dispor sobre a estatura da norma tributária (aspecto material, quantitativo, temporal ou espacial), aceitando-se a exclusiva ressalva constitucional, para fins de desoneração do ICMS (art. 155, § 2º, XII, g).<sup>2</sup>

---

2 MELO, José Eduardo Soares. Emenda Constitucional nº 87/2015 – ICMS – diferencial de alíquota. Questões Operacionais (Não cumulatividade, incentivos fiscais e substituição tributária). In: *Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2016. p. 669-685.

**RE 1287019 / DF**

Conheço do recurso extraordinário e o provejo para, reformando o acórdão atacado, assentar inválida a cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora.

Eis a 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.”

11/11/2020

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

**1. RELATÓRIO**

Trata-se, na origem, de mandado de segurança impetrado por Madeira Comercio Eletrônico S/A e outras contra ato a ser praticado pelo Subsecretário da Receita do Distrito Federal.

As impetrantes alegaram que vendem mercadorias a consumidores finais localizados nas diversas unidades da federação e, quando comercializam com pessoas físicas ou jurídicas não contribuintes do imposto situadas no Distrito Federal, recolhem a essa unidade o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas (DIFAL).

Disseram que esse DIFAL foi previsto pela EC nº 87/15. Em seguida, consignaram ser a exigência do DIFAL indevida, pois a Constituição não cria tributos, e a instituição desse diferencial necessita de previsão em lei complementar.

Requereram as impetrantes que lhes seja assegurado o direito de, sem ficarem sujeitas à imposição de qualquer sanção, penalidade, restrição ou limitação de direitos, não recolher ao Distrito Federal o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas relativo às operações interestaduais com mercadorias vendidas a consumidores finais não contribuintes do imposto localizados nessa unidade federada enquanto não for editada lei complementar nacional disciplinando a EC nº 87/15 e lei estadual dispendo sobre o tributo em conformidade com tal lei complementar, observadas as anterioridades geral e nonagesimal.

Pediram o reconhecimento da inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 95/15 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e da lei estadual que instituiu o DIFAL.

A sentença foi pela denegação da segurança. Apelaram as impetrantes.

**RE 1287019 / DF**

O Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT) negou provimento ao apelo.

O Desembargador Relator argumentou que a EC nº 87/15 não criou nova hipótese de incidência do ICMS, mas apenas “determinou a aplicação da alíquota interestadual na hipótese em que o destinatário final não for contribuinte do ICMS”.

Após reproduzir trecho da sentença, Sua Excelência afirmou que “no Distrito Federal foi editada a Lei Distrital nº 5.546/2015, fruto do legítimo exercício da competência tributária distrital (CF/88 155 II), regulando a cobrança do ICMS e a aplicação do DIFAL”, não havendo, assim, impropriedade na cobrança do imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, por ausência de regulamentação federal de tal cobrança.

Por fim, registrou Sua Excelência que o Convênio ICMS nº 93/15 “apenas especifica o procedimento de tributação do consumidor final não contribuinte do ICMS residente em outra unidade da federação, não trazendo nenhuma disposição que inovasse o ordenamento”.

O julgado foi assim ementado:

“APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DO ICMS (DIFAL). OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/15. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. 1. É cabível a impetração do mandado de segurança quando se questiona os efeitos concretos do ato normativo na relação jurídico-tributária (Súmula 266 STF). 2. A EC nº 87/15 não criou nova hipótese de incidência tributária, apenas determinou a aplicação do diferencial da alíquota interestadual do ICMS nas operações interestaduais, sendo desnecessária a edição de Lei Complementar para sua incidência. 3. Negou-se provimento ao apelo das autoras.”

Opostos embargos de declaração, o TJDFT a eles negou provimento.

Contra o acórdão, as impetrantes manejaram recurso especial e recurso extraordinário, esse com base na letra a do permissivo

**RE 1287019 / DF**

constitucional.

Nas razões do apelo extremo, as recorrentes disseram ter havido violação dos arts. 5º, LIV e LV; e 93, IX, da CF/88, razão pela qual pediram a anulação do acórdão recorrido.

Quanto à questão de fundo, argumentaram que o Tribunal de origem ofendeu os arts. 146, I e III, a; e 155, XII, § 2º, a, c, d e i, da Constituição Federal, pois o órgão julgador manteve cobrança de tributo sem prévia edição de lei complementar regulamentadora da EC nº 87/15.

A respeito desse assunto, aduziram que: a) está em questionamento a exigência do diferencial de alíquotas do ICMS (DIFAL) em operações interestaduais de remessa de mercadorias a clientes situados no Distrito Federal antes da edição de lei complementar sobre a matéria; b) a Constituição Federal exige que essa lei complementar seja editada - com normas gerais - para que haja exigência regular do tributo; c) o Convênio ICMS nº 93/15 pretendeu tratar dessas normas gerais, regulamentando onde seria devido o novo tributo, qual seria o fato gerador e quem seria o contribuinte; d) no RE nº 580.903/PR-AgR, a Corte teria afirmado que a LC nº 87/96 “não contém previsão de incidência de DIFAL e, por isso, declarou inconstitucional a lei do Estado do Paraná que previu a incidência desse imposto”; e) esse entendimento foi reiterado na ADI nº 5.866; f) no RE nº 439.796, o Tribunal “considerou inconstitucional a previsão de incidência de ICMS em lei ordinária que havia sido editada antes de ter sido editada lei complementar que disciplinou nova hipótese de incidência do imposto introduzida por emenda constitucional”; g) a ausência de lei complementar causa conflitos de competência entre as unidades federativas; h) os estados não podem se utilizar do art. 24, § 3º, da Constituição Federal para exercer competência legislativa plena e gerar, assim, conflitos de competência.

O presente caso é paradigma do Tema nº 1.093, que possui o seguinte título: “Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015”.

**RE 1287019 / DF**

O parecer do Procurador-Geral da República foi pelo não provimento do recurso extraordinário.

No Plenário virtual, na sessão de 16/10 a 23/10/20, o Relator, Ministro **Marco Aurélio**, votou pelo provimento do recurso extraordinário, assentando a invalidade “da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora”.

Sua Excelência propôs a seguinte tese para o Tema nº 1.093 de repercussão geral:

“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.”

Mormente em razão da existência da ADI nº 5.469/DF, de **minha relatoria**, na qual se discutem as cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/2015 do CONFAZ, pedi vista destes autos para analisar a presente controvérsia em conjunto com a citada ação direta.

É o relatório.

## **2. INTRODUÇÃO**

Discute-se a necessidade de edição de lei complementar disciplinando a EC nº 87/15 para que os estados e o Distrito Federal, na qualidade de destinatários de bens ou serviços, possam cobrar o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas (DIFAL) na hipótese de operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto.

No presente caso, estão em jogo: a) o Convênio ICMS nº 93/15 do CONFAZ; b) a Lei distrital nº 5.546/15, a qual previu a cobrança do DIFAL em tela pelo Distrito Federal.

Como visto, na ADI nº 5.469/DF, de **minha relatoria**, se questiona a

**RE 1287019 / DF**

constitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio em alusão.

No que diz respeito, portanto, à validade dessas cláusulas, reproduzo, aqui, a argumentação que utilizei em meu voto na citada ação direta.

A respeito das leis estaduais e do Distrito Federal prevendo o ICMS correspondente àquele diferencial de alíquotas editadas após a EC nº 87/2015, mas antes do advento de lei complementar nacional pertinente, destaco que vou me ocupar desse assunto no item 6 do presente voto.

Do preâmbulo do convênio consta que ele 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**” (grifo nosso). Adveio ele após a Emenda Constitucional nº 87/15, a qual determinou a **adoção da alíquota interestadual** nas operações e prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final localizado em outro estado, **seja ele contribuinte ou não do imposto**, cabendo ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual. Nas hipóteses em que o destinatário não for contribuinte do ICMS, a referida emenda constitucional atribuiu a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota ao remetente do bem ou da mercadoria.

Conforme a redação originária do texto constitucional, em relação às operações e prestações que destinassem bens ou serviços a consumidor final localizado em outro estado, adotava-se, quando o destinatário não era contribuinte do imposto, a **alíquota interna do estado de origem**. Caso o destinatário consumidor final fosse contribuinte do imposto, adotava-se a alíquota interestadual, cabendo ao estado de localização do destinatário o denominado diferencial de alíquotas, isto é, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (**vide** a redação originária dos incisos VII e VIII do § 2º do 155 da Constituição Federal).

Nesse contexto, foi firmado o Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de

**RE 1287019 / DF**

2011, editado pelo CONFAZ, por meio do qual as unidades signatárias acordaram ser exigível pelo estado de destino da mercadoria ou do bem a parcela do ICMS devida na operação interestadual em que o consumidor final adquirisse mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de **internet, telemarketing** ou **showroom**. Nos considerandos do diploma, se apontou que a aquisição de mercadorias e de bens de forma remota, especialmente por meio da **internet**, vinha aumentando de modo não previsto pelo constituinte originário. Além disso, se registrou que a tributação apenas na origem não se coadunava com “a essência do principal imposto estadual” nem preservava “a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino”.

Tal protocolo, todavia, foi declarado inconstitucional no julgamento da ADI nº 4.628/DF, Relator o Ministro **Luiz Fux**. Para Sua Excelência, os estados membros não poderiam, por tal via, alterar a regra constitucional de repartição do imposto, ainda que houvesse um cenário desfavorável a eles. Se isso fosse permitido, haveria subversão “da sistemática de repartição de competências tributárias, notadamente relativa ao ICMS, que tem na Constituição a sede própria para aglutinar tal regramento”. Ademais, de sua óptica, “a estrita observância dos imperativos constitucionais relativos aos ICMS se impõe como instrumento de preservação da higidez do pacto federativo”. Ainda para o Ministro, a correção das desigualdades regionais advindas da aplicação do art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal, em sua redação originária, “somente poderia emergir pela promulgação de emenda constitucional, operando uma reforma tributária, e não mediante a edição de qualquer outra espécie normativa”.

Foi diante desse quadro que se propôs a Emenda Constitucional nº 87/15, cujo objetivo foi reequilibrar as “distorções no equilíbrio econômico entre as unidades federadas” provocadas pelo avanço do comércio interestadual, especialmente via comércio eletrônico, estabelecendo que “parte dos recursos auferidos pelo recolhimento do ICMS [fosse] canalizada para o Estado de destino, numa justa adequação à realidade

**RE 1287019 / DF**

dos fatos” (trechos do parecer aprovado na CCJ do Senado Federal relativo à PEC nº 7/15).

Eis o teor do texto constitucional atualizado, com a redação dada pela EC nº 87/15:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

(...)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015.)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015).”

**RE 1287019 / DF**

Comparando-se esses dispositivos com suas versões originais, chega-se à conclusão de que, nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do ICMS, **o remetente passou, com a EC nº 87/15, a ter mais uma obrigação tributária.**

Com efeito, antes dessa emenda, ele apenas possuía, em casos assim, relação jurídico-tributária com o estado de origem, a quem era devido integralmente o ICMS segundo a **alíquota interna** de tal unidade federada. Com a emenda, o mesmo sujeito passou a ter duas relações tributárias: **uma com o estado de origem**, para o qual deve recolher o imposto com base na alíquota interestadual, **e outra, no caso de destinatário não contribuinte do imposto, com o estado de destino**, para o qual deve recolher o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, considerando-se a alíquota interna dessa unidade federada.

No que diz respeito à alínea b do inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, surgiram duas teses. A primeira é a de que o remetente seria substituto tributário quanto ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, sendo o destinatário seu verdadeiro contribuinte. A segunda tese é a de que o remetente seria o próprio contribuinte do aludido diferencial.

Quer se adote a primeira tese, quer a segunda, é certo que a EC nº 87/2015, no tocante ao ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com destinatário não contribuinte do imposto, **criou uma nova relação jurídico-tributária**, tendo num dos polos (sujeito ativo) o estado de destino.

Vejamos.

**3. DO CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015**

Como visto, a EC nº 87/2015 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 não contribuintes do ICMS. Houve, portanto, substancial alteração na sujeição

**RE 1287019 / DF**

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.

A **cláusula primeira** do Convênio ICMS nº 93/15 indica a necessidade de as normas do convênio serem observadas nas operações e prestações em que haja destinação de bem ou serviço a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em unidade federada distinta da do remetente.

Por seu turno, a **cláusula segunda** cuida, em suma, de esmiuçar os diversos aspectos da nova obrigação tributária introduzida com a emenda constitucional. Seus incisos I e II dispõem que o remetente ou o prestador deverá utilizar a alíquota interna do estado de destino para calcular o ICMS total, a alíquota interestadual do ICMS para calcular o valor devido ao estado de origem e o diferencial de alíquotas para calcular o montante devido ao estado de destino. No que se refere ao prestador de serviço, a cláusula prevê que ele não necessitará recolher o imposto relativo ao diferencial de alíquotas de ICMS para o estado de destino quando o transporte interestadual for efetuado pelo próprio remetente (de um bem) ou por sua conta e ordem (cláusula CIF – **cost, insurance and freight**). Nesse sentido, quando o remetente de um bem recolhe para o estado de localização do destinatário o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas (cláusula segunda, I, c, c/c os §§ 1º e 1º-A), no recolhimento já está incluído o valor relativo ao frete, caso o transporte seja efetuado por ele mesmo ou por sua conta e ordem e seja cobrado separadamente. Desse modo, inserir esse valor também na base de cálculo de uma prestação de serviço (cláusula segunda, II, c, c/c os §§ 1º e 1º-A) para a cobrança do mesmo imposto resultaria em **bis in idem**. É isso que evita o § 3º da cláusula segunda.

A **cláusula terceira** do convênio estabelece que o crédito do ICMS decorrente das operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem,

**RE 1287019 / DF**

observados os arts. 19 e 20 da mencionada lei. Ao consignar isso, ela **veda** que tal crédito seja deduzido do débito do imposto correspondente ao diferencial de alíquotas devido ao estado de destino.

Por fim, a **cláusula sexta** dispõe que o responsável pelo recolhimento do imposto correspondente ao diferencial de alíquotas – devido ao estado de localização do destinatário – deve observar a legislação dessa unidade federada, o que representa um desdobramento da lógica do sistema introduzido pela emenda constitucional.

**4. DA NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA REGULAMENTAR A EC Nº 87/2015.**

Como se sabe, cabe a lei complementar, entre outras incumbências, 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 para as empresas de pequeno porte, podendo instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições.

Especificamente no que diz respeito ao ICMS, o texto constitucional consigna caber a lei complementar, entre outras atribuições, definir seus contribuintes; 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 por seu recolhimento; fixar a base de cálculo (art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i).

Atualmente, a LC nº 87/96 (Lei Kandir) é a lei complementar que trata, com normas gerais, especificamente do ICMS.

Cumpra, assim, investigar i) se essa lei possui normas suficientes para autorizar os estados e o Distrito Federal a efetivar a tributação prevista nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal na hipótese de o consumidor final não ser contribuinte do tributo e ii) em

**RE 1287019 / DF**

que medida o Convênio ICMS nº 93/2015 estaria invadindo a competência normativa atribuída às leis complementares.

No que diz respeito ao ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas na hipótese de o consumidor final não ser contribuinte do imposto, tenho, para mim, que não há, na atual versão da LC nº 87/96, qualquer disposição sobre isso.

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

Vai na mesma direção o parecer de Sacha Calmon & Misabel Derzi Consultores e Advogados, acostado ao memorial apresentado por Andrade Maia Advogados em 28/10/20.

No referido parecer, se consigna a impossibilidade de se extrair, quer do próprio texto constitucional, quer da Lei Kandir em vigor, as disciplinas sobre o momento no qual será devido o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas, sobre os critérios para se considerar quem é consumidor final e sobre a base de cálculo do tributo. No parecer, se demonstra, também, a inviabilidade da utilização, para se suprir a carência dessas disciplinas, dos arts. 11, II, c; 12, XIII; e 13, IX, § 3º, da Lei Kandir, em razão de esses dispositivos estarem conectados apenas com o diferencial de alíquotas no caso das prestações de serviço de transporte.

Ainda de acordo com o que consta do mencionado parecer, todo esse quadro se prova pela edição do convênio ora questionado e de novas leis estaduais tratando desses pontos.

A ausência de disposições na Lei Kandir sobre ICMS relativo ao diferencial de alíquotas em comento é corroborada pelo fato de estarem em trâmite na Câmara dos Deputados ao menos dois projetos de lei

**RE 1287019 / DF**

complementar versando sobre o tema. Nesse sentido, cito o PLP nº 218/2016 e o PLP nº 325/16.

Registre-se que, nessa última proposição, foi adotada a premissa de que **“o remetente da mercadoria ou bem é o sujeito passivo direto do imposto correspondente ao diferencial de alíquotas na qualidade de contribuinte, e não na qualidade de responsável tributário”**. A mesma lógica foi adotada para as prestações de serviço de transporte.

Também não há, na atual versão da Lei Kandir, qualquer disposição a respeito de como o crédito relativo às operações e prestações anteriores será compensado em face do montante devido ao estado de origem e também do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas, como fez a cláusula terceira do convênio ao vedar o creditamento.

Atente-se, por conta disso, que o recolhimento ao qual se refere a alínea c dos incisos I e II da cláusula segunda do convênio questionado deve levar em conta a não cumulatividade do ICMS.

A propósito, a falta de lei complementar dispendo sobre os assuntos em tela já vem trazendo diversos conflitos federativos, como bem aduziram os recorrentes em memorial apresentado em 28/10/20.

Citaram eles, por exemplo, que o Distrito Federal (consulta nº 18/18) e os Estados de Pernambuco e de Santa Catarina adotam, para efeito da tributação em tela, o conceito de destinatário jurídico. Por outro lado, os Estados de São Paulo (consulta 20.865/19), Paraná (consulta 144/16) e Rondônia (consulta 34/19) adotam, para o mesmo fim, o conceito de destino físico das mercadorias.

Os recorrentes ainda apontaram a existência de legislações divergentes quanto ao tratamento da base de cálculo do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas, algumas delas contemplando a base única, e outras, a base dupla. Nesse último caso, o cálculo do imposto devido ao estado de destino é realizado com base no preço total da operação, “dele excluindo[-se] o valor do imposto devido no Estado de origem e, depois, incluindo-se na própria base, o ICMS calculado pela alíquota da mercadoria no Estado de destino, somando-se a alíquota de 2% destinada ao Fundo indicado, quando devida”.

**RE 1287019 / DF**

Em síntese, 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, suprindo-as com a celebração de convênio interestadual.

Adianto que, a meu ver, a resposta é negativa.

**5. DA IMPOSSIBILIDADE DE O CONVÊNIO QUESTIONADO SUBSTITUIR LEI COMPLEMENTAR FEDERAL**

Em primeiro lugar, é importante esclarecer que não divirjo acerca da possibilidade de o Convênio CONFAZ nº 93/2015 dispor sobre procedimentos a serem observados no recolhimento do ICMS devido às unidades de origem e de destino nas hipóteses introduzidas pela EC nº 87/2015, como defendeu o ilustre representante do Ministério Público Federal.

O que se está a discutir nesta ação direta é se o Convênio ICMS nº 93/2015, a pretexto de dispor sobre “procedimentos do recolhimento do ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada”, pode dispor sobre matéria reservada a lei complementar, tais como obrigação tributária, lançamento dos impostos e seus contribuintes.

Não se encontra, na parte permanente do texto constitucional, qualquer disposição no sentido de que convênios interestaduais podem suprir a ausência de lei complementar para efeito de tributação pelo ICMS.

Apenas no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) é que existe o art. 34, § 8º, o qual possibilitou aos estados e ao Distrito Federal celebrarem convênio fixando normas para regular provisoriamente o ICMS, enquanto não fosse editada a lei complementar necessária à instituição desse imposto. Foi com base nisso que se editou o Convênio ICMS nº 66/89.

**RE 1287019 / DF**

Por óbvio que esse dispositivo não se aplica à questão em tela. Não existe norma na Constituição Federal estendendo a aplicação da norma do ADCT para novas disciplinas constitucionais sobre o imposto que necessitem de lei complementar. Ademais, como disse o professor Carlos Mario da Silva Velloso em parecer acostado aos autos,

“[o] § 3º do art. 34, do ADCT, não poderia ser invocado, no caso. Ele serviu no período de transição, anteriormente à legislação que veio em seguida à promulgação da Constituição de 1988. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias não é norma permanente. Na hipótese, quando editada a Emenda Const. nº 87, de 2015, já existia a legislação do ICMS, Lei Complementar nº 87, de 1996, que não cuidava, obviamente, do tema”.

Não poderia, assim, o Convênio ICMS nº 93/2015 substituir a lei complementar no tratamento do ICMS correspondente a operações interestaduais no caso de o consumidor final não ser contribuinte do imposto.

Em suma, consigno que não pode o convênio interestadual 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.

**6. DA IMPOSSIBILIDADE DE OS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL COBRAREM A EXAÇÃO ANTES DO ADVENTO DE LEI COMPLEMENTAR DISPONDO SOBRE O ASSUNTO**

Julgo, ainda, que a competência plena à qual alude o art. 24, § 3º, da Constituição Federal, não autoriza a cobrança, pelos estados ou pelo Distrito Federal, do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas quanto às operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto antes do advento da lei complementar

**RE 1287019 / DF**

dispondo sobre o assunto.

Transcrevo o teor desse parágrafo:

“Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

(...)

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”

Com efeito, a competência dos estados e do Distrito Federal a que alude o dispositivo somente os autoriza a legislar de maneira plena sobre direito tributário para atender a suas **peculiaridades**. Nesse sentido, essa competência não se estende ao tratamento de matéria de direito tributário que, inevitavelmente, atinja o relacionamento entre as unidades federadas ou envolva conflito federativo, como é o caso, evidentemente, do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas ora em comento.

A Corte já tem entendimento nesse sentido. Sobre o assunto, cito o julgamento do RE nº 136.215/RJ, em que se discutia a instituição de adicional de imposto de renda (art. 155, II, da Constituição, redação originária) por lei estadual na ausência de lei complementar. Naquele caso, decidiu o Tribunal Pleno que não podiam os estados nem o Distrito Federal buscar amparo no art. 24, § 3º, do texto constitucional para a instituição do adicional. Segundo o Relator, Ministro **Octavio Gallotti**, esse dispositivo não poderia significar a desnecessidade de lei complementar equalizando conflitos de competência tributária. Em seu modo de ver, essa norma se restringiria **“às situações de alcance simplesmente isolado ou local, como também indica a expressão literal da norma, em sua parte final, quando se declara destinada a atender os**

**RE 1287019 / DF**

**Estados ‘em suas peculiaridades’**”. Nesse sentido, asseverou Sua Excelência que a **competência plena não poderia ser exercida em relação a matéria tributária que “fatalmente” compreendesse “o inter-relacionamento de mais de um Estado”**. Para o Ministro **Carlos Velloso**, essa competência não compreenderia o tratamento de matérias tributárias eminentemente nacionais, como seria a relativa à definição da hipótese de incidência tributária, em seus diversos aspectos.

Naquela mesma sessão, também foi levado a julgamento o RE nº 140.887/RJ. O Relator, Ministro **Moreira Alves**, interpretando o art. 24, § 3º, da Constituição e o art. 34, §§ 3º, 4º, 5º e § 8º, do ADCT, sustentou que, na inexistência de lei complementar a que se refere o art. 146 da Constituição, **só seria permitido aos estados e ao Distrito Federal instituir tributos “autônomos, de sua competência, e tributos esses que não possam ter reflexos em outros Estados, no Distrito Federal e na própria União”**. Em continuidade, asseverou Sua Excelência:

“A não ser assim, (...) nem seria possível contornar a contradição em termos que se apresenta na redação do § 3º do artigo 24 da Constituição Federal, uma vez que, se, em face da inexistência de lei federal sobre normas gerais, os Estados e o Distrito Federal exercessem a competência legislativa plena (e, portanto, pudessem estabelecer, para si, essa normas gerais), não teria sentido a frase final ‘para atender às suas peculiaridades’, pois a generalidade ínsita às normas gerais é inconciliável com as particularidades das situações peculiares em cada Estado ou no Distrito Federal.”

Alguns doutrinadores vão no mesmo sentido. Segundo Fernanda Dias Menezes de Almeida, o comentado art. 24, § 3º, não confere aos estados nem ao Distrito Federal “o poder de substituir o legislador federal, dispondo para todo o território nacional” (**Comentários à Constituição do Brasil**. Almedina. p. 797). Uadi Lammêgo Bulos, embora sustente que a lei em alusão no dispositivo seja a lei ordinária da União, converge para esse entendimento: para ele, a competência plena cinge-se

**RE 1287019 / DF**

ao território de cada unidade federada, **não abrangendo, portanto, a possibilidade de confecção de normas de amplitude federal:**

“Tal competência legislativa plena, irrogada a ordens jurídicas parciais com o fito de complementar vazios normativos, provenientes da omissão ou da falta de normas gerais, restringe-se ao âmbito territorial dos Estados. Não abrange outras ordenações estaduais, nem se dissemina por todo o território pátrio. Isso seria desfigurar a manifestação constituinte originária, ensejando fraude à Constituição. Colmatar lacunas, para sanar falta de preceitos gerais, a fim de satisfazer assuntos de peculiar interesse, não se confunde com editar dispositivos de alcance federal.” (BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada**. 11. ed. Saraiva, 2015. p. 605).

Especificamente em relação ao ICMS, vale citar o RE nº 474.267/RS. Como se sabe, a EC nº 33/01 previu a possibilidade da incidência do ICMS sobre importação de bem ou mercadoria por pessoa que não se dedica ao comércio ou à prestação de serviços de comunicação ou de transporte interestadual ou intermunicipal. No julgamento do referido apelo extremo, o Tribunal concluiu que, para a efetiva cobrança desse imposto, seria necessária a existência de lei complementar disciplinando a questão e de lei em cada estado e no Distrito com a regra-matriz de incidência.

Pode-se dizer, portanto, ter a Corte concluído, no exame daquele apelo extremo, que a competência referida no art. 24, § 3º, da Constituição não autorizava os estados nem o Distrito Federal a legislar de maneira plena sobre o ICMS-importação na ausência de lei complementar sobre o assunto.

Muito por conta disso, a Segunda Turma, no julgamento do paradigmático RE nº 917.950/SP-AgR, Relator para o acórdão o Ministro **Gilmar Mendes**, esclareceu que as leis estaduais editadas com o propósito de cobrança desse tributo após a EC nº 33/01 e antes da LC nº

**RE 1287019 / DF**

114/02 - a qual dispôs sobre o tema - seriam válidas, mas só produziriam efeitos a partir da vigência dessa lei complementar, no que fossem com ela compatíveis.

Posteriormente, essa orientação foi fixada como tese do Tema nº 1.094 de repercussão geral, no julgamento do RE nº 1.221.330/SP, Tribunal Pleno, Relator para o acórdão o Ministro **Alexandre de Moares**, DJe de 17/8/20. Por ser esclarecedora, transcrevo a ementa desse julgado:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TEMA 1094 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS INCIDENTE NA IMPORTAÇÃO DE BENS E MERCADORIAS, POR PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA, COM BASE EM LEI ESTADUAL EDITADA POSTERIORMENTE À PROMULGAÇÃO DA EC Nº 33/2001, PORÉM ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 114/2002. POSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência desta CORTE, no julgamento do RE 439.796-RG (Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tema 171), fixou a orientação de que, “após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços”. 2. Tal imposição tributária depende da edição de lei complementar federal; publicada em 17/12/2002, a Lei Complementar 114 supriu esta exigência. 3. As leis ordinárias estaduais que previram o tributo após a Emenda 33/2001 e antes da entrada em vigor da LC 114/2002 são válidas, mas produzem efeitos apenas a contar da vigência da referida lei complementar. 4. No caso concreto, o tributo é constitucional e legalmente devido com base na Lei Estadual 11.001/2001, cuja eficácia teve início após a edição da LC 114/2002. 5. Recurso Extraordinário a que se dá provimento, de modo a denegar a segurança, restabelecendo a sentença de primeiro grau. **Atribuída repercussão geral a esta matéria constitucional e fixada a seguinte tese de julgamento: ‘I - Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou**

**RE 1287019 / DF**

**jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, devendo tal tributação estar prevista em lei complementar federal. II - As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002''' (RE nº 1.221.330/SP, Tribunal Pleno, Rel p/ o ac. Min. Alexandre de Moares, DJe de 17/8/20, Tema nº 1.094 – grifo nosso).**

Em suma, reitero que não podem os estados nem o Distrito Federal, invocando a competência plena à qual alude o art. 24, § 3º, da Constituição Federal, **exigir** o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas em tela antes do advento da lei complementar pertinente.

E, aplicando à presente discussão a orientação da Corte prevalecente no RE nº 917.950/SP-AgR e no RE nº 1.221.330/SP, Tema nº 1.094, julgo que as leis estaduais ou do Distrito Federal editadas após a EC 87/15 que preveem o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto são válidas, mas não produzem efeitos enquanto não for editada lei complementar dispondo sobre o assunto.

Essa orientação, contudo, não se aplica às leis estaduais ou do Distrito Federal naquilo em que buscaram disciplinar a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, a qual diz respeito às empresas optantes do **Simples Nacional**. Isso porque a referida cláusula, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/15 aos optantes do Simples Nacional, adentrou no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte.

#### **7. DA CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO ICMS Nº 93/15**

Especificamente no que diz respeito à cláusula nona desse convênio, concludo ser ela formalmente inconstitucional, por ofensa à cláusula de reserva de lei complementar.

**RE 1287019 / DF**

Em síntese, a LC nº 123/06 – editada com base, entre outros, no art. 146, III, d, e parágrafo único, da Constituição Federal – estabelece a regra de que o ICMS está abrangido pelo regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições, exceto nas hipóteses expressamente consignadas. Disso se depreende que o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas em tela está igualmente abrangido por esse regime especial, sendo certo, ademais, que nenhuma daquelas exceções indica a necessidade de tal tributo ser recolhido separadamente.

A cláusula nona em alusão, por seu turno, vai de encontro a tal disciplina ao determinar que as empresas optantes pelo Simples Nacional devem observar, no tocante ao imposto devido à unidade federada de destino, as disposições do Convênio ICMS nº 93/15.

Sobre o assunto, reitero o posicionamento que adotei no exame da ADI nº 5.464/DF-MC, na qual constatei ser essa cláusula **contrária** à LC nº 123/06:

“Se é certo que a Emenda Constitucional nº 87/2015 uniformizou o regramento para a exigência do ICMS em operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outra unidade da federação, **contribuinte ou não**, não só fixando a alíquota que será adotada na origem (interestadual), como também prevendo o diferencial de alíquota a favor do destino em todas as operações e prestações, não é menos certo que o art. 146, III, d, da Constituição dispôs caber a lei complementar a **definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte**.

Dispõe o art. 146 o seguinte:

‘Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de

RE 1287019 / DF

tributar;

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

(...)

d) **definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.**

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

Com efeito, a Constituição 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 para 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). A Carta Federal também possibilita a essa lei complementar 'instituir um **regime único de arrecadação** dos impostos e contribuições da União, dos

**RE 1287019 / DF**

Estados, do Distrito Federal e dos Municípios', observando-se, além de outras condições, a facultativa adesão do contribuinte, o recolhimento unificado e centralizado bem como a imediata distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados, vedada qualquer retenção ou condicionamento (art. 146, parágrafo único, III, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03).

Por ocasião do julgamento do RE nº 627.543/RS, anotei que o Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Exatamente nesse contexto foi promulgada a Lei Complementar nº 123/06, a qual estabeleceu normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado a essas empresas no âmbito dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, **mediante regime único de arrecadação**, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão' (art. 1º da Lei Complementar nº 123/06).

Ressaltei no voto que proferi no citado recurso extraordinário que o conjunto dos dispositivos constitucionais que versam sobre o **tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, traduzem**, para além de razões jurídicas, questões econômicas e sociais ligadas à necessidade

**RE 1287019 / DF**

de se conferirem condições justas e igualitárias de competição para essas empresas. Anotei, ainda, que o tratamento favorecido determinado pelo constituinte não importa em desoneração das obrigações fiscais, devendo o **regime simplificado** afigurar-se como uma adequação da carga tributária às particularidades do microempreendedor.

Dentro desse quadro jurídico especial, o microempreendedor, no tocante ao ICMS, nem sempre se submeterá a todas as regras gerais do imposto previstas no texto constitucional. No caso, a LC nº 123/06, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional -, **trata de maneira distinta** as empresas optantes desse regime em relação ao tratamento constitucional geral atinente ao denominado diferencial de alíquotas de ICMS referente às operações de saída interestadual de bens ou de serviços a consumidor final não contribuinte. Esse imposto, nessa situação, integra o próprio regime especial e unificado de arrecadação instituído pelo citado diploma. Nesse sentido, essas empresas não necessitam de recolhê-lo separadamente.

A norma questionada, todavia, contraria esse específico tratamento tributário diferenciado e favorecido. Isso porque ela acaba determinando às empresas optantes do Simples Nacional, quando remetentes de bem ou prestadoras de serviço, o recolhimento do diferencial de alíquotas em relação às operações e às prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada.

O simples fato de a Emenda Constitucional nº 87/2015 não ter feito qualquer referência ou exceção à situação dos optantes do SIMPLES NACIONAL não autoriza o entendimento externado pelos estados e pelo Distrito Federal por meio da cláusula nona do Convênio nº 93/2015. Ao lado da regência constitucional dos tributos, a Carta Magna consagra o tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as

**RE 1287019 / DF**

microempresas e para as empresas de pequeno porte, conforme arts. 179 e 170, inciso IX, prevendo, no âmbito tributário, que lei complementar defina esse tratamento, o que inclui regimes especiais ou simplificados, no caso do ICMS (Constituição, art. 146, [III], d), não tendo havido qualquer modificação dessa previsão constitucional com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015.

Corroborando esse entendimento, destaco as seguintes passagens do Parecer PGFN/CAT nº 1226/2015 (juntado pela autora), elaborado em razão de consulta realizada pelo Estado do Paraná relativamente à Proposta de Convênio ICMS nº 66/2015, da qual se originou a norma em tela:

*'23. Entretanto, exclusivamente o fato de a Emenda Constitucional [EC nº 87/2015] não ter feito qualquer referência ou exceção à situação dos optantes do Simples Nacional equivale a dizer que é obrigatória a aplicação da novel regência a estes?*

*(...)*

25. Com efeito, ao lado da regência constitucional dos tributos, a Carta Magna consagra o *tratamento jurídico diferenciado e favorecido* para as *microempresas e as empresas de pequeno porte*, conforme artigos 179 e 170, inciso IX, prevendo, no âmbito tributário, que *lei complementar* defina este tratamento, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS (Constituição, artigo 146, III, 'd'), não tendo havido qualquer modificação desta previsão constitucional com o advento da Emenda Constitucional nº 87.

*(...)*

27. Com fulcro nesta previsão, foi editada a Lei Complementar nº 123, de 2006, que disciplina, dentre outras coisas, o Simples Nacional, cuja sistemática é excludente do pagamento de *diferencial de alíquota* na saída interestadual geral de bens e serviços promovida por empresas optantes desta sistemática.

RE 1287019 / DF

(...)

30. Em caso semelhante, em que se questionava o princípio da não cumulatividade excepcionado pela legislação do Simples, o Supremo Tribunal Federal assim se orientou, *verbis*:

‘Esta Suprema Corte firmou orientação quanto à incompetência do Poder Judiciário para criação de benefícios fiscais. Por outro lado, toda a argumentação da agravante se volta à preservação da neutralidade do IPI pela não cumulatividade, sem versar sobre o fundamento constitucional específico aplicável ao quadro, que é a racionalidade própria do tratamento diferenciado às micro e às pequenas empresas (art. 146, III, d da Constituição). Agravo regimental ao qual se nega provimento’. (STF, RE nº 488.455 AgR/PR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, Julgamento 25/09/2012, publicação DJe-214 DIVULG 29-10-2012 PUBLIC 30-10-2012-grifos nossos).

31. Constata-se que o referido precedente jurisprudencial encaminhou a solução da questão pelo *critério da especialidade das normas*, correspondente ao brocardo *lex specialis derogat generali*.

32. Ademais, considerou a unidade do Texto Constitucional e a coesão das normas, inclusive porque ‘a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (*antinomias, antagonismos*) entre as suas normas’.

(...)

33. Há que se acrescentar que, ainda que se entenda que os artigos 179, 170, inciso IX e 146, inciso, alínea *d*, da Constituição não têm o caráter de especialidade, seria inafastável a interpretação da Carta Constitucional segundo *ponderação de princípios*.

34. Efetivamente, se é verdade que a Emenda

**RE 1287019 / DF**

Constitucional nº 87 privilegiou o *princípio de equilíbrio da distribuição da receita tributária entre os entes federados*, promovendo a repartição entre a origem e o destino na hipótese em análise, não menos verídico é que a Carta Constitucional consagra o *tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte* em diversos artigos.

35. Ora, em se entendendo aplicável a Emenda Constitucional nº 87 aos optantes do Simples Nacional, não haverá, relativamente a eles, mera repartição de receita do ICMS entre as unidades da federação de *origem e destino* das operações nesta sistemática, mas **concreto aumento de carga tributária, já que a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota é do remetente.**

(...)

*Pelo exposto e considerando a orientação que vem sendo adotada pelo Supremo Tribunal Federal - ao qual incumbe interpretar em definitivo a Constituição -, pode-se concluir que a Cláusula Nona da Proposta de Convênio 66/2015, ao determinar a extensão da sistemática da Emenda Constitucional nº 87 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da respectiva lei complementar disciplinadora, pois, como visto, a nova ordem constitucional não tem aplicabilidade direta a estes contribuintes.”*

Na essência, ao contrariar as disposições da LC nº 123/06, a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15 incidiu em inconstitucionalidade formal, por ofensa à reserva de lei complementar.

## **8. DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO**

Por fim, entendo ser necessária a modulação dos efeitos da decisão.

Destaco que em 17/2/16, nos autos da ADI nº 5.464/DF, deferi medida cautelar, **ad referendum** do Plenário, para **suspender a eficácia** da

**RE 1287019 / DF**

cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15 - editado pelo CONFAZ - até o julgamento final daquela ação. Naquela ocasião, a Corte já sinalizara com a declaração de inconstitucionalidade da cláusula nona do Convênio e com a impossibilidade de cobrança do ICMS na forma introduzida pela emenda constitucional, pelo menos no que se referia às empresas optantes pelo Simples Nacional. Tramitam na Câmara dos Deputados, desde 2016, os PLP nºs 218 e 325, os quais buscam regulamentar a inovação trazida pela EC nº 87/15. No andamento atual das proposições consta que elas se encontram na Comissão de Constituição e Justiça desde 7/6/19.

Não obstante o vácuo normativo ocasionado pela inexistência de lei complementar, é fato que os estados continuaram a poder cobrar o ICMS com base nas cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do convênio. No caso dos autos, não há dúvida de que uma miríade de operações foi tributada nos moldes da Lei distrital nº 5.546/15, a qual previu a cobrança do DIFAL em tela pelo Distrito Federal e dessas outras cláusulas do Convênio.

Além do mais, é imprescindível recordar que a EC nº 87/15 e o convênio impugnado, o qual a regulamentou, vieram com o objetivo de melhor distribuir entre os estados e o Distrito Federal parcela da renda advinda do ICMS nas operações e prestações interestaduais.

Nesse sentido, a ausência de modulação dos efeitos da decisão fará com que os estados e o Distrito Federal experimentem situação inquestionavelmente pior do que aquela na qual se encontravam antes da emenda constitucional.

Reproduzo as considerações lançadas pelo Secretário de Estado de Fazenda do Distrito Federal nas informações por ele prestadas na ADI nº 5.469/DF (em julgamento conjunto):

“[É] preciso lembrar que o sistema de incidência e repartição de ICMS relativamente a operações interestaduais encontrava-se em plena vigência até o advento da Emenda Constitucional n. 87/2015. E, por evidente, essa antiga sistemática não será ripristinada na hipótese de declaração de

**RE 1287019 / DF**

inconstitucionalidade ou de sustação de eficácia das Cláusulas Primeira, Segunda Terceira, Sexta e Nona do Convênio ICMS n. 93/2015, mesmo porque ela foi revogada por uma norma constitucional que permanecerá perfeitamente válida.

Nesse sentido, vai se estabelecer uma situação de vácuo normativo, na qual as operações interestaduais que destinem bens ou serviços a outros entes federados simplesmente ficarão carentes de um regime jurídico imediatamente aplicável. (...)

Trata-se de uma situação que gera, obviamente, uma enorme insegurança jurídica, dada a ausência de tratamento normativo adequado a uma infinidade de operações. Como se não bastasse essa circunstância, haverá uma enorme perda de receita para os Estados, que não terão como exigir o ICMS nessas situações. Somente no Distrito Federal, estima-se uma perda da ordem de R\$ 375 milhões para o ano de 2016. (...) Para além de tudo, os próprios objetivos de prestígio ao pacto federativo e de encerramento das guerras fiscais serão inviabilizados, em face da não incidência imediata da Emenda Constitucional n. 87/2015."

Sendo assim, julgo ser necessário modularem-se os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, para que a decisão produza efeitos (i) quanto à cláusula nona, desde a concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, (ii) quanto às cláusulas primeira, segunda terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento. Essa solução é a que também consta da ADI nº 5.469/DF.

Também julgo ser necessário modularem-se os efeitos da decisão dada no item 6 deste voto relativamente às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, estabelecendo-se que tal decisão produza efeitos também a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento, ressalvadas as ações judiciais em curso, exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Em relação a essas normas, as quais são

**RE 1287019 / DF**

inválidas, entendo que a decisão deva produzir efeitos desde a concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF.

**9. DA PARTE DISPOSITIVA**

Ante o exposto, acompanho o Relator, Ministro **Marco Aurélio**, e dou provimento ao recurso extraordinário, assentando a invalidade “da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora”. Também acompanho o Relator quanto à tese de repercussão geral de que:

“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”.

Incidentalmente e em razão do julgamento conjunto com a ADI nº 5.469/DF, bem como da objetivação das causas submetidas à repercussão geral, declaro 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.

Declaro, ainda, que são válidas as leis dos estados e do Distrito Federal editadas após a EC 87/2015 que preveem o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, exceto no que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, não produzindo efeitos enquanto não for editada lei complementar dispendo sobre o assunto.

Proponho a modulação dos efeitos da decisão, de modo que ela produza efeitos a partir do exercício seguinte a este julgamento (**2021**), exceto quanto à cláusula nona do ICMS nº 93/2015 e às normas das leis dos estados e do Distrito Federal que versarem sobre essa cláusula.

**RE 1287019 / DF**

Quanto a tais normas e cláusula, todas inválidas, proponho que a decisão produza efeitos desde a concessão da medida cautelar na ADI nº 5.464/DF.

É como voto.

**REAJUSTE DE VOTO**

Já em meu voto anterior (sessão de 11/11/20) eu havia feito uma proposição de modulação. Diante das ponderações do Ministro **Roberto Barroso**, ao longo do julgamento, e ultimada a apreciação do mérito somente agora, em 2021, retifico a proposta anteriormente formulada, sugerindo a Vossas Excelências a modulação que passo a expor.

Proponho a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para estabelecer que a decisão produza efeitos, (i) quanto à cláusula nona, desde a concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, (ii) quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022).

A mesma solução julgo ser necessária em relação à lei do Distrito Federal e, **a fortiori**, às leis dos demais estados. Em relação a elas, proponho que a decisão produza efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos devem retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF.

Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso.

É como voto.

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019**

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

**RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO**

RECTE.(S) : MADEIRAMADEIRA COMERCIO ELETRONICO S/A E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) : JULIO CESAR GOULART LANES (9340A/AL, 22398/BA, 21994-A/CE, 29745/DF, 17664/ES, 30401/GO, 119130/MG, 13449-A/MS, 13329/A/MT, 46648-A/PB, 01088/PE, 43861/PR, 156273/RJ, 712-A/RN, 4365/RO, 46648/RS, 24166/SC, 519A/SE, 285224/SP)

RECDO.(A/S) : DISTRITO FEDERAL

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL

INTDO.(A/S) : FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ADV.(A/S) : LIVIA GENDORF ROMUALDO DA SILVA (124739/MG)

ADV.(A/S) : TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR (40300/DF, 2178-A/RJ, 16854/SP)

INTDO.(A/S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

INTDO.(A/S) : ESTADO DO ACRE

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE

INTDO.(A/S) : ESTADO DE ALAGOAS

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE ALAGOAS

INTDO.(A/S) : ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

INTDO.(A/S) : ESTADO DO AMAPÁ

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ

INTDO.(A/S) : ESTADO DO AMAZONAS

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS

INTDO.(A/S) : ESTADO DA BAHIA

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA

INTDO.(A/S) : ESTADO DO CEARÁ

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ

INTDO.(A/S) : ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

INTDO.(A/S) : ESTADO DE GOIÁS

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS

INTDO.(A/S) : ESTADO DO MARANHÃO

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO MARANHÃO

INTDO.(A/S) : ESTADO DO MATO GROSSO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO

INTDO.(A/S) : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROC.(A/S) (ES) : ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INTDO.(A/S) : ESTADO DO PARÁ

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARÁ

INTDO.(A/S) : ESTADO DA PARAÍBA

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA PARAÍBA

INTDO.(A/S) : ESTADO DO PARANÁ

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARANA

INTDO. (A/S) : ESTADO DE PERNAMBUCO  
ADV. (A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO  
INTDO. (A/S) : ESTADO DO PIAUÍ  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ  
INTDO. (A/S) : ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
INTDO. (A/S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
INTDO. (A/S) : ESTADO DE RONDÔNIA  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA  
INTDO. (A/S) : ESTADO DE RORAIMA  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA  
INTDO. (A/S) : ESTADO DE SANTA CATARINA  
ADV. (A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA  
INTDO. (A/S) : ESTADO DE SÃO PAULO  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO  
INTDO. (A/S) : ESTADO DE SERGIPE  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SERGIPE  
INTDO. (A/S) : ESTADO DO TOCANTINS  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO TOCANTINS  
INTDO. (A/S) : DISTRITO FEDERAL  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL

**Decisão:** Após o voto do Ministro Marco Aurélio (Relator), que conhecia do recurso extraordinário e dava-lhe provimento para, reformando o acórdão atacado, assentar inválida a cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora, e fixava a seguinte tese (tema 1.093 da repercussão geral): "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", pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Falaram: pelos recorrentes, o Dr. Roque Antonio Carrazza; pelo interessado Estado do Rio Grande do Sul, o Dr. Thiago Holanda González, Procurador do Estado; e, pela interessada Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais, o Dr. Tercio Sampaio Ferraz Junior. Plenário, Sessão Virtual de 16.10.2020 a 23.10.2020.

**Decisão:** Após o voto do Ministro Marco Aurélio (Relator), que conhecia do recurso extraordinário e dava-lhe provimento para, reformando o acórdão atacado, assentar inválida a cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora, e fixava a seguinte tese (tema 1.093 da repercussão geral): "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"; e do voto do Ministro Dias Toffoli, que acompanhava o Relator e dava provimento ao recurso extraordinário, assentando a invalidade "da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora", acompanhava o Relator também quanto à tese de repercussão geral e propunha a modulação dos efeitos da decisão, de modo que ela produza efeitos a partir do exercício seguinte (2021), exceto quanto à cláusula nona do ICMS nº 93/2015 e às normas das leis dos estados e do Distrito Federal que versarem sobre essa cláusula, propondo, quanto a tais normas e cláusula, que a decisão produza efeitos desde a concessão da medida cautelar na ADI nº 5.464/DF, pediu vista dos autos o Ministro Nunes Marques. Falaram: pelas recorrentes, o Dr. Fabio Brun Goldschmidt; e, pelo recorrido, o Dr. Jorge Octávio Lavocat Galvão, Procurador do Distrito Federal. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 11.11.2020 (Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Augusto Brandão de Aras.

Carmen Lilian Oliveira de Souza  
Assessora-Chefe do Plenário

24/02/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL

**VOTO - VISTA**

(RE 1.287.019/DF e ADI 5.469/DF)

**O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES:** Trata-se de recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, e de ação direta de inconstitucionalidade nos quais se discute a cobrança do chamado diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais envolvendo consumidor não contribuinte do imposto, nos termos do que preconizado pela EC nº 87/2015. Questiona-se a possibilidade de os Estados instituírem, por meio de lei local, referida cobrança, sem necessidade de aguardar a edição de lei complementar para tanto.

A ação direta tem por objeto as cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, firmado no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e que dispõe sobre *“procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bem e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizados em outra unidade federada”*.

Aduz a requerente que o citado convênio, ao cuidar de base de cálculo, contribuinte, tratamento tributário diferenciado e favorecido de ICMS a empresas de pequeno porte, teria adentrado em matéria reservada a lei complementar, bem assim que mencionado veículo normativo, formalizado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, só poderia ser instituído para tratar de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, conforme disciplina do art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

A respeito da cláusula primeira, afirma que a regra nela estabelecida violaria o princípio da legalidade, em especial por prescrever a definição

**RE 1287019 / DF**

do fato gerador nas hipóteses envolvendo operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

Quanto à cláusula segunda, alega ter o convênio disciplinado da base de cálculo do ICMS referente às operações interestaduais.

No que concerne à cláusula terceira, sustenta contrariedade à sistemática não cumulativa do ICMS ao supostamente vedar a apropriação do crédito referente ao tributo recolhido no destino.

A cláusula sexta, por sua vez, trataria abertamente de base de cálculo de ICMS, determinando que, *“para o cálculo do diferencial de alíquota na origem, seja observada a legislação da unidade de destino do bem ou do serviço”*, hipótese que não estaria prevista na Lei Complementar nº 87/96.

Defende, por fim, a inconstitucionalidade da cláusula nona, que, *“ao incluir os optantes do simples nacional na nova sistemática, adentrou no campo exclusivo de lei complementar, tratando de contribuinte de tributo e incluindo os optantes do Sistema Simples nas regras do ato normativo”*.

Já o recurso extraordinário foi interposto por Madeiramadeira Comércio Eletrônico S.A. e outras, com fundamento no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, que reconheceu a legitimidade da cobrança da diferença entre as alíquotas interna e interestadual do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou serviços a consumidor final, não contribuinte habitual do imposto, localizado no Distrito Federal.

Após a rejeição dos declaratórios, as recorrentes formalizaram extraordinário em que sustentam, em suma, a violação dos arts. 145, I e III, “a”, e 155, § 2º, XII, “a”, “c”, “d”, e “i”, da Constituição Federal,

**RE 1287019 / DF**

a partir do entendimento de que a cobrança em questão demandaria a edição de lei complementar definidora de regras gerais para a posterior cobrança do referido diferencial de alíquota.

Em ambos os feitos, a Procuradoria-Geral da República ofereceu parecer em que opinou, em síntese, ser *“despiciente a edição de lei complementar visando à cobrança da diferença de alíquota nas operações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidores finais não contribuintes do imposto, diante da autoaplicabilidade da alteração promovida pela emenda Constitucional nº 87/2015”*.

Iniciado o julgamento em 11 de novembro de 2020, o eminente Ministro Marco Aurélio votou pelo provimento do recurso extraordinário. Na oportunidade, entendeu o Relator pela invalidade da cobrança do chamado diferencial de alíquota de ICMS quando envolvida operação interestadual com mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, ante a inexistência de lei complementar disciplinadora. Em apertada síntese, assentou, nos termos do art. 146, I e III, da Constituição Federal, que a cobrança reclama a regulamentação por meio de lei de caráter nacional que estabeleça normas gerais, não se podendo extrair do regramento introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015 um tratamento exauriente para a questão.

O pronunciamento foi acompanhado pelo Ministro Dias Toffoli, Relator da ADI 5.469/DF, apreciada em conjunto. Em referida ação, Sua Excelência votou por declarar 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, e propor a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, para estabelecer que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona,

**RE 1287019 / DF**

desde a concessão da medida cautelar, *ad referendum* do Plenário, nos autos da ADI nº 5.464/DF, e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício seguinte a este julgamento, o que, então, estava assinalado como o ano de 2021.

Cumpre destacar, ainda, que, naquela assentada, o Ministro Marco Aurélio externou a divergência tão somente em relação à proposta de modulação formulada, acompanhando o Ministro Toffoli quanto à procedência da ação direta.

Pedi vista dos autos na oportunidade e agora os devolvo para julgamento.

A parcial identidade dos temas permite o resgate em conjunto da controvérsia, bem assim a solução que apresento em voto único.

**Decido.**

No que se refere aos pressupostos de recorribilidade do extraordinário e ao preenchimento dos requisitos para processamento da ação direta, acompanho os eminentes Relatores e já passo à análise do tema de fundo, destacando, com a devida vênia, que irei divergir.

A Constituição Federal, em disciplina anterior à Emenda Constitucional nº 87/2015, já prescrevia, quanto ao ICMS devido nas operações interestaduais, a adoção da alíquota interestadual na hipótese de ser o destinatário contribuinte do imposto, conferindo ao Estado da localização do destinatário a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Por outro lado, nas situações em que envolvido destinatário não contribuinte, previa a Carta Maior a incidência tão somente da alíquota interna estabelecida pelo Estado de origem.

Tal sistemática, entretanto, causava distorções na arrecadação entre os entes federados, em especial a partir da crescente informatização do

**RE 1287019 / DF**

comércio, que privilegiava os Estados produtores, concentrando neles boa parte da arrecadação do imposto, em detrimento dos demais.

Atento ao fenômeno, e com vista a reequilibrar a estrutura federativa, houve por bem o constituinte derivado proceder à edição da Emenda Constitucional nº 87/2015, destacando, desde aquele momento, a importância de modernizar-se a repartição de receitas desse relevante imposto estadual, como se observa da própria justificativa trazida no texto da então PEC 103/2011:

*“O comércio não presencial, mormente o denominado comércio eletrônico, cresceu de forma expressiva nos últimos anos e mostra tendência de tornar-se, em futuro breve, a prática preponderante na comercialização de mais e mais produtos, a começar pelos de maior valor, porém alcançando todos os demais, principalmente os bens de consumo de uso durável. Qualquer produto, desde que padronizado e passível de exibição por catálogo, é objeto desse tipo de comércio.*

*Essa verdadeira revolução de costumes e de prática comercial é possibilitada pelo avanço espetacular dos meios de comunicação eletrônica, que permitem a um consumidor pesquisar nacionalmente onde encontra mais em conta o produto que tem em vista, disparando sua compra por simples apertar de botões e fazendo o pagamento mediante a autorização – também eletrônica, de lançamento em seu cartão de crédito.*

*Sem sair de sua residência, o cidadão efetua uma compra de fornecedor situado em outra unidade da federação, a milhares de quilômetros e recebe o seu pedido em alguns dias mais.*

*Na outra ponta, grandes organizações comerciais estão se aparelhando para isso e a própria massificação das vendas – em face da ampliação ilimitada de seu território de operação, permite a redução de preços e condições excepcionais de concorrência em relação ao vendedor tradicional, que, para levar o produto até a praça onde está estabelecido, tem que incorrer numa enorme série de custos de funcionamento, de propaganda, de intermediação e de estocagem.*

*Esse é o mundo moderno, essa é a tendência e nada a objetar – muito pelo contrário.*

**RE 1287019 / DF**

*Entretanto, a atual regra constitucional de distribuição de receita do ICMS no caso de operações interestaduais foi desenhada quase cinquenta anos atrás, quando nem se sonhava com esse dinamismo do comércio.*

*Nos termos atuais, quando a operação interestadual envolve dois contribuintes do imposto, há a divisão entre o Estado de origem e o de destino da mercadoria. Porém, quando o adquirente, mesmo situado em outra Unidade da Federação, é consumidor final, não contribuinte 'de jure' do imposto, o produto da arrecadação decorrente da operação é integralmente destinada ao Estado onde está sediado o vendedor.*

*Enquanto a prática comercial caracterizava como meramente incidental a venda interestadual para consumidor final, não havia objeções a levantar e tudo funcionou satisfatoriamente. Entretanto, a magnitude que já assumiu e a tendência de evolução do quadro é extremamente preocupante, porque já se nota desequilíbrio na política estabelecida para divisão de receita entre Estado produtor (ou meramente vendedor) e Estado consumidor – a tal ponto que coloca em risco o próprio objetivo de se alcançar, algum dia, o cumprimento pleno do princípio de destino. Ao contrário, está sendo reforçado o princípio da origem, com sérios prejuízos para os Estados consumidores.*

.....  
*A forma, ou seja, os procedimentos necessários à operacionalização dessa divisão serão deliberados pelo CONFAZ."*

Alterando-se a sistemática de cobrança do ICMS nas operações interestaduais, eliminou-se a distinção de tratamento em face das características do destinatário das mercadorias e serviços. Unificou-se a repartição das receitas prescrevendo-se, para ambas as situações, a incidência da alíquota interestadual para o Estado de origem, e o diferencial desta com a alíquota interna – DIFAL – para o Estado em que localizado o destinatário da operação.

**RE 1287019 / DF**

Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição passaram a contar com a seguinte redação:

*“VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;*

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

*a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto*

*b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;”*

Ora, a Emenda Constitucional nº 87/2015 não fez outra coisa além de estender a sistemática da cobrança do referido diferencial de alíquota do ICMS nas operações interestaduais às situações em que o consumidor final destinatário não fosse contribuinte habitual do imposto. Não há inovação, uma vez que inexistente, na espécie, o alargamento da competência anteriormente prevista quanto ao ICMS.

Dito de outra forma, não há a instituição de imposto novo ou mesmo a incidência de tributo sobre operações anteriormente não tributadas. O ICMS já incidia no período antecedente à Emenda Constitucional nº 87/2015 sobre ambas as operações interestaduais, tanto nas que envolvessem destinatários contribuintes quanto naquelas em que estes fossem não contribuintes do imposto.

O que há é a mera redistribuição do que antes era cobrado, isto é, uma repartição da receita oriunda de uma incidência que já existia.

E, nisso, inclusive, observa-se, nessa nova sistemática de distribuição da receita do imposto estadual, uma disciplina exaustiva que, aliada às previsões já contidas na legislação complementar ora existente,

**RE 1287019 / DF**

possibilitou aos Estados procederem à edição das respectivas normas locais.

A Lei Complementar nº 87/96, ao estabelecer as balizas relativas ao ICMS, considerado o princípio da reserva de lei complementar (CF, art. 146, III, e 155, XII, e seus incisos), cumpriu a função de norma geral do imposto, possibilitando a cobrança do diferencial de alíquota tanto na sistemática anterior quanto na presente, inaugurada pela EC nº 87/2015. Os elementos contidos nesse diploma legal, tais como as definições de fato gerador, dos contribuintes e das bases de cálculo, são suficientes para que a cobrança do diferencial de alíquota nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte habitual do ICMS fosse instituída, satisfazendo, pois, esse diploma o que preconizado no art. 146 da Constituição.

O imposto continuou a incidir sobre a operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação; o contribuinte não deixou de ser aquele que, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, promova a circulação de mercadorias ou preste os serviços em questão; e a base de cálculo do imposto permanece o valor da operação de circulação de mercadoria ou da prestação do serviço. Nenhum desses elementos precisa ser redefinido para atender a essa repartição do montante a ser recolhido relativamente ao ICMS.

Ademais, o próprio texto constitucional, modificado pela EC nº 87/2015, indica o destinatário da receita e os sujeitos responsáveis pelo respectivo recolhimento em cada hipótese.

Por essa razão, não vislumbro motivo para sustentar que o texto da Constituição Federal, na redação que lhe deu a mencionada emenda, tenha perdido densidade normativa, de maneira a impossibilitar sua autoaplicabilidade.

**RE 1287019 / DF**

Em reforço à tese de que o próprio texto constitucional contém os elementos necessários para permitir a cobrança desse diferencial de alíquota, ressalto que a EC nº 87/2015 acrescentou o art. 99 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), por meio do qual o constituinte derivado estabeleceu a divisão proporcional e progressiva, entre as unidades federadas de origem e de destino, da receita correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, começando, em 2015, com 20% (vinte por cento) para o Estado de origem e 80% (oitenta por cento) para o de destino, até que, em 2019, a integralidade do diferencial de alíquota fosse destinada para o Estado de destino.

Verifica-se, portanto, que, desde 2015, há a produção de efeitos da sistemática ora em análise, sem que houvesse menção, pela EC nº 87/2015, à necessidade de edição de nova legislação complementar.

No mais, é certo que cabe a lei complementar dispor sobre os conflitos de competência tributária (inciso I do art. 146 da Constituição Federal), mas também é certo que a mera existência de uma norma geral, por si, não tem o condão de evitar que uma pessoa política eventualmente invada a esfera de competência tributária de outra. O que cumpre investigar é a densidade normativa do dispositivo constitucional, o que, com a devida vênia, reputo presente no caso.

Assim, a mais ver, ao analisarmos a sistemática inaugurada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, sequer há se falar em conflito aparente, pois, como mencionado, todos os elementos trazidos já se encontram postos no texto constitucional, e eventuais dúvidas interpretativas quanto ao estabelecido em normas constitucionais, por si sós, não impõem necessária edição de lei complementar.

A competência para exigir o diferencial de alíquota foi explicitada pela própria Constituição, e a possível divergência de interpretação

**RE 1287019 / DF**

quanto aos vocábulos adotados pela EC nº 87/2015 não deve ser traduzida como obstáculo ao exercício dessa atribuição pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Destaco, ainda, que, no meu entender, o teor do disposto no Convênio CONFAZ ICMS nº 93/2015 em nada transborda as balizas existentes na Constituição e na legislação complementar, apenas esmiuçando e padronizando procedimentos necessários para a cobrança do imposto.

A observância estrita, pelas cláusulas ora questionadas, do que legalmente estabelecido para regular a cobrança do ICMS, não faz surgir natureza de norma geral pretensamente atribuída ao Convênio. Revela-se imprópria a afirmação de que a cobrança do diferencial de alíquota decorreria daquele ato, quando o fundamento de validade decorre da disciplina contida nas leis estaduais, na Lei Complementar nº 87/96 e na própria Constituição Federal.

Nessa linha, tem-se, na cláusula primeira, tão somente técnica formal de produção normativa, voltada a facilitar o emprego da disciplina ali contida, a partir do esclarecimento de seu âmbito de aplicação. A cláusula, portanto, além de nada acrescentar, também não altera a definição constitucional do fato gerador do ICMS, reproduzindo a própria redação do art. 155, § 2º, VII, da Constituição, bem assim a do art. 99 do ADCT.

A cláusula segunda, por sua vez, detalha a forma como se dará o recolhimento do imposto para fins de repartição de receita, esmiuçando as alíquotas aplicáveis e a base de cálculo a ser adotada. Mesmo assim, a meu ver, em nada suas disposições avançam em relação ao regramento já contido tanto no texto constitucional quanto no da Lei Complementar nº 87/96. Isso porque as alíquotas já se encontram previstas, quer por Resolução do Senado, no tocante às interestaduais,

**RE 1287019 / DF**

quer nas respectivas legislações locais, no caso das alíquotas internas. Ainda, quanto à base de cálculo, o próprio § 1º do citado dispositivo remete ao disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, confirmando ser esta o valor da operação ou preço do serviço, ou seja, dentro do próprio arquétipo constitucional.

A cláusula terceira cuida da não cumulatividade do imposto, estabelecendo que *“o crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, observado o disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96”*. Nesse sentido, não observo, quanto ao ponto, qualquer transgressão ao estabelecido na norma geral do ICMS, pois a própria cláusula determina que a concretização da não cumulatividade se dê a partir da disciplina contida na norma complementar, reiterando o direito à apropriação do crédito relativo à parcela do imposto em que figura como contribuinte.

Já a cláusula sexta limita-se a determinar que o responsável pelo recolhimento do imposto devido no Estado de destino observe a respectiva legislação desse ente. Compreendo ser essa disposição consequência lógica da nova sistemática inaugurada pela EC nº 87/2015, justamente por guardar a pertinência com nova repartição de receita do ICMS. Isso porque, sendo do remetente a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, é de esperar-se que venha a ser observada a legislação do Estado, inclusive no que toca aos próprios procedimentos de recolhimento.

Ainda, não vislumbro a inconstitucionalidade na cláusula nona naquilo que dispõe quanto ao alcance às empresas optantes do regime do SIMPLES NACIONAL, uma vez que seu fundamento normativo encontra respaldo na própria Lei Complementar nº 123/2006, a qual

**RE 1287019 / DF**

prescreve, em seu art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “h”, que aquela sistemática não exclui a incidência do ICMS devido, por exemplo, nas aquisições, em outros Estados e no Distrito Federal, de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Ora, a partir da disciplina autorizadora já prevista em referido diploma legal, entendo plenamente aplicável a sistemática trazida pela EC nº 87/2015 também aos optantes do Simples, a conferir tratamento uniforme para essas operações interestaduais, privilegiando, como já afirmado, o princípio federativo ante o avanço do comércio eletrônico e as distorções por ele causadas em face da sistemática anterior de recolhimento do ICMS. A ausência de ressalva na mencionada emenda, a excluir as micro e pequenas empresas, leva-me a crer que se optou por alcançar todas as relações de consumo interestaduais destinadas a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS.

Entendo, ainda, não assistir razão ao que articulado quanto à alegada impropriedade da veiculação de disciplina procedimental por meio do citado convênio, seja por haver previsão nos arts. 100, 102 e 199 do CTN sobre a possibilidade de convênios para regular e complementar a legislação de regência, em especial no tocante ao estabelecimento de normas procedimentais, seja pelo próprio reconhecimento trazido pela PEC 103/2011, ao dispor que a forma – ou seja, os procedimentos necessários à operacionalização dessa nova divisão de receitas – seria deliberada pelo CONFAZ.

Embora a disposição contida em referido convênio jamais possa extrapolar as balizas previstas na legislação complementar, o que, com a devida vênia, não se observa no presente caso, nada impede que se busque uma melhor sistematização dos procedimentos de cobrança.

**RE 1287019 / DF**

**Ante o exposto**, com a devida vênia, divirjo dos eminentes Ministros Marco Aurélio e Dias Toffoli, **para negar provimento** ao presente recurso extraordinário e **julgar improcedente** o pedido formulado na ação direta.

**É o meu voto.**

24/02/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:** Sr. Presidente, temos para exame o Tema 1093 da Repercussão Geral, assim descrito:

“Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquota do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015.”

Cuida-se de Recurso Extraordinário interposto por Madeiramadeira Comércio Eletrônico S.A e outras em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, em que se discute se a instituição do Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL), conforme previsto no artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015, exige a edição de lei complementar, considerando o disposto nos artigos 5º, incisos LIV e LV; 93, inciso IX; 146, incisos I e III, alínea “a”; e 155, inciso XII, alíneas “a”, “c”, “d” e “i”, da Constituição Federal.

Na origem, cuida-se de Mandado de Segurança impetrado em face de atos a serem praticados pelo Subsecretário da Receita do Distrito Federal. As impetrantes buscam não se sujeitar ao recolhimento do Diferencial de Alíquota do ICMS decorrente de operações interestaduais, conforme instituído pela Emenda Constitucional 87/2015.

As impetrantes narram que são pessoas jurídicas de direito privado fornecedoras de mercadorias a consumidores finais, pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do ICMS, localizados nas diversas Unidades da Federação e no Distrito Federal. Em suas atividades, efetuam o recolhimento do Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL), cuja competência para instituição foi atribuída às Unidades da Federação

**RE 1287019 / DF**

destinatárias de operações interestaduais.

Argumentam que a exigência do Diferencial de Alíquota do ICMS pelo Distrito Federal, na condição de unidade de destino de operações mercantis interestaduais, fundamenta-se na Lei Distrital 5.546/15 e no Convênio 93/2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Defendem ser inconstitucional a cobrança do DIFAL antes da sua regulamentação por lei complementar federal, a qual não pode ser substituída pelas referidas normas.

Em síntese, foram os seguintes os argumentos das empresas impetrantes:

I. De acordo com os arts. 146, I, III, e 155, XII, alíneas “a”, “d” e “i” da Constituição Federa cabe à lei complementar nacional dispor sobre conflitos de competência e definir os contribuintes, estabelecimentos responsáveis, fatos geradores, base de cálculo, e local das operações em matéria de ICMS;

II. O STF já decidiu que a exigência de diferencial de alíquota de ICMS por lei estadual somente é válida se tiver suporte em lei complementar, e confirmou que a LC 87/1996 não trata sequer do DIFAL exigido na compra interestadual de bens (RE 580.903, julgado em 28/04/2015);

III. O STF já declarou a inconstitucionalidade da exigência de ICMS prevista em lei ordinária editada antes da edição de lei complementar que disciplinou uma nova hipótese de incidência do imposto introduzida por emenda constitucional (RE 439.796, julgado em 06/11/2013);

IV. a Ministra Cármen Lúcia, na ADI 5.866, reiterou o entendimento de que as regras gerais de ICMS devem ser disciplinadas por lei complementar;

V. em resposta a consulta formulada pelo Estado de São Paulo a respeito do autoaplicabilidade da EC 87/2015, a assessoria jurídica do CONFAZ concluiu negativamente, afirmando que: “a previsão do diferencial de alíquota no Texto Constitucional não supre a necessidade de edição de lei complementar” no Parecer nº 1.226/2015 (fl. 176, Doc. 2);

**RE 1287019 / DF**

VI. A Lei Complementar 87/1996, que estipula normas gerais a respeito do ICMS, não prevê as regras necessárias para viabilizar a aplicação da Emenda Constitucional 87/15 e dirimir os conflitos de competência sobre o DIFAL entre as Unidades da Federação, tampouco disciplina quem são os contribuintes, os estabelecimentos responsáveis, pela cobrança, a base de cálculo o local das operações sujeitas ao imposto;

VII. O Congresso Nacional já reconheceu a necessidade de Lei Complementar para estabelecer as regras do DIFAL, assim encontram-se em trâmite os Projetos de Lei Complementar 218/2016 e 325/2016 que tem o objetivo de introduzir na LC 87/1996 as regras necessárias sobre o DIFAL;

VIII. O Convênio ICMS 93/2015, do CONFAZ, não supre a necessidade de lei complementar federal para viabilizar a instituição do DIFAL pelas diversas Unidades da Federação, de modo que o CONFAZ invadiu a competência do Congresso Nacional para editar as regras gerais sobre o DIFAL, razão pela qual está em tramitação na Câmara dos Deputados o Projeto de Decreto Legislativo nº 318/2016, que visa sustar os efeitos do Convênio ICMS 93/2015;

IX. de acordo com o Professor Roque Antonio Carrazza, em parecer anexado pelas impetrantes, é inconstitucional a exigência do DIFAL de que trata a EC 87/2016 antes da sua regulamentação por lei complementar nacional;

X. A inconstitucionalidade da exigência do DIFAL antes da edição de lei complementar nacional já foi reconhecida por inúmeros juízes e desembargadores em diversas liminares e sentenças, cujas cópias foram anexadas.

Sustentam, ainda, estarem presentes os requisitos para concessão de liminar e requerem sua concessão *inaudita altera pars*, para suspender a exigibilidade dos créditos tributários de DIFAL desde o mês de julho de 2018 até o trânsito em julgado da decisão final do processo, afastando qualquer sanção, penalidade, restrição ou limitação de direitos em face do não recolhimento do DIFAL.

Por fim, vindicam a concessão definitiva da segurança, confirmando-

**RE 1287019 / DF**

se a liminar concedida, para “reconhecer a inconstitucionalidade do Convênio ICMS 93/2015 e da Lei estadual que instituiu o DIFAL sem base em lei complementar e, assim, assegurar às IMPETRANTES, definitivamente, o direito de, sem ficarem sujeitas à imposição de qualquer sanção, penalidade, restrição ou limitação de direitos, não recolher o DIFAL ao Distrito Federal, relativamente a operações interestaduais com mercadorias vendidas a consumidores finais não-contribuintes do ICMS localizados nesta UF, enquanto não vierem a ser editadas (i) lei complementar nacional regulamentando a EC 87/2015 e, posteriormente, (ii) lei estadual que institua esse imposto em conformidade com essa lei complementar, respeitados ainda os princípios da irretroatividade e da anterioridade de exercício e nonagesimal”. (fls. 4/5, Doc. 3).

A medida liminar pleiteada foi indeferida pelo juízo de primeiro grau, por não estarem preenchidos os requisitos para sua concessão (fls. 116-120, Doc. 3).

O Distrito Federal requereu a sua habilitação na condição de litisconsorte passivo e apresentou sua defesa alegando, preliminarmente, a inadequação da via eleita, a ensejar a extinção do processo sem análise do mérito, conforme art. 485, inciso VI, do NCPC/2015. Quanto ao mérito, refutou integralmente os argumentos da impetrante e, por fim, requereu seja denegada a segurança pretendida, por inexistência do direito alegado (fls. 130-151, Doc. 3).

O Juízo de primeiro grau denegou a segurança pleiteada e extinguiu o processo com julgamento do mérito, considerando que “não se identifica, na normatização do DIFAL, nenhuma norma de eficácia limitada cuja aplicabilidade seja obstada pela falta de edição de lei complementar regulamentadora, nos termos dos arts. 146 e 155, XII, da CR/88. A saber, a mera existência de possível dúvida sobre a interpretação da norma constitucional não a torna norma de eficácia limitada. Portanto,

**RE 1287019 / DF**

como a EC n. 87/15 não trouxe inovação ao ordenamento jurídico que torne necessária a edição de nova lei complementar, não se verifica ofensa aos artigos 146 e 155, XII, da CR/88 em razão do recolhimento do DIFAL pelo DF com base na LC n. 87/96 e na Lei Distrital n. 5.546/15.” (fls. 3/4, Doc. 4).

Irresignadas com a sentença de improcedência, as impetrantes apresentaram recurso de apelação, no qual reiteraram a fundamentação da inicial, acrescentando, em suma, os seguintes argumentos (fls. 4/5, Doc. 6):

“i. O E. STF já decidiu, nos autos do RE nº 149.955, pela impossibilidade de os Estados utilizarem do *vacum legis* proporcionado pelo art. 24, § 3º, da Constituição, para exercer a competência plena (instituir tributo) e gerar conflitos de competência, deixando claro que “Os Estados-membros não podem instituir, mediante ato legislativo próprio, o tributo a que se refere o art. 155, II, da Constituição enquanto não for editada, pela União Federal, a lei complementar nacional prevista no art. 146 da Lei Fundamental da República. A existência desse *vacum legis* não confere aos Estados-membros a possibilidade de exercerem, com base nas regras inscritas no art. 24, § 3º, da Constituição (...) competência legislativa plena”

[...]

v. Ou seja, a r. sentença deve ser reformada na medida em que, indevidamente, sobrepõe o art. 24, § 3º, da Constituição Federal, ao art. 146, I, III, e art. 155, XII, alíneas “a”, “d” e “i”, também da Constituição Federal. Nesse particular, deve prevalecer uma interpretação sistemática da Constituição Federal para se concluir, em matéria tributária (sobretudo, para fins de ICMS), é inafastável a exigência de lei complementar, sendo vedado aos Estados o exercício de competência plena (na ausência de lei complementar), sob pena de promoção de conflitos de competência e de se autorizar a exigência de tributos em um cenário de insuficiência normativa (violando o princípio da legalidade). Ademais, as regras específicas aplicáveis ao ICMS não devem ser tratadas como “regras

**RE 1287019 / DF**

gerais” nos termos do o art. 24, § 3º, da Constituição Federal.”

O Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios manteve a sentença e negou provimento à apelação das impetrantes, por considerar prescindível a edição de lei complementar para regulamentar a cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS, conforme acórdão assim ementado (fl. 1, Doc. 8):

“APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DO ICMS (DIFAL). OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/96. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE.

1. É cabível a impetração do mandado de segurança quando se questiona os efeitos concretos do ato normativo na relação jurídico-tributária (Súmula 266 STF).

2. A EC nº 87/96 não criou nova hipótese de incidência tributária, apenas determinou a aplicação do diferencial da alíquota interestadual do ICMS nas operações interestaduais, sendo desnecessária a edição de Lei Complementar para sua incidência.

3. Negou-se provimento ao apelo das autoras.”

Opostos embargos de declaração pelas impetrantes (Doc. 10), foram rejeitados (Doc. 12).

No Recurso Extraordinário (Doc. 16), com fundamento no art. 102, III, ‘a’ da Constituição Federal, as impetrantes alegam violação aos seguintes dispositivos constitucionais: art. 5º, incisos LIV e LV; art. 93, inciso IX; art. 146, incisos I e III; e art. 155, § 2º, inciso XII, alíneas “a”, ‘c’, “d” e “i”.

Preliminarmente, sustentam a existência de prequestionamento e repercussão geral da matéria e invocam a nulidade do acórdão recorrido por ausência de fundamentação, tendo em vista que o órgão julgador foi omissos quanto aos dispositivos constitucionais indicados pelas

**RE 1287019 / DF**

recorrentes, em total afronta ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa, infringindo, desse modo, o disposto nos artigos 5º, incisos LIV e LV, e 93, inciso IX, da Constituição Federal.

Quanto ao mérito, defendem que o Tribunal de origem, ao considerar constitucional a exigência do Diferencial de Alíquota do ICMS sem a prévia edição de lei complementar que a regulamente, infringiu o disposto no art. 146, III, 'a', da Constituição Federal, visto que "o Convênio ICMS nº 93/2015 pretendeu tratar das "normas gerais" a respeito da nova sistemática da EC 87/2015, regulamentando (i) onde seria devido o novo tributo, (ii) qual seria o seu fato gerador e (iii) quem seria o contribuinte, em evidente contrariedade ao previsto em nossa Carta Magna." (fl. 8, Doc. 16). Aduzem que esta SUPREMA CORTE, em julgamento de casos análogos, considerou que a instituição do DIFAL somente pode ser veiculada por lei estadual após tal hipótese de incidência ser previamente regulamentada por lei complementar federal, conforme os seguintes precedentes: RE 580.903/PR, Rel. Min. ROBERTO BARROSO; ADI 5.866, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA; e RE 439.796, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA.

Argumentam que, "Com efeito, a afirmação do acórdão no tocante à legalidade da exigência do DIFAL pelo RECORRIDO, antes da edição de lei complementar, também contraria o art. 155, § 2º, XII, alíneas "a", "d", e "i", da CF/88. Isso porque as alterações constitucionais no regime de tributação das operações interestaduais pelo ICMS, tais como aquelas promovidas pelo Convênio ICMS nº 93/2015, deveriam ter sido, obrigatoriamente, regulamentadas por meio da edição de lei complementar, e não por convênio entre os Estados". (fl. 11, Doc. 16).

Asseveram que a ausência de lei federal específica que regulamente as normas gerais para a exigência do Diferencial de Alíquota do ICMS, cuja competência para a instituição foi outorgada pela EC 87/15, causa conflitos de competência entre as unidades federativas, passível de solução por meio de lei complementar, conforme previsto no art. 146, I, da Constituição.

Sustentam, ainda, que, embora os Estados possuam competência

**RE 1287019 / DF**

para instituir os impostos discriminados pela Constituição, eles sempre deverão observar as regras previstas na legislação complementar, não podendo se valer do *vacum legis* proporcionado pelo art. 24, § 3º, da Carta Magna para exercer a competência tributária plena e instituir tributo, de forma a gerar conflitos de competência entre as demais unidades da federação, conforme entendimento do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL fixado no julgamento do RE 149.955, Rel. Min. CELSO DE MELLO.

Por fim, pleiteiam a reforma do acórdão recorrido, “a fim de que seja reconhecido o direito das RECORRENTES de não recolher os débitos de diferencial de alíquotas de ICMS (“DIFAL”) quando de operações interestaduais envolvendo mercadorias destinadas a consumidores finais situados no Distrito Federal, conforme a sistemática do Convênio ICMS nº 93/2015, enquanto não for editada uma lei complementar regulamentadora da Emenda Constitucional nº 87/15 e, adicionalmente, uma lei do Distrito Federal em conformidade com essa lei complementar.” (fl. 17, Doc. 16).

Em contrarrazões (Doc. 24), o Distrito Federal sustentou, preliminarmente, que (a) o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL já reconheceu a ausência de repercussão geral quanto à suposta ofensa aos artigos 5º, incisos LV e LIV; e 93, inciso IX, no julgamento do RE 748.371-RG, Rel. Min. GILMAR MENDES, Tema 660, e do AI 791.292 QO-RG, Rel. Min. GILMAR MENDES, Tema 339, respectivamente; (b) o Tribunal de origem fundamentou-se em normas de índole infraconstitucional (Lei Complementar 87/96, Lei Distrital 5.546/2015 e Convênio 93/2015-CONFAZ), de modo que eventual ofensa à Constituição Federal seria meramente indireta ou reflexa; e (c) não há o necessário questionamento, conforme disposto na Súmula 282/STF.

No que se refere ao mérito da questão, a parte recorrida argumentou que a instituição do Diferencial de Alíquota do ICMS não é considerada novo tributo, mas tão somente regra constitucional de repartição da receita oriunda de tributo já existente.

Defende que “a cobrança do DIFAL/ICMS, por não implicar em nova

**RE 1287019 / DF**

exação, e nem nova hipótese de incidência, base de cálculo ou sujeição passiva de tributo preexistente, é perfeitamente válida sem a prévia edição de lei complementar específica, sobretudo porquanto os ditames do Convênio ICMS 93/2015-CONFAZ e da Lei Distrital 5.546/2015 não trazem nenhuma inovação no que pertine aos elementos do ICMS, dado que apenas repetem as disposições pertinentes da própria Constituição Federal, assim como da Lei Complementar 87/96." (fl. 10, Doc. 24).

O Tribunal de origem negou seguimento ao recurso extraordinário, nos termos do artigo 1.030, inciso I, alínea "a", do Código de Processo Civil/2015, quanto à suposta contrariedade aos artigos 5º, incisos XXXV, LIV e LV, e 93, inciso IX, da Constituição Federal, aplicando o entendimento firmado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL no julgamento dos Temas 660 e 339 da Repercussão Geral. Quanto à matéria remanescente, o apelo extremo foi inadmitido na origem ao argumento de que incide, ao caso, o óbice da Súmula 280/STF (*Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário*) (Doc. 25).

No Agravo (Doc. 29), as recorrentes refutaram integralmente os argumentos da decisão agravada e reiteraram a argumentação do recurso extraordinário quanto às violações a dispositivos constitucionais pelo acórdão recorrido.

Inicialmente, o eminente Ministro DIAS TOFFOLI, então Presidente desta SUPREMA CORTE, negou seguimento ao Agravo com fundamento na alínea 'c' do art. 13 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, considerando a existência de óbices jurídicos intransponíveis (Doc. 35).

Inconformadas, as agravantes apresentaram Agravo Interno (Doc. 37), diante do qual o ilustre Ministro Presidente reconsiderou a decisão anterior, determinou a regular distribuição dos autos e julgou prejudicado o regimental (Doc. 41).

**RE 1287019 / DF**

O ilustre Relator, Ministro MARCO AURÉLIO, proveu o agravo para dar seguimento ao recurso extraordinário. Determinou a reatuação do processo e submeteu a matéria debatida nos autos à apreciação do Plenário desta SUPREMA CORTE quanto à existência de repercussão geral.

Em julgamento datado de 18 de junho de 2020, o Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos autos e fixou o Tema 1093. A propósito, veja-se a ementa do julgado (fl. 1, Doc. 61):

“ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 – ARTIGO 155, § 2º, INCISOS VII e VIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – REGULAMENTAÇÃO – LEI COMPLEMENTAR – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ADEQUAÇÃO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral controversa sobre a necessidade de edição de lei complementar, visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL, nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes.” (ARE 1.237351-RG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe de 04/08/2020)

A Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais – FIEMG apresentou requerimento para sua admissão na condição de *amicus curiae* (Doc. 50), o que foi deferido pelo ilustre relator (Doc. 63).

Instada a se manifestar, a Procuradoria-Geral da República pronunciou-se pelo desprovimento do recurso extraordinário, em parecer que exhibe a seguinte ementa (fls. 1/2, Doc. 72):

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 1093. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. CONSUMIDOR FINAL.

RE 1287019 / DF

NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015. AUTOAPLICABILIDADE. LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. CONVÊNIO. UNIFORMIDADE DE PROCEDIMENTO. CONSTITUCIONALIDADE.

1. Recurso extraordinário *leading case* do Tema 1093 da sistemática da Repercussão Geral: “necessidade de edição de lei complementar visando à cobrança da Diferença de Alíquota do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015.”.

2. A Emenda Constitucional nº 87/2015, ao alterar a sistemática de aplicação de alíquotas nas operações interestaduais, descreveu minuciosamente a forma de cálculo, a responsabilidade pelo recolhimento e a proporção a ser partilhada, sendo despicienda a edição de lei complementar.

3. A Lei Complementar nº 87/96 dispõe sobre as normas gerais do ICMS, sendo estas aplicáveis às operações interestaduais.

4. Os convênios podem ser utilizados para uniformizar procedimentos a serem observados nas operações interestaduais.

5. Proposta de Tese de Repercussão Geral: É despiciente a edição de lei complementar visando à cobrança da diferença de alíquota nas operações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidores finais não contribuintes do imposto, diante da autoaplicabilidade da alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 87/2015. — Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário, com a fixação da tese sugerida.”

As empresas recorrentes apresentaram requerimento pleiteando a suspensão nacional do trâmite de todos os processos que versam sobre a mesma matéria debatida nos presentes autos até que a questão constitucional seja definitivamente julgada pelo plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, conforme disposto no art. 1035, § 5º, do CPC

**RE 1287019 / DF**

(Doc. 47), o qual foi indeferido pelo eminente Ministro MARCO AURÉLIO (Doc. 64).

Os 26 Estados da Federação e o Distrito Federal apresentaram requerimento de admissão na qualidade de *amici curiae*, manifestando-se, quanto ao mérito recursal, no sentido de que “não se revela necessária a edição de nova lei complementar como condição para a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais, nos termos da Emenda à Constituição nº 87/2015, não havendo qualquer inconstitucionalidade no regime normativo atualmente existente.” (fl. 5, Doc. 86).

O ilustre Ministro relator admitiu como interessados todos os 26 Estados da Federação e o Distrito Federal, determinando que recebam o processo no estágio em que se encontra (Doc. 108).

Iniciada a votação, o eminente Ministro MARCO AURÉLIO, relator, apresentou seu voto pelo provimento do recurso extraordinário e propôs que seja fixada a seguinte tese para o Tema. 1093 da Repercussão Geral:

“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.”

O eminente Ministro DIAS TOFFOLI pediu vista dos autos para analisar a presente controvérsia em conjunto com a ADI 5.469/DF, de sua relatoria, na qual se discutem as cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/2015 do CONFAZ, igualmente impugnadas pelas recorrentes nos presentes autos.

Em seu Voto-Vista, o ilustre Ministro DIAS TOFFOLI acompanhou a tese defendida pelo relator, com modulação dos efeitos do julgado, e julgou procedente a ADI 5.469/DF declarando a inconstitucionalidade

**RE 1287019 / DF**

formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, nos seguintes termos:

“Ante o exposto, quanto ao caso concreto, acompanho o Relator, Ministro Marco Aurélio, e dou provimento ao recurso extraordinário, assentando a invalidade “da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora”. Também acompanho o Relator quanto à tese de repercussão geral de que:

“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”.

Incidentalmente e em razão do julgamento conjunto com a ADI nº 5.469/DF, bem como da objetivação das causas submetidas à repercussão geral, declaro 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.

Declaro, ainda, que são válidas as leis dos estados e do Distrito Federal editadas após a EC 87/2015 que preveem o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, exceto no que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, não produzindo efeitos enquanto não for editada lei complementar dispendo sobre o assunto.

Proponho a modulação dos efeitos da decisão, de modo que ela produza efeitos a partir do exercício seguinte (2021), exceto quanto à cláusula nona do ICMS nº 93/2015 e às normas das leis dos estados e do Distrito Federal que versarem sobre essa cláusula. Quanto a tais normas e cláusula, todas inválidas, proponho que a decisão produza efeitos desde a concessão da

**RE 1287019 / DF**

medida cautelar na ADI nº 5.464/DF.”

É o que cumpria relatar.

Temos para exame Recurso Extraordinário, a ser julgado sob a sistemática da repercussão geral, em que se debate a necessidade, ou não, de lei complementar federal prévia à cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL) nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, considerando as inovações introduzidas ao ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional 87/2015.

Por oportuno, cito os dispositivos constitucionais indicados pelas recorrentes quanto ao mérito da questão:

“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;

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

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

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

**RE 1287019 / DF**

[...]

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

[...]

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;

[...]

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.”

A respeito do Diferencial de Alíquotas do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, previsto no art. 155, II, § 2º, VII e VIII, da Constituição Federal, para melhor compreensão da matéria, cito, também, os referidos dispositivos em sua redação original e com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional 87/2015:

a) redação original:

“VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.”

b) redação com as alterações provenientes da EC 87/2015:

**RE 1287019 / DF**

“§ 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;”

Desse modo, nos termos da redação originária dos referidos dispositivos constitucionais, nas hipóteses em que o consumidor destinatário final fosse contribuinte do ICMS, já era adotada a alíquota interestadual, cabendo ao Estado de localização do destinatário o montante referente ao diferencial de alíquotas, ou seja, o equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

No entanto, em relação às operações e prestações que destinassem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outro Estado, adotava-se apenas a alíquota interna, de modo que, nestas hipóteses, a arrecadação do tributo não era adequadamente distribuída entre os Estados envolvidos, ficando concentrada apenas nos Estados de origem das mercadorias.

O debate que se inicia aqui é sobre a necessidade ou não de uma lei complementar federal prévia, ou seja, anterior à cobrança do Diferencial de Alíquota de ICMS - DIFAL, nessas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto.

**RE 1287019 / DF**

Isso tudo considerando, como já feito pelo Eminentíssimo Relator e pelo Ministro NUNES MARQUES, as inovações introduzidas em nosso ordenamento jurídico pela EC nº 87/2015, que alterou os arts. 146 e 155.

**I. Prescindibilidade de Lei Complementar que regulamente a cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS**

Conforme exposto acima, a Emenda Constitucional 87/2015 apenas ampliou a incidência do Diferencial de Alíquota do ICMS, já existente na redação originária para as hipóteses em que o destinatário é contribuinte do imposto, às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS. Ou seja, a EC 87/2015 apenas ampliou a incidência do Diferencial de Alíquotas estabelecendo as regras necessárias para a implementação da nova sistemática.

Oportunamente, peço vênias para transcrever a contextualização da origem da Emenda Constitucional 87/2015 muito bem elaborada pelo eminente Ministro DIAS TOFOLLI em seu Voto-Vista:

“Conforme a redação originária do texto constitucional, em relação às operações e prestações que destinassem bens ou serviços a consumidor final localizado em outro estado, adotava-se, quando o destinatário não era contribuinte do imposto, a **alíquota interna do estado de origem**. Caso o destinatário consumidor final fosse contribuinte dele, adotava-se a alíquota interestadual, cabendo ao estado de localização do destinatário o denominado diferencial de alíquotas, isto é, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (**vide** a redação originária dos incisos VII e VIII do § 2º do 155 da Constituição Federal).

Nesse contexto, foi firmado o Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, do CONFAZ, por meio do qual as unidades signatárias acordaram que seria exigível, a favor do estado de destino da mercadoria ou do bem, a parcela do ICMS devida na operação interestadual em que o consumidor final adquirisse

**RE 1287019 / DF**

mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de **internet**, **telemarketing** ou **showroom**. Nos considerandos do diploma, se apontou que a aquisição de mercadorias e de bens de forma remota, especialmente por meio da **internet**, vinha aumentando de modo não previsto pelo constituinte originário. Além disso, se registrou que a tributação apenas na origem não se coadunava com “a essência do principal imposto estadual” nem preservava “a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino”.

Tal protocolo, todavia, foi declarado inconstitucional no julgamento da ADI nº 4.628/DF, Relator o Ministro **Luiz Fux**. Para Sua Excelência, os estados membros não poderiam, por tal via, alterar a regra constitucional de repartição do imposto, ainda que houvesse um cenário desfavorável a eles. Se isso fosse permitido, haveria subversão “da sistemática de repartição de competências tributárias, notadamente relativa ao ICMS, que tem na Constituição a sede própria para aglutinar tal regramento”. Ademais, da óptica do Ministro, “a estrita observância dos imperativos constitucionais relativos aos ICMS se impõe como instrumento de preservação da higidez do pacto federativo”. Ainda para o Relator, a correção das desigualdades regionais advindas da aplicação do art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal - em sua redação originária - “somente poderia emergir pela promulgação de emenda constitucional, operando uma reforma tributária, e não mediante a edição de qualquer outra espécie normativa”.

Foi diante desse quadro que foi proposta a Emenda Constitucional nº 87/2015, a fim de reequilibrar as “distorções no equilíbrio econômico entre as unidades federadas” provocadas pelo avanço do comércio interestadual, especialmente via comércio eletrônico, “ordenando[-se] que parte dos recursos auferidos pelo recolhimento do ICMS [fosse] canalizada para o Estado de destino, numa justa adequação à realidade dos fatos” (trechos do parecer aprovado na CCJ do Senado Federal relativo à PEC nº 7/15).”

**RE 1287019 / DF**

As alterações implementadas pela EC 87/2015 não instituem a cobrança de novo tributo, mas apenas visam estender a sistemática constitucional de aplicação do Diferencial de Alíquota do ICMS em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte do imposto localizado em outro estado da federação também às operações e prestações envolvendo destinatários finais não contribuintes do referido imposto, a fim de tornar mais equânime a distribuição da arrecadação do ICMS nas operações interestaduais, especialmente naquelas proveniente do comércio eletrônico.

Pois bem, as recorrentes impetraram Mandado de Segurança questionando a exigência do Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL) pelo Distrito Federal, ora recorrido, em operações envolvendo circulação interestadual de mercadorias destinadas a consumidor final situado nessa Unidade da Federação, considerando a inexistência de lei complementar nacional específica que regulamente a matéria.

Denegada a segurança pleiteada pelo juízo de primeiro grau e esgotadas as vias recursais ordinárias, foi interposto o presente recurso extraordinário, em que as recorrentes objetivam o afastamento da exigência do Diferencial de Alíquota do ICMS pelo Distrito Federal até que seja editada lei complementar nacional regulamentando a cobrança do DIFAL e, adicionalmente, uma nova lei do Distrito Federal, posterior à edição dessa lei complementar.

No entanto, Senhor Presidente, com as devidas vênias aos ilustres Ministros MARCO AURÉLIO e DIAS TOFFOLI, que apresentaram seus votos pelo provimento do apelo extremo, entendo que razão não assiste às recorrentes.

Antes do advento da Emenda Constitucional 87/2015, o art. 155, § 2º, VII, “a” e “b”, e VIII, da Constituição Federal previa que, tratando-se de operações interestaduais entre contribuintes, seria devido ao Estado de

**RE 1287019 / DF**

origem o ICMS resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o preço do produto ou do serviço e, ao Estado de destino, caberia o imposto referente à diferença entre a respectiva alíquota interna e a alíquota interestadual.

Por sua vez, em relação às operações interestaduais cujos destinatários não eram contribuintes do ICMS, aplicava-se apenas a alíquota interna do Estado de origem sobre o valor da operação, de modo que todo o ICMS arrecadado na operação permanecia na origem, o que gerava grande desequilíbrio fiscal entre as diversas unidades da federação produtoras e consumidoras, dada a centralização dos distribuidores de mercadorias em alguns poucos Estados.

Tal cenário se agravou ainda mais com o aumento do comércio eletrônico. Por essa razão, após a declaração de inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, do CONFAZ, pelo STF no julgamento da ADI 4.628/DF (Rel. Min. LUIZ FUX), o legislador constituinte reformador entendeu necessário promover as alterações constitucionais instituídas pela Emenda Constitucional 87/2015, a fim de assegurar a repartição do ICMS entre os Estados de origem e de destino também nas operações interestaduais com destinatários não contribuintes.

A respeito desse diferencial de alíquotas sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, cuja previsão vem do art. 155, II, e também do § 2º, VII e VIII, para que possamos ter maior compreensão do tema, há a necessidade da comparação entre o que existia antes da EC nº 87 e o que passou a existir.

Essa comparação é importante para verificar - e aqui me parece um ponto importantíssimo da questão - que, nos termos da redação originária dos respectivos artigos constitucionais alterados pela Emenda, nas hipóteses em que o consumidor destinatário final fosse contribuinte

**RE 1287019 / DF**

do ICMS, já era adotada a alíquota interestadual, cabendo ao Estado de localização do destinatário o montante referente ao diferencial de alíquotas, ou seja, o equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Mas já existia essa destinação, já existia esse diferencial, não é uma novidade que surgiu com a Emenda Constitucional.

Em relação às operações e prestações que destinassem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado, aí, sim, adotava-se apenas a alíquota interna. De modo que, nessas hipóteses, a arrecadação do tributo não era adequadamente distribuída entre os estados envolvidos. Por isso, a Emenda. Ao não distribuir adequadamente a arrecadação do tributo entre os Estados envolvidos, havia, antes da Emenda, uma concentração apenas nos Estados de origem da mercadoria. Por isso, essa dinâmica constitucional, essa alteração para que se possibilitasse uma arrecadação mais equânime e isonômica entre os estados envolvidos, aponta não para, eu diria, uma grande revolução no tema. Houve uma reforma no tema, mas não uma revolução que tornasse imprescindível a edição de nova lei complementar que regulamentasse a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS.

Essa diferença do meu voto em relação às posições já apontadas pelos eminentes Relatores é porque, em virtude da dinâmica e evolução constitucional da *ratio* da operação constitucional, não me parece ser imprescindível a edição de uma nova lei complementar para regulamentar a cobrança desse diferencial de alíquota de ICMS, exatamente porque a EC nº 87 não revolucionou o tema, ela reformou o tema. A EC nº 87 apenas ampliou a incidência do diferencial de alíquota do ICMS, que já era existente na redação originária, para as hipóteses em que o destinatário fosse contribuinte do imposto, para as operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS. Aqui é a diferença das fundamentações.

A EC nº 87 apenas ampliou a incidência do diferencial de alíquota, não criou a possibilidade de uma lei complementar vir a estipular o diferencial de alíquota, já havia antes da Emenda essa possibilidade. O que a Emenda fez, exatamente para distribuir de forma mais equânime

**RE 1287019 / DF**

essa tributação, foi ampliar a incidência do diferencial e estabelecer as regras necessárias para a implementação da nova sistemática, recepcionando a legislação que estabelecia a incidência do diferencial de alíquota para outra hipótese, para a hipótese originária, e tão somente estabelecendo regras necessárias para essa adequação, para essa implementação da nova sistemática. Por isso é importante sempre contextualizar o porquê do surgimento da EC nº 87.

Insisto novamente, a EC nº 87 não instituiu a cobrança de novo tributo que exigisse uma nova lei complementar, uma nova lei instituidora. Ela apenas estendeu a sistemática constitucional de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final contribuinte para aqueles também não contribuintes, especialmente - e aqui há a necessidade de adequação legislativa - nas operações interestaduais provenientes do comércio eletrônico.

Enfim, não houve alterações quanto às matérias tributárias cuja regulamentação por lei complementar é irrecusável (conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios em matéria Tributária; fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos; regime de compensação; fixação, para efeito de cobrança e definição do estabelecimento responsável, do local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; fixação da base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço), conforme previsto nos artigos 146, incisos I e III, alínea "a", e 155, inciso XII, alíneas "a", "c", "d" e "i", da Constituição Federal, já citados alhures.

Senhor Presidente, considerando os referidos dispositivos constitucionais, conclui-se que o constituinte reformador estabeleceu apenas novas regras de distribuição do ICMS (já devidamente regulamentado pela Lei Complementar Federal 87/96 - Lei Kandir - a qual dispõe sobre o regramento nacional do ICMS e estabelece a hipótese

**RE 1287019 / DF**

de incidência do tributo (arts. 1º, 2º e 12); seus contribuintes e responsáveis tributários (arts. 2º a 7º e 9º); a base de cálculo (arts. 8º e 13 a 16); o local da operação ou prestação, para efeito de cobrança e definição do estabelecimento responsável (art. 11), dentre outras regras) entre as unidades de origem e de destino na circulação interestadual de mercadorias e serviços destinados a consumidores não contribuintes do imposto.

A necessidade de lei complementar não surgiu com a Emenda, porque a Emenda simplesmente pegou o sistema anterior, que já aplicava o diferencial, e ampliou com todas as características e toda a legislação já existente.

Com todo o respeito às posições em contrário, não obstante todo o esforço argumentativo dos recorrentes para sustentar a necessidade da edição de uma prévia lei complementar nacional que viabilizasse a cobrança do DIFAL nos termos estabelecidos pela EC nº 87, entendo ser desnecessária essa edição, ser prescindível essa edição, porque não estamos, repito, tratando de criação de um novo tributo, como pretendem fazer crer os recorrentes.

Muito pelo contrário, o que houve foi a estipulação de novas regras e divisão de receitas do ICMS na circulação interestadual de mercadorias e serviços. Dentro do que sabemos, o nosso sistema tributário nacional constitucionalizado traz a parte efetivamente tributária e a parte de distribuição de receitas. O que houve foi simplesmente uma alteração das regras de divisão de receitas sem que houvesse a criação de qualquer novo tributo, a incidência de novas formas de tributação, até porque, como disse anteriormente, antes do advento da EC nº 87, o art. 155, § 2º, VII, *a* e *b*, e também o inciso VIII, já previam o tributo, já previam que, tratando-se de operações interestaduais entre contribuintes, seria devido, ao Estado de origem, o ICMS resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o preço do produto ou de serviço; e, ao Estado de destino, caberia o imposto referente à diferença entre a respectiva alíquota interna e alíquota interestadual. Em breve síntese, antes da EC nº 87, dentro de todas as regras do sistema tributário nacional, já havia a

**RE 1287019 / DF**

incidência desses tributos, só que eles eram repartidos diferentemente, havia uma repartição "x", dentro da repartição de receitas que a Constituição estipula, que foi considerada não isonômica entre os Estados que participavam. O que se fez com a EC nº 87? Em nada se alterou a hipótese de incidência, em nada se alterou a necessidade de criação de novos tributos, nada disso. Simplesmente alterou a repartição de receitas. Por isso, absolutamente prescindível, desnecessária, a edição de uma nova lei complementar. Entendo que não há a necessidade argumentada pelas recorrentes, porque, em relação às operações, os destinatários não eram contribuintes e já se aplicava a alíquota interna do Estado. O que se fez foi essa ampliação da aplicação anterior.

Não houve, então, Presidente, Colegas, alterações quanto às matérias, como disse, tributárias, por isso que não há necessidade de uma nova lei complementar. Houve alteração em relação à divisão de receitas, que são coisas diversas na Constituição. A Constituição estabelece ambos os casos, mas são coisas diversas.

Assim, o Convênio ICMS 93/2015 não definiu alíquota interestadual ou interna (já fixadas em resolução do Senado e pela legislação dos Estados) nem qual será a base de cálculo do ICMS devido nas operações que destinem bens, mercadorias ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro estado, limitando-se a reproduzir, o disposto no art. 155, § 2º, VII, a e b, da Constituição Federal e no art. 13 da Lei Complementar 87/1996 quanto a tais aspectos.

Portanto, o Diferencial de Alíquotas não se trata de imposto propriamente dito, mas tão somente de uma sistemática de distribuição e adequação do ICMS em operações interestaduais. Desse modo entendo ser dispensável a edição de Lei Complementar específica.

Ressalte-se, ainda, que o Diferencial de Alíquota já era cobrado anteriormente ao advento da EC 87/2015 nas situações em que o consumidor final é contribuinte do imposto (art. 155, § 2º, VII, 'a' da Constituição Federal em sua redação originária) e não se exigia, para tanto, a edição de Lei Complementar versando especificamente sobre a matéria.

**RE 1287019 / DF**

Deste modo, entendo que as normas introduzidas pela Emenda Constitucional 87/2015 são de eficácia plena e aplicação imediata, mormente porque já esclarecem satisfatoriamente qual a nova sistemática a ser adotada conforme nova redação dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Carta Magna, já citados anteriormente.

No mesmo sentido, manifestou-se a Procuradoria-Geral da República em seu parecer, do qual transcrevo o seguinte trecho (fls. 10-16, Doc. 72):

“Com objetivo de tornar mais equânime a distribuição da arrecadação do ICMS nas operações interestaduais, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 87/2015 alterando a redação do artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal.

A nova engenharia tributária foi alterada, passando a ser exigida a diferença de alíquota independentemente de o destinatário, consumidor final, ser contribuinte do imposto.

É dizer: a Emenda Constitucional nº 87/2015 estendeu a sistemática constitucional de aplicação de alíquota interestadual do ICMS em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte do imposto localizado em outro Estado a operações e prestações envolvendo destinatários finais não contribuintes.

A Emenda Constitucional também (i) atribuiu de forma direta a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença de alíquota; e (ii) inovou ao acrescentar o artigo 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prever a proporção a ser partilhada entre os Estados de destino e de origem do imposto correspondente à diferença de alíquota.”

**1.3 Lei complementar em matéria tributária.**

A Constituição Federal elenca expressamente as matérias cuja disciplina se dará por meio de lei complementar. Tem-se, então, que o conteúdo dessa lei não pode ser arbitrário e sua necessidade não pode ser presumida.

Tem-se a necessidade de lei complementar em matéria

**RE 1287019 / DF**

tributária tanto para servir ao legislador federal, no exercício de competência da União, quanto ao legislador nacional, para dispor sobre conflitos, regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais.

No exercício da competência da União em matéria tributária, a lei complementar disciplinará competências privativas específicas (artigos 148 e 153, inciso VII da Constituição Federal) e competência residual (artigos 154, inciso I e 195, § 4º da Constituição Federal).

Acerca da reserva de lei complementar para (i) dispor sobre conflitos, (ii) regular as limitações ao poder de tributar e (iii) estabelecer normas gerais em matéria tributária, sua previsão está contida no artigo 146 da Constituição Federal.

Ao dispor sobre conflitos de competência, cabe à lei complementar “firmar os limites até onde podem andar os legisladores federal, estadual, distrital ou municipal na instituição dos tributos que lhes tenham sido atribuídos pela própria Constituição, esclarecendo, nos casos em que duas ou mais competências pareçam coincidir, a quem cabe a competência.”<sup>3</sup>

Quando regula as limitações ao poder de tributar, busca esclarecer ou complementar algum dispositivo constitucional (por exemplo: os requisitos para que uma entidade assistencial sem fins lucrativos seja imune a impostos) e solucionar casos conflituosos entre os dispositivos constitucionais (por exemplo: no conflito entre legalidade e igualdade, a decisão sobre os limites do emprego da analogia).<sup>4</sup>

Já o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária consiste na edição de normas “que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que completarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo o País, indiferentemente de regiões ou localidades.”<sup>5</sup>

Tem-se que por meio das normas gerais há de ser estabelecida a definição dos tributos e suas espécies, o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes, entre outras

**RE 1287019 / DF**

matérias.

A norma geral que disciplina o ICMS, dada a repercussão extraterritorial de que se reveste o tributo, é a Lei Complementar nº 87/96, editada com respaldo nos artigos 146, inciso III, alínea “a” e 155, § 2º, inciso XII da Constituição Federal.

A Lei Complementar nº 87/96, aos dispor sobre o regramento nacional do ICMS, estabelece a hipótese de sua incidência (artigos 1º, 2º e 12), seus contribuintes e responsável tributários (artigos 2º a 7º, e 9º), a base de cálculo (artigos 8º, e 13 a 16) e o local da operação ou prestação, para efeito de cobrança e definição do estabelecimento responsável (artigo 11).

Observa-se que a Constituição Federal define os elementos essenciais do tributo e a lei complementar realiza um adensamento deles em traços mais específicos.

Na hipótese de a norma constitucional possuir alta densidade normativa, sendo dotadas de suficiente normatividade e aptas a gerar seus efeitos sem intervenção do legislador ordinário, mostra-se despicienda a edição de lei complementar.

**1.4 Limites dos convênios de ICMS.**

O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal reserva aos convênios dispor sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS.

A reserva constitucional não impede que União, Estados e Distrito Federal celebrem convênios para a execução de suas leis, serviços ou decisões com o objetivo de (i) prestarem mutuamente assistência, seja para fiscalização ou para permuta de informações (artigo 199 do Código Tributário Nacional); ou (ii) preverem a extraterritorialidade de suas legislações (artigo 102 do Código Tributário Nacional).

Nas palavras de Ricardo Alexandre, os convênios interestaduais são “acordos de vontade firmados por pessoas políticas de direito público interno para consecução de objetivos comuns.”<sup>6</sup>

Tem-se que sua utilização abrange tanto as deliberações

**RE 1287019 / DF**

para concessão de isenção, incentivos ou benefícios fiscais, como para dirimir conflitos de interesses entre os entes federativos acerca da administração do ICMS.

[...]

Observa-se que os Estados podem celebrar convênios para disciplinar os procedimentos a serem observados nas operações e prestações sujeitas ao ICMS.

**2. APLICAÇÃO DO DIREITO AO PROCESSO**

O recurso extraordinário traz como fundamento a necessidade de lei complementar para (i) a exigência da diferença de alíquota do ICMS nas vendas a consumidor final não contribuinte do imposto e localizado em outro Estado; e (ii) dirimir os conflitos de competência entre os entes tributantes, diante da possibilidade de cada um regulamentar a exigência da diferença de alíquota do ICMS de forma diferente.

Pelas razões já expostas quando do exame do Tema 1093 ambos os pontos não comportam acolhimento, pelo que o recurso há de ser desprovido.”

Considerando os dispositivos constitucionais, a meu ver, o que o constituinte reformador estabeleceu foram novas regras de distribuição das receitas do ICMS já devidamente, essas sim, veja, Presidente, regulamentadas pela LC nº 87/1996, a denominada Lei Kandir.

A partir disso, verifico que também não foi o Convênio ICMS nº 93/2015 que definiu a alíquota interestadual ou interna, elas já eram fixadas em resolução do Senado e pela legislação dos próprios Estados. Também não foi o Convênio ICMS nº 93/2015 que estabeleceu qual seria a base de cálculo do ICMS devido nas operações que destinem bens, mercadorias ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado. O que o Convênio ICMS nº 93/2015 fez, tão somente, foi limitar-se a reproduzir o disposto no art. 155, § 2º, VII, *a* e *b*, da Constituição, e no próprio art. 13 da LC nº 87/1996. Então, ele não inovou, ele repetiu.

O denominado diferencial de alíquotas, volto a insistir, não se trata de um novo imposto criado, mas tão-somente de uma sistemática de

**RE 1287019 / DF**

distribuição e adequação do ICMS em operações interestaduais. Entendo, portanto, dispensável, como disse, a edição da lei complementar específica.

Enfim, na EC nº 87, não há uma revolução tributária, mas uma reforma na distribuição de receitas. As normas introduzidas por essa Emenda são de eficácia plena e aplicação imediata, até porque a Emenda só foi editada para alterar os artigos constitucionais, porque entendeu o Congresso Nacional, em seu legítimo poder constituinte reformador, que haveria a necessidade de tratamento mais isonômico entre os Estados, de aplicação imediata, de eficácia plena, no exato sentido - e deixo aqui de transcrever pelo tempo, mas citando - do parecer da Procuradoria-Geral da República sobre a aplicação imediata da Emenda.

Além disso, os precedentes desta SUPREMA CORTE indicados pelas recorrentes (RE 580.903-AgR, Rel. Min. ROBERTO BARROSO; RE 439.796, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA; e RE 149.955, Rel. Min. CELSO DE MELLO) não se aplicam ao presente caso, considerando que o debate neles estabelecido é anterior à entrada em vigor da Emenda Constitucional 87/2015, bem como tratam de matéria diversa.

Por todo o exposto, com as devidas vênias, DIVIRJO dos eminentes Ministros MARCO AURÉLIO e DIAS TOFFOLI para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Extraordinário e fixo a seguinte tese para o Tema 1093 da Repercussão Geral:

“A cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS, nos moldes preconizados pela Emenda Constitucional 87/2015, não exige a edição de lei complementar”.

É o voto.



voto, que será muito breve.

Presidente, na verdade, pedindo todas as vênias às compreensões contrárias, estou acompanhando a posição do Ministro Dias Toffoli, exceto quanto a um pequeno aspecto da modulação. Leio minha ementa, que é breve.

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade proposta para que seja declarada a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/2015 do Confaz, que:

"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."

Quanto ao mérito, antes da Emenda Constitucional nº 87/2015, a Constituição previa o diferencial de alíquota - Difal - apenas nas operações interestaduais que destinassem mercadorias e serviços a consumidor final contribuinte do ICMS. Com a Emenda 87, ela instituiu nova sistemática no recolhimento do ICMS incidente em operações interestaduais, uma vez que igualou o tratamento conferido ao destinatário quando for contribuinte do imposto e quando não for contribuinte. A Emenda passou a prever que se aplica o diferencial entre a alíquota interna e a interestadual, o Difal, em ambos os casos, sendo essa destinada ao estado em que localizado o destinatário da mercadoria ou serviço.

O convênio, apesar de fazer referência aos dispositivos da Lei Kandir, inova, a meu ver, ao disciplinar procedimentos a serem observados na nova dinâmica constitucional referente a operações e prestações que destinem bens, mercadorias e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra Unidade da Federação. Invade assim, a meu ver, campo reservado à lei complementar.

O convênio legislou sobre base de cálculo, na cláusula segunda, e creditamento, na cláusula terceira, matérias que entendo estarem reservadas à lei complementar. A cláusula sexta, também impugnada, ao determinar que o remetente deve observar a legislação do estado de destino, cria situação de grande instabilidade, com potencial para a ocorrência de bitributação, de modo que caberia à lei complementar uniformizar o tratamento conferido pelos estados de destino. A cláusula

[Publicado sem revisão, Art. 95 RISTF. p. 2](#)

nona, finalmente, do ato normativo aqui impugnado, também padece, a meu ver, de inconstitucionalidade.

A Lei Complementar nº 123/2006 instituiu o recolhimento unificado mensal, pelas empresas optantes do simples nacional, de diversos tributos, inclusive o ICMS devido em operações interestaduais. O convênio não poderia instituir o Difal e fragmentar esse recolhimento unificado, sob pena de ferimento à reserva de lei complementar.

Por essas razões, Presidente, também estou julgando procedente os pedidos e declarando a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio. Porém, com base, já antecipo, no art. 27, da Lei nº 9.868, entendo por bem conferir efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade durante 1 ano, prazo no qual o Poder Legislativo poderá editar lei complementar a fim de regulamentar as alterações feitas pela Emenda nº 87/2015. Ressalvo da modulação a inconstitucionalidade da cláusula nona, uma vez que sua eficácia já se encontrava suspensa por decisão desta Corte.

Portanto, Presidente, como considero que ambas as interpretações têm a sua razoabilidade e os seus fundamentos, e considerando o impacto fiscal que se produziria sobre os estados, estou modulando e conferindo um prazo de 1 ano ao Congresso Nacional para editar a lei complementar que me parece necessária. Findo esse prazo, sem a edição de lei, a inconstitucionalidade se aplica e, portanto, não poderá prevalecer essa sistemática.

Minha tese de julgamento é a seguinte: as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015, na sistemática do recolhimento do ICMS em operações interestaduais, demandam regulamentação por lei complementar.

Deste modo, entendo estar acompanhando a posição do Ministro Dias Toffoli, salvo quanto à modulação, porque previ essa possibilidade de 1 ano para a edição da lei complementar.

Presidente, agradecendo a gentileza do Ministro Edson Fachin, é como voto.

24/02/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL**

**ESCLARECIMENTO**

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Agradeço, eminente Presidente. Só para registrar que eu também estou aberto à discussão da modulação, caso a proposição de solução de mérito que eu trouxe venha a prevalecer.

Então, deixo registrado que eu fiz a apresentação inicial de uma proposta de modulação, mas, na hipótese de essa proposição vir a ser julgada pela maioria, estou aberto à discussão da modulação.

Só discutiria a modulação e alteração na proposição que eu fiz caso seja vitoriosa a posição que eu trouxe, senão é desnecessário começarmos a discutir aqui essas pequenas divergências quanto à modulação.

Somente para registrar isto: estarei aberto à modulação.

Muito obrigado, Senhor Presidente.

24/02/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL**

**ANTECIPAÇÃO AO VOTO**

**O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN** - Senhor Presidente, cumprimento Vossa Excelência e todos os eminentes Ministros, as eminentes Ministras, os Advogados e Advogadas, o Senhor Procurador-Geral da República.

Senhor Presidente, a matéria já vem sendo dissecada, e de uma maneira elucidativa, desde o exame que cada uma e cada um dos integrantes deste Colegiado começou a proceder, que foi enriquecido com as sustentações orais, pareceres e manifestações carreados aos autos e, de modo especial, com os votos dos eminentes Ministros-Relatores, Ministro Marco Aurélio - Relator do recurso extraordinário - e Ministro Dias Toffoli - Relator da ação direta de inconstitucionalidade.

Eu já houvera formado uma inflexão e ouvi com a devida atenção as posições dos eminentes Ministros que me antecederam, de modo especial, o Ministro Nunes Marques e o Ministro Alexandre de Moraes. Nada obstante, Senhor Presidente, com a brevidade que o andamento da matéria já me permite ter, eu, sucintamente, assento que, no recurso extraordinário, acompanho o eminente Ministro-Relator Marco Aurélio para dar provimento ao recurso extraordinário, eis que também assento, tal como fez Sua Excelência, a invalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do Difal, diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio 93/2015, dado que, nas palavras do eminente Ministro-Relator, ausente lei complementar disciplinadora.

No que diz respeito à ADI, acompanho o eminente Ministro Dias Toffoli para julgar procedente a ação direta, declarando a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do já mencionado Convênio 93, de 17 de setembro de 2015, do Confaz, Conselho Nacional de Política Fazendária, por entender, de igual modo, ter havido invasão do campo próprio de lei complementar federal.

**RE 1287019 / DF**

A matéria, Senhor Presidente, chama à colação alguns relevantes dispositivos constitucionais, dentre eles a alínea "d" inciso III do art. 146 e diversos incisos, especialmente o II, VII e VIII, do art. 155, ambos dispositivos da Constituição Federal.

O tema da necessidade ou imperiosidade de edição de lei complementar já foi reconhecido, Senhor Presidente, entre nós, no Recurso Extraordinário 1.221.330, Redator para o acórdão o Ministro Alexandre de Moraes, da relatoria originária de Vossa Excelência. Eu estou, portanto, tomando este caminho assentado muito resumidamente em breves premissas.

A primeira delas é de que a Emenda Constitucional 87 alterou a sistemática de aplicação da alíquota interestadual apenas nas operações destinadas a contribuintes do ICMS, para aplicar alíquota interestadual independentemente de o destinatário de bem ou serviço localizado em outro estado membro ser contribuinte do imposto. O que assim se fez foi disposição, por meio desse procedimento, com o objetivo de pôr fim à denominada guerra fiscal do comércio eletrônico.

A segunda premissa que tomo para sustentar a conclusão a que cheguei e que, portanto, acompanha Suas Excelências, ambos os Relatores, nos respectivos feitos, é de que a equiparação do regime de aplicação de alíquotas interestaduais do ICMS para consumidores finais localizados em outros Estados, independentemente de serem contribuintes do imposto, não dispensa lei complementar, dada a previsão constitucional quanto às normas gerais - já mencionei aqui e já foi reportado o teor do inciso III do art. 146 da Constituição.

Em terceiro lugar, assento como premissa que as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS 93/2015, ao dispor sobre o Difal para não contribuintes, inovam tanto no aspecto pessoal, quanto quantitativo do fato gerador do ICMS, nas operações interestaduais, o que, à semelhança dos eminentes Ministros-Relatores, entendo que aí se consubstancia norma geral a demandar lei complementar.

E como quarta e derradeira premissa deste voto, acompanhando os eminentes Relatores, assento que a cobrança de diferencial de alíquotas

**RE 1287019 / DF**

na forma do referido convênio, em relação às microempresas e às empresas de pequeno porte, optantes pelo regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, o denominado Simples Nacional, viola a reserva de lei complementar do dispositivo constitucional - que já mencionei - além de, em meu modo de ver, violar também o imperativo tratamento unitário ou uniforme que a ordem tributária diz respeito e dispensa a essas empresas pela Constituição.

Portanto, Senhor Presidente, entendo ser inconstitucional a cobrança do Difal não contribuinte, seja por lei ordinária estadual, seja com fulcro, com base nesse Convênio 93, uma vez que a matéria demanda lei complementar.

É como voto, pedindo toda vênia às compreensões distintas, acompanhando o eminente Ministro Dias Toffoli, na ADI, e o eminente Ministro Marco Aurélio, no Recurso Extraordinário, reservando-me para me pronunciar sobre a modulação oportunamente, se for a hipótese.

24/02/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL**

O Senhor Ministro Edson Fachin: Trata-se de julgamento conjunto da ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (Abcomm) em face das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/2015, que, firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte de ICMS localizado em outra unidade federada, com Recurso Extraordinário n.1.287.019/DF afetado em Repercussão Geral no Tema 1093, sob relatoria Min.Marco Aurélio.

A discussão em tela foi inaugurada ainda na ADI 5464/DF, também de relatoria do Ministro Dias Toffoli, que tem como objeto a cláusula nona do diploma impugnado. No intuito de regulamentar as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015, convencionaram os entes federados:

Cláusula nona. Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.

Naquela ação, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil alega a inconstitucionalidade da disposição por afronta ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária, porquanto o disposto deveria ser estabelecido por lei complementar, forma legislativa que deve ser observada para dispor sobre o tratamento diferenciado do Simples Nacional e a incidência de ICMS.

A medida cautelar requerida foi deferida para suspender a eficácia da referida cláusula até o julgamento final da ação, que foi iniciado com o voto do Ministro Relator Dias Toffoli para, preliminarmente, rejeitar os embargos de declaração e, na sequência, referendar a cautelar e converter

**RE 1287019 / DF**

seu julgamento em definitivo de mérito para julgar procedente o pedido formulado na ação direta.

A presente discussão foi reproduzida em maior amplitude no RE 1.287.019, Tema 1093 de Repercussão Geral, de relatoria do e. Ministro Marco Aurélio, e nesta ação direta de inconstitucionalidade. Em setembro de 2020, o Tema 1093 teve seu julgamento iniciado no Plenário Virtual com voto do Ministro Relator pela imprescindibilidade de Lei Complementar para regular a matéria integral disposta no Convênio nº 93/2015 e veiculada em lei distrital. Na ocasião, o Min. Dias Toffoli pediu destaque, devolvendo o recurso extraordinário ao Plenário, com voto-vista para acompanhar o Min. Relator Marco Aurélio.

No mesmo sentido, na presente ação o Min. Dias Toffoli vai além do assentado na ADI 5464/DF, ao apresentar voto pela inconstitucionalidade, também, das cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio nº 93/2015, sob o fundamento de que é imprescindível a existência de Lei Complementar, e, ao final, propõe a modulação dos efeitos da decisão.

Diante das substanciosas razões de decidir trazidas pelo Min. Dias Toffoli em seu voto-vista no Recurso Extraordinário e na Ação Direta de Inconstitucionalidade da qual relator adianto-lhes acompanhar entendimento adotado nos termos que passo a expor:

É bem sabido a função primeira da Lei Complementar em matéria tributária tributária de prevenir e/ou remediar conflitos de competência em matéria tributária (art.146, I) no federalismo fiscal brasileiro que em sede de ICMS alcança importância maior nas operações interestaduais em que vigora o DIFAL.

Sustentam os estados da federação que ausente conflito de competência, na medida em que há normatividade constitucional suficiente, ao que prescindível edição Lei Complementar encontrando-se o Convênio 93/2015 apenas a fixar procedimentos fiscalizatórios.

A despeito dos substanciosos argumentos trazidos da tribuna pelo representante dos Estados não assiste razão vez que a Lei Complementar em matéria de ICMS é imprescindível quando encontre-se diante de nova hipótese de incidência, a exemplo, da aplicação no DIFAL nas operações

**RE 1287019 / DF**

interestaduais praticadas com não-contribuintes.

É bem sabido que, também, cabe à lei complementar, segundo o art. 146, III, a, da Carta Maior, 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.

Senão outro é o entendimento consagrado por este Eg.STF :

**Ementa:** DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS IMPORTAÇÃO. CONTRIBUINTE NÃO HABITUAL. EC 33/2001. NECESSIDADE DE LEGISLAÇÃO LOCAL POSTERIOR A EMENDA CONSTITUCIONAL. RE 439.796-RG. 1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços. 2. A validade da constituição do crédito tributário, todavia, depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar. 3. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, uma vez que não é cabível condenação em honorários advocatícios (art. 25, Lei nº 12.016/2009 e Súmula 512/STF). 4. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015.

(RE 636790 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 14/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-234 DIVULG 03-11-2016 PUBLIC 04-11-2016)

Por ocasião do julgamento do Tema 1094, que dispõe acerca da imprescindibilidade de Lei Complementar para cobrança do ICMS importação não-contribuinte após EC 33/2001 e impertinência de invocação do art.24, §3º da CF/88, este Eg. STF consagrou entendimento que a edição de lei ordinária pelos estados não supre a necessidade primeira de Lei Complementar dado tratar-se de matéria própria de

**RE 1287019 / DF**

norma geral sendo, também, insuficiente/lacunosa a LC 87/1996.

Há de considerar-se, também, que não é o Convênio de ICMS, ainda que de caráter nacional, instrumento próprio para tratar de norma geral que demanda necessariamente espécie normativa primária que consubstancia a Lei Complementar.

No caso concreto, observa-se que as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015 inovam no ordenamento jurídico quanto aos elementos da norma tributária, visto que terminam por dispor acerca novo fato gerador do ICMS, contribuintes e/ou base de cálculo, que, ainda que, previsto em leis ordinárias estaduais não dispensam Lei Complementar justamente por consubstanciarem matérias próprias de norma geral .

Nesse cenário legislativo, tem-se o Convênio n.93/2015 extrapola os limites de harmonização da legislação nacional de ICMS, enquanto, as leis ordinárias estaduais supostamente editadas a partir desse usurpam de matéria que é própria de Lei Complementar.

Diante do exposto tenho por inconstitucional o Convênio n.93/2015 ao que julgo procedente a presente Ação Direta de Inconstitucionalidade e dou provimento ao Recurso Extraordinário para fixar tese no seguinte sentido: 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

24/02/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL**

**RELATOR** : **MIN. MARCO AURÉLIO**  
**REDATOR DO ACÓRDÃO** : **MIN. DIAS TOFFOLI**  
**RECTE.(S)** : **MADEIRAMADEIRA COMERCIO ELETRONICO S/A E OUTRO(A/S)**  
**ADV.(A/S)** : **JULIO CESAR GOULART LANES**  
**RECDO.(A/S)** : **DISTRITO FEDERAL**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL**  
**INTDO.(A/S)** : **FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS**  
**ADV.(A/S)** : **LIVIA GENDORF ROMUALDO DA SILVA**  
**ADV.(A/S)** : **TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO ACRE**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DE ALAGOAS**  
**ADV.(A/S)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE ALAGOAS**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL**  
**ADV.(A/S)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO AMAPÁ**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO AMAZONAS**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DA BAHIA**  
**ADV.(A/S)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO CEARÁ**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

**RE 1287019 / DF**

**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE GOIÁS  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DO MARANHÃO  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO  
MARANHÃO  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE MATO GROSSO  
**ADV.(A/S)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO  
GROSSO  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE MINAS GERAIS  
**PROC.(A/S)(ES)** :ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS  
GERAIS  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DO PARÁ  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARÁ  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DA PARAIBA  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA PARAÍBA  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DO PARANÁ  
**ADV.(A/S)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARANA  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE PERNAMBUCO  
**ADV.(A/S)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE  
PERNAMBUCO  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DO PIAUÍ  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE  
JANEIRO  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO  
GRANDE DO NORTE  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE RONDÔNIA  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE RORAIMA  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE SANTA CATARINA  
**ADV.(A/S)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SANTA  
CATARINA  
**INTDO.(A/S)** :ESTADO DE SÃO PAULO  
**PROC.(A/S)(ES)** :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

**RE 1287019 / DF**

<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DE SERGIPE</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SERGIPE</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:ESTADO DO TOCANTINS</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO TOCANTINS</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>:DISTRITO FEDERAL</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>:PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL</b>

### VOTO VOGAL

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER: Senhor Presidente, reitero os meus cumprimentos a Vossa Excelência, aos eminentes Pares, ao Senhor Procurador-Geral da República, Doutor Augusto Aras, aos Senhores Advogados e a todos que nos assistem.

Peço licença, Senhor Presidente, para um breve registro antes de proferir meu voto. É que no dia de hoje, 24 de fevereiro de 2021 - e tenho certeza de que a Ministra Cármen Lúcia recorda - comemora-se o 89º aniversário da conquista do voto feminino no Brasil, marco importantíssimo na história da democratização do nosso País.

Essa data comemorativa, coincidente com o Primeiro Código Eleitoral Brasileiro, de 24 de fevereiro de 1932, foi instituída pela Lei nº 13.086, de 2015, como o Dia da Conquista do Voto Feminino no Brasil. Como é sabido por todos, mas lembro, pela relevância histórica - e é importantíssimo que o Brasil tenha memória -, que o art. 2º do chamado Código Assis Brasil estatuiu: "Art 2º. É eleitor o cidadão maior de 21 anos, sem distinção de sexo, alistado na forma deste Código." Assim as mulheres passaram a ter direito ao voto, desde que maiores de 21 anos e alfabetizadas. Vale rememorar ainda que o voto feminino veio a ser albergado pelo texto constitucional de 1934, com a Constituição então promulgada.

Dito isso, Senhor Presidente, quanto aos feitos em julgamento, uma saudação muito especial aos eminentes Relatores, Ministro Marco Aurélio, nosso decano, e Ministro Dias Toffoli, cujos votos, pela qualidade costumeira, servem de norte à decisão que, com a devida vênias dos que

**RE 1287019 / DF**

pensam de forma diversa, entendo eu a mais adequada para a ação de controle concentrado de constitucionalidade e o recurso extraordinário com repercussão geral que estamos a apreciar.

Cumprimento ainda os Senhores Advogados e Professores ilustres que assomaram à tribuna virtual em assentada anterior pelas elucidativas sustentações orais, e peço licença para fazê-lo, ainda que hoje não o veja na sala virtual, na pessoa do jovem Advogado Doutor Fabio Brun Goldschmidt, que eu conheci ainda criança, filho que é de uma querida Colega de magistratura do trabalho, Juíza e Desembargadora ilustre, hoje aposentada, Doutora Beatriz Brun Goldschmidt, que muito honrou a Justiça do Trabalho da 4ª Região e o Tribunal Regional do Trabalho gaúcho, meu querido e inesquecível tribunal de origem.

Senhor Presidente, como visto, no Recurso Extraordinário 1.287.019, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, na origem, o mandado de segurança em que denegada a ordem e também sem êxito em sede recursal no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, discute-se a necessidade de edição de lei complementar disciplinando a Emenda Constitucional nº 87, de 2015, para que estados e Distrito Federal, na qualidade de destinatários de bens ou serviços, possam cobrar o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas, o Difal, quanto às operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto.

Na ADI 5.469, da relatoria do Ministro Dias Toffoli, questiona-se a higidez constitucional das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 2015, do Confaz e ainda da Lei distrital nº 5.546, de 2015, a prever a cobrança do Difal, o diferencial de alíquota, pelo Distrito Federal.

Como os temas, Senhor Presidente, estão devidamente expostos e agora o voto do eminente Ministro Edson Fachin me leva a resumir ainda mais essa manifestação, digo, em síntese, que me alinho à corrente que entende pela imprescindibilidade de lei complementar. Em outras

**RE 1287019 / DF**

palavras, valendo-me da indagação muito bem posta, como sempre, pelo eminente Ministro Marco Aurélio, e, como ele, dando-lhe resposta negativa, concludo, com a devida vênia, que a sistemática introduzida pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015, não prescinde da exigência constitucional de veiculação da matéria via lei complementar.

Subscrevendo, Senhor Presidente, no todo, os fundamentos expendidos pelos Ministros Marco Aurélio e Dias Toffoli, acompanho Suas Excelências para dar provimento ao recurso extraordinário e assentar, uma vez ausente lei complementar, a invalidade da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS, na forma do Convênio nº 93, de 2015, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte e, na esteira do voto do Ministro Dias Toffoli, julgo parcialmente procedente a ADI 5.469 para declarar a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio em referência por invasão de campo próprio de lei complementar federal.

Eu estava inclinada a acompanhar, quanto à modulação de efeitos, tanto a tese proposta pelo Ministro Dias Toffoli, como a que eu retirei do Plenário Virtual, trazida pelo Ministro Marco Aurélio, que, segundo as minhas anotações, estava lançada nos seguintes termos: 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. Essa era a minha inclinação. Mas, diante da proposta trazida pelo Ministro Roberto Barroso e da própria disposição, pelo menos, do Ministro Dias Toffoli de, eventualmente, aperfeiçoar ou até repensar, eu também digo que estou aberta ao debate e aguardo o momento oportuno para me manifestar quanto às teses.

É o voto, Presidente.

**11/11/2020**

**PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019      DISTRITO FEDERAL**  
**RELATOR :**                                    **MIN. MARCO AURÉLIO**  
**REDATOR DO ACÓRDÃO: MIN. DIAS TOFFOLI**  
**RECTE.(S) :MADEIRAMADEIRA COMERCIO ELETRONICO S/A E OUTRO(A/S)**  
**ADV.(A/S) :**                                    **JULIO CESAR GOULART LANES**  
**RECDO.(A/S) :**                                    **DISTRITO FEDERAL**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE MINAS**  
**GERAIS**  
**ADV.(A/S) :**                                    **LIVIA GENDORF ROMUALDO DA SILVA**  
**ADV.(A/S) :**                                    **TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE**  
**DO SUL**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO ACRE**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DE ALAGOAS**  
**ADV.(A/S) :**                                    **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE ALAGOAS**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL**  
**ADV.(A/S) :**                                    **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO**  
**GROSSO DO SUL**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO AMAPÁ**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO AMAZONAS**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DA BAHIA**  
**ADV.(A/S) :**                                    **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO CEARÁ**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO**  
**SANTO**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DE SERGIPE**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SERGIPE**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO TOCANTINS**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO TOCANTINS**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **DISTRITO FEDERAL**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL**

### **ANTECIPAÇÃO AO VOTO**

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA** - Senhor Presidente,  
Senhores Ministros, o meu cumprimento especial aos Senhores  
Ministros-Relatores Marco Aurélio e Dias Toffoli nas duas ações, Senhor

[Publicado sem revisão, Art. 95 RISTF. p. 1](#)

Procurador-Geral da República, Doutor Augusto Aras, Senhores Advogados.

No início da manifestação da Ministra Rosa Weber, Presidente, antes de ela se referir à data do início da participação, digamos, mais efetiva das mulheres pela possibilidade de voto, imaginei que ela também iria se referir a uma outra comemoração deste dia 24 de fevereiro, que é o dia da promulgação da primeira Constituição Republicana de 1891, 24 de fevereiro de 1891, que hoje completa, portanto, cento e trinta anos de vigência, um marco importante, porque constitucionaliza-se a República, a Federação. E num dia em que nós estamos, portanto, dando continuidade ao julgamento de duas ações que tratam especificamente da federação no sentido tanto de competências, que têm, no sistema de repartição, o coração do modelo federativo, quanto ainda por essa que tem sido uma questão posta ao Brasil, e a própria Emenda Constitucional nº 87, de alguma forma, buscava extinguir a chamada "*guerra fiscal entre estados*", entre outros problemas, entre outros pontos.

Portanto, Senhor Presidente, acresço, além das palavras da Ministra Rosa Weber sobre esta data, 24 de fevereiro, também a referência à promulgação da primeira Constituição da Republicana do Brasil.

Quanto aos casos que estão postos a julgamento, Senhor Presidente, de pronto, afirmo a Vossa Excelência e a todos os Senhores Ministros que, fazendo juntada de voto escrito, e como a matéria está devidamente elucidada, estou acompanhando os Senhores Ministros-Relatores para negar provimento ao recurso extraordinário e a julgar a procedência da ação considerando que as cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio nº 93/2015, na minha compreensão e com as vênias dos pronunciamentos divergentes, não tratam apenas ou meramente de procedimentos ou de cuidados operacionais, como postas em algumas das informações. Na verdade, estabelecem normas que impescindem de um cuidado por lei complementar na forma exigida constitucionalmente.

E, portanto, pela ofensa ao art. 146, basicamente incisos I e III, e aos dispositivos, alíneas, incisos e parágrafos do art. 155, da Constituição da República, parecem-me inválidas, razão pela qual, quanto à matéria,

[Publicado sem revisão, Art. 95 RISTF. p. 2](#)

estou acompanhando os eminentes Relatores, aos quais cumprimento de uma forma muito especial. Quanto à modulação, estou acompanhando, em princípio, a proposta do Ministro Dias Toffoli, que, como disse, está aberto a eventual reajustamento ou, enfim, aperfeiçoamento. Também aguardo para me manifestar de forma definitiva, Senhor Presidente.

É como voto.

**11/11/2020**

**PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019**

**DISTRITO FEDERAL**

**RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO**

**REDATOR DO ACÓRDÃO: MIN. DIAS TOFFOLI**

**RECTE.(S) : MADEIRAMADEIRA COMERCIO ELETRONICO S/A E OUTRO(A/S)**

**ADV.(A/S) : JULIO CESAR GOULART LANES**

**RECDO.(A/S) : DISTRITO FEDERAL**

**PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL**

**INTDO.(A/S) : FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE MINAS**

**GERAIS**

**ADV.(A/S) : LIVIA GENDORF ROMUALDO DA SILVA**

**ADV.(A/S) : TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR**

**INTDO.(A/S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**

**PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE**

**DO SUL**

**INTDO.(A/S) : ESTADO DO ACRE**

**PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE**

**INTDO.(A/S) : ESTADO DE ALAGOAS**

**ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE ALAGOAS**

**INTDO.(A/S) : ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL**

**ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO**

**GROSSO DO SUL**

**INTDO.(A/S) : ESTADO DO AMAPÁ**

**PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ**

**INTDO.(A/S) : ESTADO DO AMAZONAS**

**PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS**

**INTDO.(A/S) : ESTADO DA BAHIA**

**ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA**

**INTDO.(A/S) : ESTADO DO CEARÁ**

**PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ**

**INTDO.(A/S) : ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

**PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO**

**SANTO**

**INTDO.(A/S) : ESTADO DE SERGIPE**

**PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SERGIPE**

**INTDO.(A/S) : ESTADO DO TOCANTINS**

**PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO TOCANTINS**

**INTDO.(A/S) : DISTRITO FEDERAL**

**PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL**

**VOTO**

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (Vogal):**

**1. Recurso extraordinário interposto por MadeiraMadeira Comércio**

**Publicado sem revisão, Art. 95 RISTF, p. 1**

Eletrônico S/A e outros contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios na Apelação Cível no Mandado de Segurança n. 0707644-97.2018.8.07.0018. A ementa do acórdão tem o seguinte teor:

*“APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DO ICMS (DIFAL). OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/96. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE.*

*1. É cabível a impetração do mandado de segurança quando se questiona os efeitos concretos do ato normativo na relação jurídico-tributária (Súmula 266 STF).*

*2. A EC nº 87/96 não criou nova hipótese de incidência tributária, apenas determinou a aplicação do diferencial da alíquota interestadual do ICMS nas operações interestaduais, sendo desnecessária a edição de Lei Complementar para sua incidência.*

*3. Negou-se provimento ao apelo das autoras”(e-doc. 8).*

2. Contra esse acórdão MadeiraMadeira Comércio Eletrônico S/A e outros interpuseram recurso extraordinário e narraram que estariam sujeitos ao recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS com base na Lei distrital n. 5.546/2015, no Convênio ICMS n. 93/2015 e na Emenda Constitucional n. 87/2015.

*Apontaram “ofensa aos seguintes dispositivos constitucionais: (a) art. 146, I, da CF/88, pois cabe exclusivamente à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (b) art. 146, III, ‘a’, da CF/88, haja vista que a regulamentação das regras gerais em matéria tributária deve ser realizada por meio de Lei Complementar, e não por Convênio, como ocorreu; e (c) art. 155, XII, § 2º, alíneas ‘a’, ‘c’, ‘d’, e ‘i’, da CF/88, tendo em vista que somente Lei Complementar poderá definir os contribuintes do ICMS, definir o local do seu recolhimento e fixar sua base de cálculo” (e-doc. 16).*

Pediram o provimento do recurso extraordinário para *“(i) que seja declarada a nulidade do v. acórdão recorrido, por erro de procedimento (violação ao art. 5º, LIV e LV, art. 93, IX, da CF/88), determinando-se a remessa dos autos ao Egrégio Tribunal de Justiça do Distrito Federal, a fim de que um novo acórdão*

Publicado sem revisão, Art. 95 RISTF. p. 2

*seja proferido; ou*

*(ii) caso seja superada a nulidade referida no item anterior, que seja reformado o v. acórdão recorrido, a fim de que seja reconhecido o direito das RECORRENTES de não recolher os débitos de diferencial de alíquotas de ICMS ('DIFAL') quando de operações interestaduais envolvendo mercadorias destinadas a consumidores finais situados no Distrito Federal, conforme a sistemática do Convênio ICMS nº 93/2015, enquanto não for editada uma lei complementar regulamentadora da Emenda Constitucional nº 87/15 e, adicionalmente, uma lei do Distrito Federal em conformidade com essa lei complementar" (e-doc. 16).*

**3. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria (Tema 1.093):**

*"ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 – ARTIGO 155, § 2º, INCISOS VII e VIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – REGULAMENTAÇÃO – LEI COMPLEMENTAR – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ADEQUAÇÃO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral controversa sobre a necessidade de edição de lei complementar, visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL, nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes" (e-doc. 61).*

**4. A Procuradoria-Geral da República opinou pelo desprovimento do recurso:**

*"RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 1093. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. CONSUMIDOR FINAL. NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015. AUTOAPLICABILIDADE. LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. CONVÊNIO. UNIFORMIDADE DE PROCEDIMENTO. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Recurso extraordinário leading case do Tema 1093 da sistemática da Repercussão Geral: "necessidade de edição de lei complementar visando à cobrança da Diferença de Alíquota do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da*

**Publicado sem revisão, Art. 95 RISTF. p. 3**

*Emenda Constitucional nº 87/2015.”. 2. A Emenda Constitucional nº 87/2015, ao alterar a sistemática de aplicação de alíquotas nas operações interestaduais, descreveu minuciosamente a forma de cálculo, a responsabilidade pelo recolhimento e a proporção a ser partilhada, sendo despicienda a edição de lei complementar.*

*3. A Lei Complementar nº 87/96 dispõe sobre as normas gerais do ICMS, sendo estas aplicáveis às operações interestaduais. 4. Os convênios podem ser utilizados para uniformizar procedimentos a serem observados nas operações interestaduais. 5. Proposta de Tese de Repercussão Geral: É despiciente a edição de lei complementar visando à cobrança da diferença de alíquota nas operações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidores finais não contribuintes do imposto, diante da autoaplicabilidade da alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 87/2015. — Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário, com a fixação da tese sugerida” (e-doc. 72).*

*ICMS sobre operações interestaduais e a Emenda Constitucional n. 87/2015*

5. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – ICMS está previsto na Constituição da República no inc. II do art. 155, enquanto os incs. VII e VIII cuidam do ICMS devido nas hipóteses de operações interestaduais, ou seja, operações e prestações nas quais estabelecimento localizado em um Estado destine bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado.

Na redação originária dos incs. VII e VIII do art. 155 se previa:

*“Art. 155. (...)*

*VII- em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:*

*a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;*

*b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;*

*VIII - na hipótese da alínea ‘a’ do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”.*

Publicado sem revisão, Art. 95 RISTF. p. 4

Distinguiam-se duas situações: *a)* quando o destinatário do bem ou serviço fosse contribuinte; *b)* quando o destinatário do bem ou serviço não fosse contribuinte.

Tinha-se que, quando o destinatário do bem ou do serviço não fosse contribuinte do imposto, o ICMS seria devido apenas ao Estado onde localizado o remetente ou alienante, calculado por meio da alíquota interna daquele ente federado.

Na hipótese de o destinatário do bem ou do serviço ser contribuinte, o ICMS seria devido também ao Estado onde localizado o destinatário do bem ou serviço e seria calculado pela diferença entre a alíquota interna desse Estado destinatário e a interestadual.

Assim, quando o consumidor adquirente do bem ou serviço fosse pessoa física, apenas os Estados de origem, isto é, o Estado do alienante, se beneficiariam do ICMS.

Como esclarece Kiyoshi Harada, na data de início de vigência da Constituição de 1988, raramente essas operações interestaduais eram efetivadas tendo como consumidor final pessoa não contribuinte do ICMS:

*“Por ocasião do advento da Constituição de 1988, não havia, ainda, operações denominadas e-commerce, isto é, vendas não presenciais feitas a distância por meio de redes de computador. Com o avanço tecnológico, é possível a um consumidor situado em um Estado do Nordeste, por exemplo, fazer uma compra de um estabelecimento localizado em um Estado do Sul, recebendo diretamente a mercadoria adquirida, sem qualquer intermediação de loja ou comerciante estabelecido em seu Estado. Antes, era rara a hipótese de um consumidor fixado em um determinado Estado deslocar-se para outro Estado a fim de efetuar compras” (HARADA, Kiyoshi. ICMS - Doutrina e prática. Atlas. Kindle Edition, p. 53-54).*

Com o advento da internet e o significativo aumento do comércio eletrônico, mormente efetivado por consumidores não contribuintes do

Publicado sem revisão, Art. 95 RISTF, p. 5

ICMS, os Estados mais industrializados, localizados nas regiões Sudeste e Sul do Brasil e nos quais está a maioria dos alienantes de bens e serviços, seguiam sendo os únicos a receberem o ICMS devido nessas operações.

6. Essa desigualdade na partilha do ICMS e a insatisfação dos Estados nos quais localizados os consumidores conduziram a que esses Estados celebrassem o Protocolo ICMS n. 21/2011 do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, posteriormente julgado inconstitucional por este Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.628/DF.

Naquele julgamento, o Ministro Luiz Fux, Relator, ressaltou:

*“Um dos temas mais atuais no campo do federalismo fiscal brasileiro é a denominada guerra fiscal, especificamente o comércio eletrônico (também conhecido como e-commerce), que em face de seu vertiginoso crescimento traz sérias preocupações às empresas e às entidades federadas com competência tributária para instituir o ICMS.*

*Não foi por outro motivo que os Estados destinatários de mercadorias passaram a ter grande interesse em receber parte da arrecadação do ICMS incidente nas operações interestaduais realizadas por meio eletrônico, ou de forma não presencial.”*

O Ministro Luiz Fux enfatizou que, *“segundo a Lei Fundamental de 1988 e diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto”*.

O Ministro Relator concluiu, no voto, pela impossibilidade de os Estados, por conta própria, fixarem novas normas para a cobrança de ICMS, pelo que poderiam somente aguardar alterações advindas do constituinte derivado:

*“Em outras palavras, outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino.*

*“Para o bem ou para o mal, esta opção do constituinte originário*

Publicado sem revisão, Art. 95 RISTF. p. 6

*deve ser observada. E há diversas razões para isso. A primeira delas é que, ante o tratamento constitucional dispensado à matéria, não se afigura legítimo admitir a fixação de novas regras para a cobrança de ICMS pelos Estados membros para além destes parâmetros já esquadrihados pelo constituinte, na justa medida em que isso subverteria a sistemática de repartição de competências tributárias, notadamente relativa ao ICMS, que tem na Constituição a sede própria para aglutinar tal regramento.*

*Por outro lado, a estrita observância dos imperativos constitucionais relativos aos ICMS se impõe como instrumento de preservação da higidez do pacto federativo. O fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança deste tributo, desconsiderando o altiplano constitucional.*

*Em que pese a alegação da existência de um cenário de desigualdades inter-regionais, em virtude da aplicação do art. 155 § 2º, VII, da Constituição, a correção destas distorções somente poderá emergir pela promulgação de emenda constitucional, operando uma reforma tributária, e não mediante a edição de qualquer outra espécie normativa.*

*Precisamente por não ostentar legitimidade democrática da Assembleia Constituinte ou do constituinte derivado, descabe ao CONFAZ ou a qualquer das unidades da Federação de forma isolada, estipular um novo modelo de cobrança de ICMS nos casos de operações interestaduais quando o destinatário final das mercadorias não for contribuinte” (ADI n. 4.628, Relator o Ministro Luiz Fux, Plenário, DJe 24.11.2014).*

7. Em 17.4.2015 foi publicada a Emenda Constitucional n. 87, pela qual alterados os incs. VII e VIII do art. 155 da Constituição da República, que passaram a dispor:

*“Art. 155. (...)*

*VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;*

*VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de*

Publicado sem revisão, Art. 95 RISTF. p. 7

*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”.*

Acrescentou-se ainda o art. 99 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

*“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”.*

Desde então, o ICMS em operações interestaduais passou a ser devido também aos Estados onde localizado o consumidor final, fosse ele contribuinte ou não do imposto. A esses Estados passou a caber o imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

A responsabilidade pelo recolhimento da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, denominada DIFAL, recaiu sobre o estabelecimento remetente da mercadoria apenas quando o destinatário não fosse contribuinte do imposto, pois, se diferente disso, o recolhimento é de responsabilidade do estabelecimento destinatário.

Apesar das modificações trazidas pela Emenda Constitucional n. 87/2015, não sobreveio, quanto às operações interestaduais, qualquer

[Publicado sem revisão, Art. 95 RISTF. p. 8](#)

alteração na Lei Complementar n. 87/1996, a qual, em obediência ao inc. III do art. 146 e ao inc. XII do art. 155 da Constituição da República, deveria vir a dispor sobre o ICMS.

8. Essa omissão legislativa teria conduzido o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em 17.9.2015, a celebrar o Convênio ICMS n. 93, dispondo 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”*.

No Distrito Federal, pela Lei distrital n. 5.546/2015 se alterou a Lei n. 1.254/1996 e se dispôs sobre o diferencial de alíquota no Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

*ICMS, lei complementar e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*

9. No inc. II do art. 146 da Constituição da República, confere-se à lei complementar em matéria de direito tributário estabelecer normas gerais 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;*

*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”*.

No inc. I do art. 146 se estabelece caber à lei complementar também *“dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”*.

10. Ao tratar do ICMS, imposto de competência dos Estados, o constituinte originário trouxe, no inc. XII do art. 155, dispositivo específico sobre a necessidade de uniformização nacional quanto à matéria, reiterando caber à lei complementar:

- “a) definir seus contribuintes;*
- b) dispor sobre substituição tributária;*
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;*
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;*
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, ‘a’;*
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;*
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X,b;*
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a íntegro, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.*

11. Este Supremo Tribunal, em sessão virtual de 5.6.2020 a 15.6.2020, julgou o Recurso Extraordinário n. 1.221.330/SP, interposto pelo Estado de São Paulo.

Na ocasião, o Ministro Luiz Fux, Relator, analisando recurso extraordinário interposto contra acórdão pelo qual se entendia inexigível ICMS sobre importação efetuada por contribuinte não habitual, defendeu a tese de que a Lei n. 11.001/2001 do Estado de São Paulo, por ser posterior à Emenda Constitucional n. 33/2001, mas anterior à Lei Complementar n. 114/2002, pela qual se veio a regulamentar a al. *a* do inc. IX do art. 155 da Constituição da República, seria inconstitucional, no que foi acompanhado por mim e pelos Ministros Marco Aurélio, Edson

[Publicado sem revisão, Art. 95 RISTF. p. 10](#)

Fachin e Roberto Barroso.

Divergiu o Ministro Alexandre de Moraes, não quanto à indispensabilidade de lei complementar, nos termos do inc. III do art. 146 e do inc. XII do art. 155 da Constituição da República, mas quanto à possibilidade de se entender que a Lei n. 11.001/2001 do Estado de São Paulo, enquanto não editada a Lei Complementar n. 114/2002, seria válida, mas teria eficácia suspensa.

Fixou-se na sequência a seguinte tese (Tema 1.094):

*“I - Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, devendo tal tributação estar prevista em lei complementar federal.*

*II – As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002” (RE n. 1.221.330/SP, Redator para o acórdão o Ministro Alexandre de Moraes, Plenário Virtual, DJe 17.8.2020).*

**12.** A imprescindibilidade de lei complementar, após as alterações trazidas pela Emenda Constitucional n. 33/2001, para estabelecer normas gerais para a cobrança do ICMS devido sobre a importação tinha sido assentada no julgamento dos Recursos Extraordinários n. 439.796/PR, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, Plenário, DJe 17.3.2014; n. 474.267/RS, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, Plenário, DJe 20.3.2014; n. 1.221.378-AgR/SP, Relator o Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 25.5.2020; e n. 1.214.470-AgR/SP, Relator o Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 12.11.2019.

Em 13.2.2020, este Supremo Tribunal declarou formalmente inconstitucional o parágrafo único do art. 18-C da Lei n. 7.098/1998, incluído pelo art. 13 da Lei n. 9.226/2009, de Mato Grosso, pelas quais se teria instituído nova modalidade de responsabilidade tributária. Naquela oportunidade, o Ministro Roberto Barroso, Relator, quanto à competência

[Publicado sem revisão, Art. 95 RISTF. p. 11](#)

concorrente da União e dos Estados para legislar sobre matéria tributária, salientou “*não se[r] possível que uma lei estadual estabeleça regramento que entre em conflito com as normas gerais federais*”:

“5. O legislador estadual possui competência para, concorrentemente com a União, tratar de matéria tributária, conforme a previsão do art. 24, I, da CF. Caberá à lei federal veicular as normas gerais e à lei estadual as normas especiais em Direito Tributário. Nesse campo da legislação concorrente, deve-se reconhecer que são relativamente indeterminados os conceitos de norma geral e especial, o que torna, por vezes, difícil a tarefa de delimitar com clareza os âmbitos de atuação da lei federal e da lei estadual. É também importante para o sistema jurídico que todos os entes federativos tenham a capacidade de legislar sobre os tributos de sua competência e estabelecer regras tributárias adequadas à sua realidade específica. Apesar disso, a capacidade legiferante dos Estados, nessa seara, não é ampla e ilimitada. E um dos principais fatores limitadores e condicionantes da legislação estadual em matéria tributária é a competência atribuída à União – além de sua competência legislativa geral (CF, art. 24, I e § 1º) – para editar lei complementar disciplinando diversos aspectos básicos dessa temática (CF, art. 146)” (ADI n. 4.845/MT, Relator o Ministro Roberto Barroso, Plenário, DJe 4.3.2020).

13. Em 28.4.2015, a Primeira Turma deste Supremo Tribunal assentou ser necessária lei complementar a dispor sobre cobrança da diferença de alíquota em favor do Estado de destino nas operações interestaduais prevista na redação originária do inc. VIII do art. 155 da Constituição da República:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM LEI COMPLEMENTAR. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS ATÉ O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1997. 1. A instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar. 2. Nos termos da jurisprudência da Corte, as aquisições de bens destinados ao ativo fixo ou adquiridos para uso e consumo do estabelecimento não conferiam direito a crédito

*durante a vigência do Convênio nº 66/1988. 3. Agravo regimental a que se nega provimento” (RE n. 580.903-AgR/PR, Relator o Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 22.5.2015, grifos nossos).*

Convênio ICMS n. 93/2015

**14.** Em lei complementar nacional, devem ser estabelecidas diretrizes básicas para regulamentação geral do ICMS, pois, apesar da instituição reservada à competência estadual, é imposto de configuração nacional.

Essa norma complementar faz-se essencial para a integração e conciliação entre as disposições constitucionais e as legislações locais e direciona-se a impedir possíveis conflitos entre os entes federados.

A ausência de lei complementar e as diferentes possibilidades de compreensão sobre diferentes aspectos do DIFAL nas hipóteses de ICMS sobre operações interestaduais podem ser geradoras ou facilitadoras de conflitos entre os Estados.

No voto proferido no julgamento do RE n. 1.221.330/SP, o Ministro Roberto Barroso ressaltou que, quanto ao ICMS, a lei complementar impõe-se também com fundamento no inc. I do art. 146 da Constituição, no qual se estabelece competir à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária:

*“21. É importante ressaltar que, em impostos com alto potencial de geração de guerra fiscal, como é o caso do ICMS, a necessidade de lei complementar federal não decorre apenas do art. 146, III, a, da Constituição, mas do art. 146, I, que determina que cabe ao legislador complementar dispor sobre conflitos de competência” (RE n. 1.221.330/SP, Redator para o acórdão o Ministro Alexandre de Moraes, Plenário Virtual, DJe 17.8.2020, grifos nossos).*

**15.** Ressalte-se que tramita o Projeto de Lei n. 325/2016, pelo qual se busca alterar a Lei Complementar n. 87/1996 quanto à cobrança do ICMS-DIFAL e se dispõe sobre fato gerador, local da operação,

[Publicado sem revisão, Art. 95 RISTF. p. 13](#)

contribuinte, base de cálculo e o conceito de destino.

**Voto no sentido de dar provimento ao recurso extraordinário.**

24/02/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL

VOTO

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI** - Senhor Presidente, renovo os cumprimentos que fiz a todos no início desta sessão.

Adianto, desde logo, que, surpreendentemente, para mim, pelo menos, sem conhecer o voto do eminente Ministro Alexandre de Moraes, o meu pronunciamento é inteiramente coincidente com o dele. Vou fazer um brevíssimo resumo, porque Sua Excelência o Ministro Alexandre de Moraes, a meu ver, enfrentou adequadamente esta questão.

Tal como ele, faço menção à Emenda Constitucional 87, de 2015, que, ao alterar a redação do artigo 155, § 2º, VII e VIII da Carta Magna, fez incluir a figura do consumidor final não contribuinte. Desse modo, afastou aquela distinção de tratamento das operações e prestações interestaduais pela condição de destinatário final, se contribuinte ou não do ICMS. E, nessa mesma linha, trago à colação a Súmula 569 desta Corte, que diz o seguinte:

“É inconstitucional a discriminação de alíquotas do Imposto de Circulação de Mercadorias nas operações interestaduais, em razão de o destinatário ser, ou não, contribuinte”.

E aqui, tal como fez o Ministro Alexandre de Moraes, estou trazendo à baila o parecer, que me parece correto e adequado, *data venia*, do *Parquet* federal, que diz o seguinte:

“O Convênio ICMS nº 93/2015 não definiu alíquota interestadual ou interna (fixadas em resolução do Senado e por leis estaduais), nem base de cálculo do ICMS devido nas operações que destinem bens, mercadorias ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro estado”.

Diz a PGR o seguinte:

“Limitou-se a reproduzir, quanto a esses aspectos, o disposto no art. 155, § 2º, VII, **a** e **b**, da CF e no art. 13 da LC nº

**RE 1287019 / DF**

87/1996. Portanto, as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015 não extrapolam os contornos definidos pela Constituição e pela Lei Complementar nº 87/1996, pois não inovam quanto a aspectos quantitativos da exação (alíquota e base de cálculo) e limitam-se a disciplinar traços meramente instrumentais do ICMS em operações interestaduais, decorrentes das modificações operadas pela EC nº 87/2015”.

Quanto à cláusula nona, acompanho os fundamentos constantes da decisão monocrática proferida pelo Ministro Dias Toffoli nos autos da ADI 5.464/DF, também de sua relatoria. Naquela ocasião, o eminente Ministro Dias Toffoli assinalou em síntese o seguinte:

“Com efeito, a Constituição 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 para 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)”.

Então, Senhor Presidente, fazendo um resumo do resumo, para colaborar com Vossa Excelência nos trabalhos da Casa, antes, na verdade, eu havia entendido, mas essa matéria está superada, pela ilegitimidade ativa *ad causam* da proponente, mas como ninguém tocou nesse assunto e os trabalhos seguiram, penso que esta matéria está superada.

De qualquer maneira, superada essa matéria, quanto ao mérito, julgo parcialmente procedente esta ação para declarar a inconstitucionalidade apenas da cláusula nona do Convênio ICMS 93/2015 do Confaz.

Portanto, meu voto coincide com o voto do Ministro Alexandre de Moraes, pedindo vênias então ao eminente Relator, Ministro Dias Toffoli. Também pedindo vênias ao Ministro Marco Aurélio, nego provimento ao recurso extraordinário.

É como voto, Senhor Presidente.

24/02/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL

**V O T O V O G A L**

Conjunto ADI 5469 e RE 1287019

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES:** Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade e de Recurso Extraordinário submetido à sistemática da Repercussão Geral. A ADI questiona a higidez constitucional da disciplina veiculada nas Cláusulas 1<sup>a</sup>, 2<sup>a</sup>, 3<sup>a</sup>, 6<sup>a</sup> e 9<sup>a</sup> do Convênio ICMS nº 93/2015, firmado em 17 de setembro de 2015 no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que 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.

Convém reproduzir os dispositivos impugnados:

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

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

I - se remetente do bem:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

II - se prestador de serviço:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;

b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a

**RE 1287019 / DF**

prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”.

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

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

ICMS origem = BC x ALQ inter

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

Onde:

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

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

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

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

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

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

§ 5º No cálculo do imposto devido à unidade federada de

**RE 1287019 / DF**

destino, o remetente deve calcular, separadamente, o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, por meio da aplicação sobre a respectiva base de cálculo de percentual correspondente:

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

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

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

[...]

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

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

[...]

**Cláusula nona** Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.”

Por sua vez, o Recurso Extraordinário 1287019/DF, representativo do Tema 1093 de Repercussão Geral, a discutir a necessidade (ou desnecessidade) da edição de lei complementar para regulamentar as previsões inseridas pela EC 87/2015 no Art. 155 da CF/88, que direcionou ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à *diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual do ICMS – Difal*. A diferença incidirá independentemente de

**RE 1287019 / DF**

o mencionado destinatário (consumidor final) ser ou não contribuinte do ICMS.

O Recurso Extraordinário se insurge contra acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios assim ementado:

“APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DO ICMS (DIFAL). OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/96. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE.

1. É cabível a impetração do mandado de segurança quando se questiona os efeitos concretos do ato normativo na relação jurídico-tributária (Súmula 266 STF).

2. A EC nº 87/96 não criou nova hipótese de incidência tributária, apenas determinou a aplicação do diferencial da alíquota interestadual do ICMS nas operações interestaduais, sendo desnecessária a edição de Lei Complementar para sua incidência.

3. Negou-se provimento ao apelo das autoras.”

Em apertada síntese, reputam-se ofendidos os preceitos constitucionais da reserva de lei complementar para a solução de conflitos de competência em matéria tributária (Art. 146, I da CF/88); da reserva de lei complementar para regulamentação das regras gerais em matéria tributária (Art. 146, III, "a" da CF/88); e da exclusividade de lei complementar na definição dos contribuintes do ICMS, do local do seu recolhimento e da fixação de sua base de cálculo (Art. 155, § 2º, inciso XII, alíneas “a”, “c”, “d” e “i”, da CF/88).

É breve o relatório.

**Decido.**

Inicialmente, penso oportuno destacar o grau de detalhamento veiculado pela Emenda Constitucional 87, de 2015. Com efeito, ao introduzir a possibilidade de o Estado em que localizado o destinatário dos bens ou dos serviços perceber o *diferencial de alíquota* do ICMS,

**RE 1287019 / DF**

independentemente de o destinatário ser ou não contribuinte do imposto, o texto reformador, associado a uma já existente disciplina infraconstitucional do ICMS, veiculou todos os elementos necessários à cobrança da exação.

Convém ponderar que a disciplina exauriente e minuciosa, no texto constitucional, de disposições tributárias não está indene a críticas. Menciono abalizada opinião do economista e contabilista **José Roberto Afonso**, que associa a intensa judicialização de questões tributárias a uma pródiga disciplina da tributação no texto constitucional, senão vejamos:

Uma primeira regra de ouro deveria ser não concentrar demasiada atenção na mudança constitucional. O atual texto já trata do sistema de impostos em texto muito mais extenso e prolixo do que nas anteriores Cartas Magnas brasileiras, quanto mais comparado às outras Constituições do resto do mundo. O pior é que todos os projetos e emendas de reforma tributária, independente do mérito e do objeto, pretendem ampliar ainda mais o tratamento da matéria no texto constitucional e permanente, descendo a pormenores na cobrança e na divisão da receita.

São muitos os problemas em constitucionalizar ainda mais o sistema tributário (aliás, o governo apresentou recentemente propostas para fazer o mesmo com as regras fiscais). Isso vai na contramão da necessidade ou dúvida crucial decorrente da revolução digital. Novos padrões econômicos e sociais implicarão criar impostos hoje desconhecidos, em valorizar alguns dos atuais, e negligenciar ou mesmo extinguir outros. (AFONSO, José Roberto. **Reforma tributária: começando pelo fim**. Revista Conjuntura Econômica, v. 73, n. 12, p. 19–23, 2019.)

Em que pesem as críticas a um possível excesso de linguagem na disciplina de nosso sistema tributário, o fato é que, neste assunto sob análise, a Emenda Constitucional foi extremamente detalhista na nova disciplina do *diferencial de alíquota* e da respectiva repartição de receitas do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a

RE 1287019 / DF

interestadual entre os Estados de origem e de destino.

A este propósito, a EC 87/15 enunciou o *destinatário* da receita tributária da diferença de alíquota – *difal* (Art. 155, VII da CF/88), indicou o *responsável* por seu recolhimento ( Art. 155, VIII, “b” da CF/88) e chegou mesmo a descer a minúcias sobre o *rateio* do imposto arrecadado, como norma de transição para que se evitasse perda abrupta de receitas por parte dos Estados de origem (Art. 99 do ADCT).

Soma-se a essa normatização constitucional toda uma disciplina legislativa prevista na Lei Complementar 87, de 1986, assim como nas legislações do ICMS de cada um dos Estados-membros. É propriamente esse arcabouço normativo *já existente* que faz prescindir uma nova lei complementar para a cobrança do *diferencial de alíquota*.

A mim parece claro que a nova disciplina constitucional introduzida na temática não criou espécie tributária nova, tampouco alterou elemento do ICMS que porventura exigisse a edição de nova lei complementar geral a minudenciar os elementos do tributo.

No que se refere aos *elementos* ou *aspectos* da norma tributária impositiva, o magistério de **Leandro Paulsen** é deveras didático:

A lei que veicula a norma tributária impositiva deverá conter os aspectos indispensáveis para que se possa determinar o surgimento e o conteúdo da obrigação tributária, ou seja, qual a situação geradora da obrigação tributária (**aspecto material**), onde a sua ocorrência é relevante (**aspecto espacial**) e quando se deve considerar ocorrida (**aspecto temporal**), bem como quem está obrigado ao pagamento (**aspecto pessoal**: sujeito passivo), em favor de quem (aspecto pessoal: sujeito ativo), e qual o montante devido (**aspecto quantitativo**). Pode-se sintetizar pelos advérbios latinos: quid, ubi, quando, quis, quanti. (PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 149).

Muito oportuno ao deslinde da presente discussão é o alerta que o ilustre tributarista faz na sequência:

**RE 1287019 / DF**

Isso não significa, contudo, que todos os cinco aspectos da norma tributária impositiva (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) devam, necessariamente, constar da lei de modo expresse e didático. Em leis de boa técnica, isso se dá, mas não constitui requisito para que se a considere completa. Cabe ao intérprete e aplicador analisar a lei e identificar os diversos aspectos, só concluindo pela incompletude na impossibilidade de levar a efeito tal identificação por absoluta falta de dados, referências ou elementos para tanto. (*Idem.* p. 150).

Assim, em outras palavras, penso que todos os aspectos relativos ao ICMS, para os quais a Constituição exigiu a edição de lei complementar, *estavam (e permaneceram)* disciplinados na Lei Complementar nº 87, de 1996 e nas respectivas legislações estaduais disciplinadoras do ICMS.

Com as vênias de estilo, não entendo apropriado o argumento de que o Convênio ICMS sob exame teria invadido a órbita de disciplina de lei complementar geral sobre a matéria.

Eventual norma *geral* sobre o assunto teria justamente o propósito de *complementar* a dicção constitucional. Ocorre, como afirmei, que a disciplina introduzida pela EC 87/2015 tem sua integração exaurida por normas já existentes.

No que se refere ao argumento de reserva de lei complementar para a solução de conflitos de competência em matéria tributária (Art. 146, I da CF/88), penso que o dispositivo constitucional não restou ofendido. Isso porque a própria Emenda Constitucional 87, de 2015, propôs justamente endereçar potenciais contendas de cunho federativo-fiscal entre Estados produtores e consumidores de bens, notadamente no cenário de crescente comércio eletrônico de mercadorias.

Destaco, a este respeito, o claro propósito veiculado na então PEC 197, de 2012, que culminou na Emenda Constitucional 87, de 2015, e recebeu a seguinte justificativa:

“O comércio não presencial, mormente o denominado

**RE 1287019 / DF**

comércio eletrônico, cresceu de forma expressiva nos últimos anos e mostra tendência de tornar-se, em futuro breve, a prática preponderante na comercialização de mais e mais produtos, a começar pelos de maior valor, porém alcançando todos os demais, principalmente os bens de consumo de uso durável. Qualquer produto, desde que padronizado e passível de exibição por catálogo, é objeto desse tipo de comércio.

Nos termos atuais, quando a operação interestadual envolve dois contribuintes do imposto, há a divisão entre o Estado de origem e o de destino da mercadoria. Porém, quando o adquirente, mesmo situado em outra Unidade da Federação, é consumidor final, não contribuinte de jure do imposto, o produto da arrecadação decorrente da operação é integralmente destinada ao Estado onde está sediado o vendedor. Enquanto a prática comercial caracterizava como meramente incidental a venda interestadual para consumidor final, não havia objeções a levantar e tudo funcionou satisfatoriamente. **Entretanto, a magnitude que já assumiu e a tendência de evolução do quadro é extremamente preocupante, porque já se nota desequilíbrio na política estabelecida para divisão de receita entre Estado produtor (ou meramente vendedor) e Estado consumidor** – a tal ponto que coloca em risco o próprio objetivo de se alcançar, algum dia, o cumprimento pleno do princípio de destino. Ao contrário, **está sendo reforçado o princípio de origem, com sérios prejuízos para os Estados consumidores.**” (Disponível em:

<<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=551712>> Acesso em: 27 Out 2020).

**Destaque nosso.**

Percebe-se, assim, nítida preocupação do legislador com as implicações federativas, sob o ponto de vista arrecadatário e de repartição de receitas.

Neste sentido, não identifico qualquer ofensa constitucional na disciplina veiculada nas Cláusulas 1<sup>a</sup>, 2<sup>a</sup>, 3<sup>a</sup>, 6<sup>a</sup> e 9<sup>a</sup> do Convênio ICMS nº 93/2015, firmado em 17 de setembro de 2015 no âmbito do Conselho

**RE 1287019 / DF**

Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

De toda sorte, penso que a Cláusula 9ª do mencionado Convênio ICMS merece algumas linhas adicionais.

O dispositivo veicula autorização à aplicação da sistemática de recolhimento da *diferença de alíquota* também aos contribuintes optantes do Simples Nacional, *verbis*:

*“Cláusula nona - Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.”*

Tal dispositivo teve sua eficácia suspensa por medida cautelar deferida por Sua Excelência, o Ministro Dias Toffoli, nos autos da ADI 5464. Quando do referendo da medida cautelar, pedi vista daqueles autos para uma melhor compreensão da matéria de fundo.

Isso porque a questão ali em debate, que ora se repete nestes autos, restringe-se às situações em que o destinatário, localizado em outra unidade da federação, é *consumidor final não contribuinte do ICMS*, e o remetente das mercadorias é contribuinte do SIMPLES.

Pois bem.

Como já mencionei, os incisos VII e VIII do § 2º do Art. 155 da CF/88 definem, respectivamente, a incidência do *diferencial de alíquota* e a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS.

Neste ponto, chamo atenção para o fato de haver, no inciso VIII, uma substituição tributária constitucional, na medida em que a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS é do remetente. Como aduz **Hugo de Brito Machado**,

A responsabilidade é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação

**RE 1287019 / DF**

tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva. (Curso de Direito Tributário, p. 155)

Mais especificamente, trata-se de responsabilidade tributária por substituição, quando “a obrigação tributária nasce, originariamente, já com o responsável tributário em seu polo passivo” (**Hugo de Brito Machado Segundo**, Manual de Direito Tributário, p. 149).

Portanto, temos a seguinte conformação: **i)** sendo o destinatário contribuinte do imposto, cabe a ele a responsabilidade pelo recolhimento; **ii)** não sendo o destinatário contribuinte do imposto, a responsabilidade é atribuída pela Constituição ao remetente. É esta a hipótese em discussão envolvendo a Cláusula 9ª do Convênio.

Perceba-se, ademais, que não há no texto constitucional ressalvas à situação das microempresas e das empresas de pequeno porte, o que nos leva a um primeiro indício conclusivo de que elas se submetem indistintamente à regra geral prevista.

Com as vênias de estilo, uma ressalva a esta regra, excepcionando-se a condição das micro e pequenas empresas, representaria uma perigosa criatividade judicial não almejada pelo legislador, como veremos adiante.

Tenhamos em mente a sensibilidade dos valores constitucionais em causa, quais sejam: o regime jurídico diferenciado das microempresas e empresas de pequeno porte e a higidez do sistema tributário e do próprio regime federativo.

Penso haver sérias razões para que decidamos, neste caso, pela higidez e funcionalidade do sistema tributário. Primeiro, porque a atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota às empresas optantes pelo Simples Nacional não contraria a consagração constitucional de tratamento diferenciado, na medida em que o sistema tributário mais benéfico constante da Lei Complementar 123/2006 permanece íntegro.

Segundo, porque a própria lei complementar que disciplina tal regime favorecido às micro e pequenas empresas dá lastro expresso à incidência do diferencial de alíquota nas operações realizadas por empresas optantes do Simples.

**RE 1287019 / DF**

Neste sentido, destaco o teor do Art. 13, § 1º, inciso XIII, alíneas *g* e *h* da Lei Complementar 123/2006:

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

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

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

(...)

**XIII - ICMS devido:**

(...)

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

**RE 1287019 / DF**

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do §4º do art. 18 desta Lei Complementar;

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

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

É propriamente em razão dessas exclusões procedidas pelo § 1º do Art. 13 da Lei Complementar 123, de 2006, que mesmo as empresas optantes pelo Simples são passíveis de recolhimento, *e.g.*, de ITR, de IOF, de **Imposto de Importação**, de FGTS, enfim, de uma ampla gama de tributos (nela **incluída o diferencial de alíquota de ICMS**) não previstos dentre aqueles contemplados no recolhimento único do regime simplificado.

Ademais, não podemos desconsiderar que a *ratio* da Emenda Constitucional 87/2015 foi reequilibrar a distribuição da arrecadação do ICMS, tendo em vista as novas perspectivas de mercado trazidas pelo *e-commerce*.

Como destacou, à época, o então Senador Eunício Oliveira, em relatório da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania sobre a proposta de emenda à Constituição, *verbis*:

Recentemente, o advento da internet instituiu o chamado *e-commerce*, ou comércio eletrônico, em que o comprador é exposto a uma variedade de produtos e preços sem precedentes em nossa história econômica. A recente melhoria nos indicadores de emprego e renda da população brasileira impulsionou mais ainda o setor, facilitando o acesso a recursos eletrônicos por camadas sociais antes excluídas até mesmo do comércio de produtos básicos para a subsistência. Essa nova realidade trouxe muitos benefícios para o cidadão comum, mas também muitas distorções no equilíbrio econômico entre as

**RE 1287019 / DF**

unidades federadas. A maioria das lojas virtuais é sediada em poucos Estados, geralmente os mais ricos e desenvolvidos, que, mantida a sistemática atual de distribuição da arrecadação do ICMS, retêm toda a arrecadação do tributo. A fórmula constitucional atual permite tal anomalia ao determinar a incidência da alíquota interna, geralmente elevada, em operações envolvendo mercadorias destinadas a compradores não contribuintes do imposto e localizados em outro Estado.

Trata-se, em última análise, da própria radicalização do princípio da origem. A PEC em comento procura reequilibrar essa relação, ordenando que parte dos recursos auferidos pelo recolhimento do ICMS seja canalizada para o Estado de destino, numa justa adequação à realidade dos fatos, que mostra tendência crescente de utilização do *e-commerce* nas mais diversas transações.

Some-se a isso um fator consequencial não menos importante. Se considerarmos que o diferencial de alíquota de ICMS não é devido quando a empresa remetente é optante do Simples Nacional e o destinatário é consumidor final não contribuinte do imposto, provavelmente observaríamos empresas de grande porte criando empresas intermediárias, aderentes do Simples Nacional, para destinar produtos a consumidores finais localizados em outras unidades da federação, driblando a incidência do diferencial de alíquota e, em última análise, esvaziando completamente a *ratio* do sistema veiculado pela EC 87/2015.

Penso, com as vênias de estilo, que o fundamento normativo da Cláusula 9ª do Convênio ICMS nº 93/2015 está efetiva e satisfatoriamente previsto em Lei Complementar. Ou seja, o permissivo da Cláusula 9ª do Convênio ICMS nº 93/2015 repousa diretamente no Art. 13, § 1º, inciso XIII, alíneas *g* e *h* da Lei Complementar 123/2006. Sua redação não ofende preceitos constitucionais ou norma complementar, antes, com relação a esta, reproduz sua *ratio*.

Com as vênias de estilo, igualmente, não me convenço que a simples existência de Projetos de Lei Complementar em tramitação perante o

**RE 1287019 / DF**

Congresso Nacional, tendentes a regulamentar as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional 87, de 2015, seja prova cabal de efetiva necessidade dessa espécie normativa. Em acréscimo, por outro lado, pode mesmo denunciar sintoma de inflação legislativa.

Vejamos, a propósito e a título exemplificativo, o PLP 218/2016, de autoria do então deputado Mauro Pereira. A proposição originária conta com dez artigos. A transcrição do texto é oportuna:

Art. 1º Esta Lei Complementar regulamenta a obrigação, o lançamento e o crédito do imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) de que trata o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado em outro Estado.

Parágrafo único. Para os propósitos desta Lei Complementar, os termos Estado, Estado de origem e Estado de destino abrangem também o Distrito Federal.

Art. 2º Considera-se ocorrido o fato gerador nas operações e prestações de serviço interestaduais de que trata esta Lei Complementar no momento:

I – da saída de mercadoria do estabelecimento do remetente; ou

II – da utilização, pelo destinatário, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Art. 3º O imposto nos casos previstos nos incisos I e II do art. 2º será apurado e recolhido pelo contribuinte nos mesmos períodos de apuração e prazos de recolhimento previstos na legislação do Estado de origem para as operações de circulação de mercadorias internas e para as utilizações de serviços internos.

**RE 1287019 / DF**

Art. 4º O ICMS devido ao Estado de origem corresponde à aplicação, sobre a base de cálculo do imposto, da alíquota interestadual aplicável à operação de circulação ou prestação de serviços.

Art. 5º Também é devido ao Estado de origem a título de ICMS percentual correspondente à aplicação, sobre a base de cálculo do imposto, da alíquota interna vigente no Estado de destino na data do fato gerador, nos seguintes montantes:

- I – sessenta por cento em 2016;
- II – quarenta por cento em 2017;
- III – vinte por cento em 2018.

Art. 6º A partir de 2019 não será mais devida a parcela apurada na forma do art. 5º deste artigo.

Art. 7º Observado o disposto no art. 6º, o ICMS devido ao Estado de destino equivale à diferença entre a aplicação, sobre a base de cálculo do imposto, de sua respectiva alíquota interna, e o montante devido ao Estado de destino apurado na forma dos arts. 4º e 5º desta Lei Complementar.

Art. 8º O crédito relativo às operações e prestações de que trata esta Lei Complementar será deduzido do débito correspondente ao imposto devido ao Estado de origem, observado o disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Art. 9º Cabe ao Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, disponibilizar aplicativo que calcule o imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação de que trata o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição.

Art. 10. Esta Lei Complementar entra em vigor na data de

**RE 1287019 / DF**

sua publicação, produzindo efeitos 180 dias após essa data relativamente ao disposto em seu art. 9º.

Percebo, no **Art. 1º** do projeto, o escopo da norma, em dicção de todo semelhante ao próprio Art. 155, § 2º, VII da CF/88, com a única diferença, em seu parágrafo único, de reportar expressamente ao *Distrito Federal*, quando a dicção constitucional fala apenas de *Estados*.

O **Art. 2º** do PLP 218/2016 trata do fato gerador, em redação em nada dissonante do Art. 12, I e XII da Lei Complementar 87, de 1996.

O **Art. 3º** do projeto remete às já existentes legislações estaduais os períodos e prazos de recolhimento do ICMS.

O **Art. 4º** da proposição não versa sobre *diferencial de alíquota*, matéria inserida pela EC 87, de 2015, mas trata apenas de uma normal operação interestadual, atualmente regida pelo mesmo Art. 155, § 2º, VII da CF/88, em seu início, e com previsão de alíquota interestadual veiculada em normas estaduais, em reprodução às alíquotas fixadas em Resolução do Senado Federal, todas já existentes.

O **Art. 5º e 6º** do PLP 218/2016 tratam do rateio escalonado no tempo das receitas tributárias entre Estado de origem e Estado de destino, nos mesmos moldes do Art. 99 do ADCT, igualmente incluído pela Emenda Constitucional 87, de 2015.

O **Art. 7º** da proposição repete, com outras palavras e uma vez mais, o comando constitucional do Art. 155, § 2º, VII da CF/88. Por sua vez, o seu **Art. 8º** se limita a uma remissão aos artigos 19 e 20 da Lei Complementar 87, de 1996, que trata da não-cumulatividade do tributo em operações internas ou interestaduais.

Apenas no **Art. 9º** do mencionado PLP 218/2016 identifiquei comando que, salvo melhor juízo, não encontra previsão anterior em legislação vigente: a determinação para que o Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, **disponibilize aplicativo de cálculo do ICMS nessas hipóteses envolvendo diferencial de alíquota**. Perceba-se: nada ligado aos elementos da norma tributária. Por fim, o **Art. 10** do projeto é mera cláusula de vigência.

**RE 1287019 / DF**

Eis, portanto e com todas as vênias, a norma que alguns entendem “fundamental” para a operacionalizar o comando constitucional inaugurado pela EC 87, de 2015. A mim parece que o Projeto em tramitação nada acrescenta ao arcabouço normativo já existente.

Por sua vez, a outra proposta legislativa em tramitação no Parlamento, o PLP 325/2016, segue a mesma linha. A leitura da proposição revela antes uma adaptação redacional de certos dispositivos das Leis Complementares 87/96 e 123/2006 aos comandos inseridos com minudencia no texto constitucional pela EC 87/2015 do que propriamente uma regulamentação de institutos novos.

É preciso ainda afastar a alegação e a compreensão de que a ausência de lei complementar defendida para esta matéria estaria a gerar conflitos federativos.

Uma vez mais, com todas as vênias aos ilustres Ministros e Ministras que guardam entendimento diferente do que aqui defendo, a existência de eventuais conflitos federativos, como, por exemplo, a adoção de critérios diferentes para definição de destinatário (se *destinatário físico* ou *jurídico*) pelas legislações de distintos Estados, não encontra sua causa na ausência de lei complementar neste caso em discussão, que reputo despicienda.

Ilustro minha compreensão com julgado da Segunda Turma, a demonstrar que a mesma discussão envolvendo a disciplina dos destinatários, se físico ou jurídico, e a incidência do ICMS já frequentou esta Corte em contexto totalmente dissociado da questão do *diferencial de alíquota*.

Refiro-me ao RE 430372 AgR (Órgão julgador: Segunda Turma; Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA; Julgamento: 16/03/2010; Publicação: 30/04/2010), em que discutida a sujeição ativa do ICMS nos casos de importação de bens a partir do critério do destinatário da mercadoria, se *destinatário físico* ou *jurídico*.

Em definitivo, é fato notório, eu diria até premente, o aperfeiçoamento da legislação tributária a fim de buscar uniformidades e harmonizações. Entretanto, na hipótese dos autos, por todas as razões

**RE 1287019 / DF**

expostas, não penso ser a ausência de lei complementar a regular o diferencial de alíquota do ICMS fator de geração dos alegados conflito federativos.

Caminhando para a conclusão, vislumbro no Convênio ICMS nº 93, de 2015 tão somente uma norma que se propõe a harmonizar o sistema, em cumprimento ao previsto no Art. 1º do Regimento Interno daquele Conselho. Sua disciplina é feita com referibilidade às normas em vigor, tanto de âmbito constitucional, como de *status* complementar (LC 87/1996 e LC 123/2006).

É preciso deixar claro: a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal não se fundamenta no citado convênio, mas sim em suas respectivas legislações internas. Nele - no Convênio - não há definição de contribuintes, estipulação de alíquotas ou fatos geradores; trata-se de norma procedimental prescritiva, não de norma impositiva tributária.

Assim, uma exclusiva declaração de inconstitucionalidade integral do Convênio ICMS nº 93, de 2015, penso eu, em nada alteraria a cobrança da exação pelos Estados.

Em arremate, caso o entendimento aqui defendido não venha a prevalecer, comungo da preocupação exteriorizada pelo eminente Ministro Dias Toffoli, em seu voto vista, quanto à necessidade de modulação de efeitos de eventual declaração de inconstitucionalidade das Cláusulas 1ª, 2ª, 3ª, 6ª e 9ª do Convênio ICMS nº 93/2015.

Há pelo menos duas razões de relevo, a respaldar uma necessária modulação de efeitos.

A primeira delas, diz respeito ao sensível crescimento do comércio eletrônico, a destinar toda sorte de bens e produtos a destinatários finais em todos os Estados, potencializado em tempos atuais por conta das medidas de distanciamento social e limitações à abertura do comércio físico tradicional.

Como segunda razão, não menos importante, eventual decisão por efeitos imediatos da declaração de inconstitucionalidade ora pretendida, privaria, de maneira abrupta, a maioria dos Estados da federação de

**RE 1287019 / DF**

recursos essenciais. A este propósito, é bom lembrar que, ao destinar o diferencial de alíquota aos Estados (ou DF) de destino das mercadorias, o legislador constituinte reformador foi diligente em não causar perda abrupta de receita nos Estados (ou DF) que perderiam tais recursos.

Com efeito, tal preocupação foi endereçada pelo Art. 99 do ADCT, incluído pela mesma EC 87/2015, que escalonou, temporal e percentualmente, o diferencial de alíquota entre Estado de origem e Estado de destino. Penso, portanto, não ser de bom alvitre este Supremo Tribunal Federal privar abruptamente os Estados de destino (ou DF) de recursos tão escassos.

Por todo o exposto, julgo **improcedente** o pedido da **ADI 5469** e **nego provimento** ao **Recurso Extraordinário 1287019/DF**, representativo do Tema 1093 de Repercussão Geral.

Não sendo este o entendimento a prevalecer em Plenário, penso apropriada a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, nos termos do Art. 27 da Lei 9.868, de 1999, para que eventual declaração não tenha eficácia até o final de 2022.

É como voto.

24/02/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL

### ANTECIPAÇÃO AO VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE) - Trago uma ementa autoexplicativa, mas, basicamente, o que eu gostaria de destacar é algo que foi mencionado agora no voto do Ministro Gilmar sobre a *ratio legis* dessa Emenda Constitucional nº 87.

Nós sabemos que há sempre o embate jurídico entre as unidades da Federação com relação ao ICMS. Isso era uma matéria constante no Superior Tribunal de Justiça. Mas uma das promessas do ideário da Constituição é a erradicação das desigualdades entre os estados, e a forma de erradicar a desigualdade entre os estados está exatamente numa justiça fiscal, notadamente por meio do ICMS, que é o imposto relativo aos estados.

Então, à luz do federalismo fiscal cooperativo do princípio da igualdade dos estados, previsto no preâmbulo da Constituição, naqueles princípios basilares, verifico aqui que a *ratio legis* da Emenda Constitucional nº 87 foi exatamente manter esse federalismo fiscal cooperativo e, ao mesmo tempo, manter a isonomia entre os estados. Por outro lado, nós temos a ciência de que a legislação tributária tem um conceito amplo, abarcando, inclusive, os convênios.

Ora, quando se exige uma lei complementar, se faz ou pelo quórum, em razão de os estados se posicionarem num determinado sentido uniforme em relação a todos eles, ou, então, *ratione materiae*.

Eu aqui verifico que, realmente, o convênio fez as vezes de uma norma complementar, ele é até entrevisto como uma norma complementar, e foi engendrado pelos estados, porque o convênio tem de ser engendrado pelos estados.

Ora, se nós vamos exigir uma lei complementar que exige o quórum em razão da manifestação dos estados, se nós já temos um convênio que regula, dentro das suas limitações, tudo quanto foi sugerido pela Emenda Constitucional nº 87, não há de se falar da necessidade da interposição do

**RE 1287019 / DF**

legislador. *Mutatis mutandis* é o que nós fizemos no caso do nepotismo. A fonte primária da Constituição já permitiu automaticamente que se regulasse essa forma de competição entre os estados.

Inclusive, aqui destaco - eu gostaria de ser sintético, na qualidade de Presidente - que o que visou a Emenda Constitucional nº 87 foi exatamente modificar essa questão de distribuição do tributo entre o estado de origem e o estado de destino, quando o estado de destino não recebia absolutamente nada.

Agora está se realizando um fórum nacional de governadores, porque foi exatamente dessa conciliação entre os estados que surgiu a Emenda Constitucional nº 87.

Por outro lado, verifico que essas cláusulas do convênio, salvante a cláusula nona, não desbordam do arquétipo constitucional. E aqui cito os dispositivos que são obedecidos pelo convênio, porque efetivamente esse convênio não invade aquela área que a Constituição reserva para a lei complementar.

Eu tive ainda - evidente, em uma causa belíssima como essa - a preocupação de verificar, em razão dessa inovação comercial de compras através da via digital, e a tributação se situar apenas no estado de origem, como é que os países têm lidado com isso. E verifiquei que a Suprema Corte Americana, agora em 2018, no Caso South Dakota *v.* Wayfair Inc., revisou o seu entendimento para entender que a regra da presença física se afasta ainda mais da realidade econômica e resulta em perdas significativas de receitas para os estados.

Aqui, no plano econômico, que é o importante, porque o convênio visa a equilibrar os estados, também pude obter um estudo realizado pela Consultoria Euromonitor International publicado no Jornal Valor Econômico, agora de 5 de outubro de 2020, que se espera que 7,57 bilhões de dólares em vendas migrem este ano do varejo tradicional para o comércio eletrônico. Então, essa realidade econômica não pode ser olvidada, porque nós vamos exatamente atuar em contraposição ao princípio constitucional que visa manter a igualdade dos estados através de um federalismo fiscal cooperativo.

**RE 1287019 / DF**

O único aspecto que me chamou a atenção é que realmente o convênio trata de maneira diferente uma matéria que é disciplinada em lei complementar ao exigir o recolhimento de valor relativo ao diferencial de alíquota para além da parcela unificada já recolhida pelo ME e EPP, conforme sigla conhecida. Então, impõe-se aqui, no meu modo, a intervenção judicial para conter esse alcance normativo.

Eu trouxe dois votos alentados - a matéria é instigante. Essa questão tributária, no presente momento, é muito importante, porque a pandemia nos indica que não está no momento de ninguém ganhar nada, nem de perder absolutamente nada. Isso vai trazer um prejuízo que a emenda constitucional procurou evitar em relação aos estados de destino, que vão continuar sem receber nada, até que venha uma lei complementar, no meu modo de ver, à semelhança do que o Ministro Gilmar Mendes afirmou, uma lei completamente desnecessária, porque o convênio não invade as matérias em que a própria Constituição Federal exige lei complementar. E se for pelo quórum, que é a representação pelos estados, o convênio é uma manifestação dos estados através do Confaz, em que celebraram exatamente essa repartição tributária no afã de se alcançar, no meu modo de ver, a melhor justiça fiscal para esse novo comércio eletrônico.

De sorte que, abreviando os dois votos de que farei juntada, estou acompanhando a divergência aberta pelo Ministro Alexandre de Moraes, no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário e julgar parcialmente procedente a ação declaratória apenas no que diz respeito à cláusula nona do convênio, por invadir matéria que está prevista em lei complementar.

24/02/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL

V O T O V O G A L

ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - DIFAL. REGULAMENTAÇÃO. ALEGAÇÃO DE NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. CONVÊNIO 93/2015. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015. CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ARTIGOS 5º, LIV E LV; 93, IX; 146, I E, III, 'A'; 155, VII, VIII E XII, § 2º, ALÍNEAS 'A', 'C', 'D', E 'T'.

1. O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS) possui sua atual disciplina estabelecida pelo art. 155 da CRFB, que define seu fato gerador e estabelece a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para a sua instituição

2. Os embates entre unidades federadas em decorrência da exigência do ICMS encerram verdadeiros conflitos federativos, a serem solucionados por meio do exercício da competência da União para a edição de leis complementares, além de normas complementares, das quais são espécie os Convênios.

3. *In casu*, discutem-se as disposições do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política

**RE 1287019 / DF**

Fazendária – CONFAZ, que implementou as mudanças constitucionais levadas a efeito pela Emenda Constitucional nº 87, de 17 de abril de 2015.

4. A EC 87/15 alterou o regime de recolhimento do imposto nos casos de venda a consumidor final não contribuinte do ICMS residente em Estado da Federação diferente daquele do vendedor. Até o advento da mudança constitucional, o Estado de destino da mercadoria (residência do consumidor final) nada recebia a título de ICMS, que era integralmente recolhido no Estado em que sediado o vendedor do produto.

5. Consectariamente, a mudança teve por objetivo adaptar a distribuição da receita do ICMS ao novo cenário de circulação de mercadorias, inaugurado a partir do comércio eletrônico. Busca-se evitar que todo o imposto incidente sobre o consumo fique a cargo do Estado de domicílio do vendedor, normalmente representado pelas unidades federativas mais desenvolvidas, em detrimento daquelas consumidoras, usualmente menos providas de recursos econômicos.

6. O Supremo Tribunal Federal já entendeu na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.628 que Protocolo firmado por parte dos Estados Membros da Federação não é instrumento normativo hábil a inserir mudança de tal gradiente no Sistema

**RE 1287019 / DF**

Tributário, que carece de uma reforma tributária de âmbito constitucional. (ADI 4628, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, DJe 24/11/2014).

7. Na hipótese vertente, o que está em exame pela Corte é a legitimidade do Convênio que, ao implementar as modificações estabelecidas em Emenda Constitucional, teria atingido atribuições da seara de lei complementar, especialmente o estabelecimento do fato gerador e da base de cálculo de imposto previsto na Constituição (art. 146, III, "a").

8. As cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio CONFAZ nº 93/2015 não desbordaram do arquétipo jurídico formado pelos arts. 146, III, "a" e 155, § 2º, XII, combinados com as disposições da Lei Complementar nº 87/96, que implementa o exercício da competência tributária para a exigência de ICMS pelos Estados e pelo Distrito Federal. Não há definição de fato gerador, base de cálculo ou contribuintes no ato normativo aprovado pelo CONFAZ, resumindo-se a avença a estabelecer regras sobre a capacidade tributária ativa e o aspecto espacial da exação, já trazidos pelo Constituinte Reformador na EC 87/15.

9. *A fortiori*, os aspectos do tributo que o Convênio atingiu limitam-se ao critério espacial e à capacidade tributária ativa. O art. 7º, *caput*, do Código Tributário Nacional, trata competência tributária para

**RE 1287019 / DF**

a instituição de tributos, ao passo que os parágrafos do mesmo dispositivo trazem conceito de capacidade tributária ativa. O Convênio 93/2015 repete a disposição, não modificando, em absoluto, qualquer regra de competência tributária estabelecida na Lei Maior. Em verdade, o Convênio apenas legitima a capacidade tributária ativa do Estado de destino estabelecida pelo Constituinte Reformador.

10. Noutro giro, tratando do critério espacial da hipótese de incidência, para que se possa aferir o local da ocorrência do critério espacial da operação de circulação de mercadoria, a fim de definir se é o caso de circulação de mercadoria interna ao estado ou interestadual, é preciso levar em consideração a localização dos sujeitos de direito envolvidos na operação jurídica (Eduardo Muniz Machado Cavalcanti *in* “A Emenda Constitucional 87/2015 e o Impacto no Recolhimento do Difal: Diferencial de Alíquotas do ICMS”. Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 14/2018 | p. 39 - 50 | Set - Out / 2018)

11. Com lentes voltadas para esse sistema, os Convênios em matéria de ICMS não devem se limitar, taxativamente, ao que estabelece o art. 10 da Lei Complementar nº 24/75. É que o art. 102 do Código Tributário Nacional atribui função bem mais ampla aos convênios, mencionando expressamente a função de regular a extraterritorialidade

**RE 1287019 / DF**

em matéria de tributação: *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.*

12. O próprio art. 100, IV do *códex* refere-se aos convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios como normas complementares, ou seja, não possuem existência autônoma, mas especificam o teor das normas primárias.

13. As disposições concernentes à extraterritorialidade do ICMS – o que toca diretamente o critério espacial do tributo e mesmo a capacidade tributária ativa para o exercício das atribuições de cobrança – não só podem como é curial que constem de convênio confeccionado entre os diversos entes federados.

14. Evidente que a espécie normativa deverá se limitar ao seu âmbito de atuação, mormente às balizas constitucionais e legais, que devem lhe dar contornos. No caso específico, as diretrizes da tipicidade tributária do ICMS estão bem vincadas no Texto Constitucional modificado e na própria Lei Complementar nº 87/96, no que não se impõe a declaração de inconstitucionalidade pretendida neste

**RE 1287019 / DF**

ponto.

15. Com esopeque nas consequências da decisão a ser tomada, a forma de tributação estabelecida pelo Convênio 93/2015 se alinha a preceitos econômicos que analisam a tributação sobre o consumo de maneira híbrida, a partir da necessidade de que o ente de destino, ao lado daquele de origem, seja dotado de poder tributante, de modo a melhor distribuir a arrecadação tributária. Esse sistema misto foi claramente adotado na Constituição de 1.988 ao prever o regime de recolhimento do diferencial de alíquotas.

16. Mirando outros sistemas federativos similares ao brasileiro, recentemente a Suprema Corte Norte Americana alterou entendimento firmado no caso *Quill Corp vs North Dakota*, datado de 1.992, em que o Tribunal entendeu que um Estado da Federação somente poderia exigir tributos do vendedor caso este possuísse um estabelecimento físico no território daquele Estado, atingindo diretamente as vendas realizadas por meio do comércio eletrônico. Em julgamento de 21 de junho de 2018, no caso *South Dakota vs Wayfair, Inc*, os juízes da Corte reviram o posicionamento anterior para assentar que *a regra da presença física se afasta ainda mais da realidade econômica e resulta em perdas significativas de receita para os Estados*.

17. Com olhos voltados para essa realidade econômica, em recente matéria publicada

**RE 1287019 / DF**

no jornal Valor Econômico, de 28 de janeiro de 2.021, sob o título “Comércio eletrônico teve boom em 2020”, dados obtidos pelo periódico, a partir das informações da Receita Federal do Brasil, mostram que as compras *on line* chegaram a R\$ 231 bilhões em 2.020 no país, número 41,2% maior que os R\$ 164,2 bilhões de 2.019. O mesmo jornal já havia publicado uma reportagem em 05 de outubro de 2020 na qual a Euromonitor International estimava que em 2.020 que US\$ 7,57 bilhões em vendas migrassem do varejo tradicional para o comércio eletrônico no Brasil. A mesma consultoria reconhece o fenômeno mundial. A empresa estimou que globalmente as vendas do comércio eletrônico somem US\$ 2,5 trilhões em 2.020, um aumento de 25% em relação a 2019 (US\$ 2 trilhões).

18. Desse modo, a repartição das receitas auferidas a partir de tributos incidentes sobre o consumo, mormente sob a égide de substancial de cenário econômico, se amolda aos preceitos de um federalismo fiscal cooperativo, também com espeque no princípio da igualdade entre os Estados (art. 4º, V da CRFB). “ (...) *O mais importante, dentro de uma Federação, é que a discriminação de rendas existente seja equânime, do ponto de vista das atribuições conferidas constitucionalmente a cada ente, quanto do ponto de vista das assimetrias inter e intrarregionais, possibilitando aos seus membros*

**RE 1287019 / DF**

*a obtenção de recursos livres e suficientes para o exercício de sua autonomia política e administrativa, promovendo um reequilíbrio efetivo das diferenças regionais” (Raquel de Andrade Vieira Alves in Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições, Ed. Lumen Juris).*

19. Recurso Extraordinário conhecido e desprovido

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX:** O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS) possui sua atual disciplina estabelecida pelo art. 155 da Constituição Federal, que define seu fato gerador e estabelece a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para a sua instituição, *verbis*:

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

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

Muitas são as questões que defluem da exigência do ICMS, especialmente pelo fato de se tratar de tributo incidente sobre operações que ultrapassam o território dos entes competentes para a sua instituição.

Não é demais dizer que os embates entre unidades federadas em decorrência da exigência do ICMS encerram verdadeiros conflitos federativos, a serem solucionados por meio do exercício da competência da União para a edição de leis complementares, além de normas complementares, das quais são espécies os Convênios.

**RE 1287019 / DF**

*In casu*, o que se encontra em pauta é o questionamento das disposições da Lei Distrital nº 5.546/15, cujas disposições se baseiam no Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Referido ato normativo implementou as mudanças constitucionais levadas a efeito pela Emenda Constitucional nº 87, de 17 de abril de 2015, que alterou o regime de recolhimento do imposto nos casos de venda a consumidor final não contribuinte do ICMS residente em Estado da Federação diferente daquele do vendedor.

Até o advento da mudança constitucional, o Estado de destino da mercadoria (residência do consumidor final) nada recebia a título de ICMS, que era integralmente recolhido no Estado em que sediado o vendedor do produto. Eis o teor da atual redação do art. 155, § 2º, VII e VIII da Constituição Federal:

*"Art. 155 .(...)*

*§ 2º.(...)*

*(...)*

*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;*

**RE 1287019 / DF**

A mudança teve por objetivo adaptar o imposto ao novo cenário de circulação de mercadorias inaugurado a partir do comércio eletrônico. Na exposição de motivos da PEC 103/2011 do Senado Federal, posteriormente transformada na Emenda Constitucional nº 87/2015, está expresso:

*O comércio não presencial, mormente o denominado comércio eletrônico, cresceu de forma expressiva nos últimos anos e mostra tendência de tornar-se, em futuro breve, a prática preponderante na comercialização de mais e mais produtos, a começar pelos de maior valor, porém alcançando todos os demais, principalmente os bens de consumo de uso durável. Qualquer produto, desde que padronizado e passível de exibição por catálogo, é objeto desse tipo de comércio.*

*Essa verdadeira revolução de costumes e de prática comercial é possibilitada pelo avanço espetacular dos meios de comunicação eletrônica, que permitem a um consumidor pesquisar nacionalmente onde encontra mais em conta o produto que tem em vista, disparando sua compra por simples apertar de botões e fazendo o pagamento mediante a autorização – também eletrônica, de lançamento em seu cartão de crédito.*

*Sem sair de sua residência, o cidadão efetua uma compra de fornecedor situado em outra unidade da federação, a milhares de quilômetros e recebe o seu pedido em alguns dias mais.*

*Na outra ponta, grandes organizações comerciais estão se aparelhando para isso e a própria massificação das vendas – em face da ampliação ilimitada de seu território de operação, permite a redução de preços e condições excepcionais de concorrência em relação ao vendedor tradicional, que, para levar o produto até a praça onde está estabelecido, tem que incorrer numa enorme série de custos de funcionamento, de propaganda, de intermediação e de estocagem.*

*Esse é o mundo moderno, essa é a tendência e nada a objetar – muito pelo contrário.*

*Entretanto, a atual regra constitucional de distribuição de receita do ICMS no caso de operações interestaduais foi desenhada quase cinquenta anos atrás, quando nem se sonhava com esse dinamismo do comércio.*

**RE 1287019 / DF**

*Nos termos atuais, quando a operação interestadual envolve dois contribuintes do imposto, há a divisão entre o Estado de origem e o de destino da mercadoria. Porém, quando o adquirente, mesmo situado em outra Unidade da Federação, é consumidor final, não contribuinte de jure do imposto, o produto da arrecadação decorrente da operação é integralmente destinada ao Estado onde está sediado o vendedor.*

*Enquanto a prática comercial caracterizava como meramente incidental a venda interestadual para consumidor final, não havia objeções a levantar e tudo funcionou satisfatoriamente. Entretanto, a magnitude que já assumiu e a tendência de evolução do quadro é extremamente preocupante, porque já se nota desequilíbrio na política estabelecida para divisão de receita entre Estado produtor (ou meramente vendedor) e Estado consumidor – a tal ponto que coloca em risco o próprio objetivo de se alcançar, algum dia, o cumprimento pleno do princípio de destino. Ao contrário, está sendo reforçado o princípio da origem, com sérios prejuízos para os Estados consumidores.*

A medida já havia sido experimentada por alguns Estados da Federação ao aprovarem o Protocolo ICMS nº 21/2011.

Em controle de constitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta nº 4.628, de minha relatoria, entendeu que o referido Protocolo não seria instrumento normativo hábil a inserir mudança de tal gradiente no Sistema Tributário. Eis a ementa do acórdão:

*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*

**RE 1287019 / DF**

INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO NAS HIPÓTESES EM QUE OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE AFIGUREM COMO CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VII, B). OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (CRFB/88, ART. 150, IV). ULTRAJE À LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (CRFB/88, ART. 150, V). VEDAÇÃO À COGNOMINADA GUERRA FISCAL (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VI). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DO DEFERIMENTO DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, RESSALVADAS AS AÇÕES JÁ AJUIZADAS. 1. A Confederação Nacional do Comércio - CNC e a Confederação Nacional da Indústria - CNI, à luz dos seus fins institucionais, são partes legítimas para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade que impugna o Protocolo ICMS nº 21, ex vi do art. 103, IX, da Lei Fundamental de 1988, posto representarem, em âmbito nacional, os direitos e interesses de seus associados. 2. A modificação da sistemática jurídico-constitucional relativa ao ICMS, inaugurando novo regime incidente sobre a esfera jurídica dos integrantes das classes representadas nacionalmente pelas entidades arguentes, faz exsurgir a relação lógica entre os fins institucionais a que se destinam a CNC/CNI e a questão de fundo versada no Protocolo adversado e a fortiori a denominada pertinência temática (Precedentes: ADI 4.364/SC, Plenário, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ.: 16.05.2011; ADI 4.033/DF, Plenário, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ.: 07.02.2011; ADI 1.918/ES-MC, Plenário, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ.: 19.02.1999; ADI 1.003-DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.09.1999; ADI-MC 1.332/RJ, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ.: 06.12.1995). 3. O Protocolo ICMS nº 21/2011 revela-se apto para figurar como objeto do controle concentrado de constitucionalidade, porquanto dotado de generalidade, abstração e autonomia (Precedentes da Corte: ADI 3.691, Plenário, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ.: 09.05.2008; ADI 2.321, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.06.2005; ADI 1.372, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 03.04.2009). 4. Os

**RE 1287019 / DF**

*Protocolos são adotados para regulamentar a prestação de assistência mútua no campo da fiscalização de tributos e permuta de informações, na forma do artigo 199 do Código Tributário Nacional, e explicitado pelo artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ (Convênio nº 138/1997). Aos Convênios atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, g, da CRFB/1988 e da Lei Complementar nº 21/1975, hipóteses inaplicáveis in casu. 5. O ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial (internet, telemarketing, showroom) por consumidor final não contribuinte do tributo não pode ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos, sob pena de contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, § 2º, inciso VII, b, e 150, IV e V, da CRFB/88. 6. A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação. 7. O princípio do não confisco, que encerra direito fundamental do contribuinte, resta violado em seu núcleo essencial em face da sistemática adotada no cognominado Protocolo ICMS nº 21/2011, que legitima a aplicação da alíquota interna do ICMS na unidade federada de origem da mercadoria ou bem, procedimento correto e apropriado, bem como a exigência de novo percentual, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, a título também de ICMS, na unidade destinatária, quando o destinatário final não for contribuinte do respectivo tributo. 8. O tráfego de pessoas e bens, consagrado como princípio constitucional tributário (CRFB/88, art. 150, V), subjaz infringido pelo ônus tributário inaugurado pelo Protocolo ICMS nº 21/2011 nas denominadas operações não presenciais e interestaduais. 9. A substituição tributária, em geral, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do*

**RE 1287019 / DF**

*art. 155, § 2º, XII, alínea b, da CRFB/88. In casu, o protocolo hostilizado, ao determinar que o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária vulnera a exigência de lei em sentido formal (CRFB/88, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição. 10. Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detém competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida. 11. A engenharia tributária do ICMS foi chancelada por esta Suprema Corte na ADI 4565/PI-MC, da qual foi relator o Ministro Joaquim Barbosa, assim sintetizada: a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, propiciando, portanto, tributação concomitante, ou partilha simultânea do tributo; Vale dizer: ambos os Estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna; c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual; d) Operação envolvendo combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem. 12. A Constituição, diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, dispõe categoricamente que a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, a teor do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. É dizer: outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino. 13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, et pour cause, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a*

**RE 1287019 / DF**

*prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional. 14. O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio. 15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas.*

*(ADI 4628, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014)*

A partir deste paradigma, a discussão retorna às hostes desta Suprema Corte, desta feita sob a forma de Emenda à Constituição, para que, uma vez mais, a matéria seja apreciada.

Com efeito, no caso específico, a impugnação formulada em ação direta se dirige novamente a questionar o veículo normativo que regula a mudança de paradigma na cobrança do ICMS para vendas a destinatário não contribuinte sediado em outro Estado que não o de residência do vendedor.

De saída, mister realçar a diferença entre o Protocolo e o Convênio. Ambos atos administrativos emanados do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, que guardam sutil, mas importante diferença entre eles. Enquanto os Protocolos são atos formalizados entre dois ou mais Estados, os Convênios demandam para sua aprovação a realização de reunião previamente convocada de todos os Estados da Federação (Convênio nº 133/97 – Regimento Interno do CONFAZ).

As matérias a serem reguladas pelos Convênios também são mais amplas que aquelas disciplinadas pelos Protocolos<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Convênio CONFAZ 133/97:

**RE 1287019 / DF**

Na presente ação direta, a ABCOMM questiona as disposições veiculadas no Convênio CONFAZ nº 93/2015. Resumidamente, em suas palavras, o estabelecido pelo ato normativo nas cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona deveria estar apoiado em lei complementar, no que o Convênio resta maculado pelo vício da inconstitucionalidade formal. O argumento baseia-se no que dispõe o art. 146, III, "a" do Texto Constitucional, *verbis*:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*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*

*(...)*

*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.*

---

Art. 3º Compete ao Conselho:

I - promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição, de acordo com o previsto no § 2º, inciso XII, alínea "g", do mesmo artigo e na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975;

II - promover a celebração de atos visando o exercício das prerrogativas previstas nos artigos 102 e 199 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), como também sobre outras matérias de interesse dos Estados e do Distrito Federal.

Art. 38. Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:

I - a implementação de políticas fiscais;

II - a permuta de informações e fiscalização conjunta;

III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;

**RE 1287019 / DF**

*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.*

Especificamente sobre o ICMS, a Constituição foi ainda mais minudente. Veja-se o teor do art. 155, § 2º, XII:

*Art. 155. (...)*

*§ 2º. (...)*

*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*

**RE 1287019 / DF**

*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.*

Ainda sobre o ICMS, imposto discriminado na Constituição, suas definições estão bem delineadas na Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir). Kioshi Harada (ICMS - Doutrina e prática - pp. 69-70. Atlas) resume as imposições constitucionais:

*Esse inciso XII arrola exaustivamente as matérias que cabem à lei complementar disciplinar, quais sejam: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança, a 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 DF, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou 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.*

*As matérias elencadas nas letras a a i estão sob reserva de lei complementar, inserindo-se na previsão dos incisos I a III do art. 146 da CF. Nenhuma lei ordinária no que tange a essas matérias poderá regular de forma diferente da estabelecida em lei complementar. Sendo o ICMS um imposto de vocação nacional, mas inserido na*

**RE 1287019 / DF**

*competência impositiva dos Estados por uma questão de política tributária, cabia a uma lei de natureza nacional editar normas comuns aplicáveis às legislações estaduais. Essa é a Lei Complementar 87/96, que será analisada em capítulo à parte.*

O ponto nodal da questão em debate é saber se em algum momento o Convênio nº 93/2015, a pretexto de regular as disposições da EC 87/2015, avançou sobre algum dos temas elencados no Texto Constitucional como exclusivos para tratamento em Lei Complementar.

Inicialmente, tratando do fato gerador do tributo, este foi assim definido no art. 2º da Lei Complementar:

*Art. 2º O imposto incide sobre:*

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

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

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

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

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

Não nos parece que o Convênio se imiscui na hipótese de incidência do ICMS. As Cláusulas Primeira e Segunda do Convênio apenas mencionam:

**RE 1287019 / DF**

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

*Cláusula Segunda - Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:*

*I - se remetente do bem:*

*a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;*

*b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;*

*c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b";*

*II - se prestador de serviço:*

*a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;*

*b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;*

*c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea "a" e o calculado na forma da alínea "b".*

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

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

*ICMS origem = BC x ALQ inter*

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

*Onde:*

**RE 1287019 / DF**

*BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;  
ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;  
ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.*

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

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

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

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

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

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

Já as Cláusulas Terceira e Sexta, também objeto de impugnação, assim estabelecem:

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

**RE 1287019 / DF**

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

Os aspectos do tributo que o Convênio atingiu limitam-se ao critério espacial e à capacidade tributária ativa.

O art. 7º, caput, do Código Tributário Nacional assim trata competência tributária para a instituição de tributos:

*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.*

Os parágrafos do mesmo dispositivo trazem conceito de capacidade tributária ativa:

*Art. 7º. ....*

*§ 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.*

*In casu* o que se tem é o fato de a Emenda Constitucional nº 87/15 ter estabelecido a possibilidade de o Estado de destino da mercadoria exercer poder tributante sobre as operações de circulação de mercadorias iniciadas em outra unidade federativa.

**RE 1287019 / DF**

O Convênio 93/2015 repete a disposição, não modificando, em absoluto, qualquer regra de competência tributária estabelecida na Lei Maior. Em verdade, o Convênio apenas legitima a capacidade tributária ativa do Estado de destino estabelecida pelo Constituinte Reformador.

Vista a questão da competência tributária, cabe analisar o outro ponto de mudança nas regras do ICMS trazido com a Emenda Constitucional nº 87/2015.

Tratando do critério espacial da hipótese de incidência, Luís Eduardo Schoueri (“Direito Tributário”, Saraiva, p. 449/450) é bem preciso no ponto aqui em voga:

*O exame do critério ou aspecto espacial da hipótese tributária traz ponderação sobre a existência de limites ao exercício da competência tributária, já que, de um lado, a lei poderá definir seu âmbito de aplicação expressamente (quando, então, apenas os ‘fatos geradores’ ocorridos dentro do território assim definido é que estarão sujeitos à tributação) e, de outro, no silêncio da lei, encontrar-se-á, de todo modo, limite equivalente ao próprio âmbito de aplicação da lei tributária.*

Eduardo Muniz Machado Cavalcanti<sup>2</sup> aprofunda estes conceitos para o caso específico da modificação constitucional em exame:

*O critério material da regra matriz de incidência do ICMS é a operação de circular mercadoria ou a prestação de determinados serviços, atingindo os sujeitos envolvidos na relação jurídica de circulação inscrita no art. 155, II, da Constituição Federal, referindo-se necessariamente a operações de conteúdo jurídico-econômico. Ou seja, a mera circulação do bem não é suficiente para atrair a hipótese*

---

2 “A Emenda Constitucional 87/2015 e o Impacto no Recolhimento do Difal: Diferencial de Alíquotas do ICMS”. Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 14/2018 | p. 39 - 50 | Set - Out / 2018

**RE 1287019 / DF**

*de incidência do tributo .*

*Para que se possa aferir o local da ocorrência do critério espacial da operação de circulação de mercadoria, a fim de definir se é o caso de circulação de mercadoria interna ao estado ou interestadual, é preciso levar em consideração a localização dos sujeitos de direito envolvidos na operação jurídica.*

*No Direito Tributário, contribuinte de direito é aquele que realiza o fato jurídico descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária, em seu critério material, qual seja: circular mercadoria (art. 121 do CTN). Já o contribuinte de fato é aquele que arca economicamente com o ICMS, no caso o comprador. Esse sujeito, contribuinte de fato, pode ser reconhecido no Código Tributário Nacional, como na previsão do art. 166, mas não integra precipuamente a relação jurídica que dá ensejo à obrigação tributária.*

*O comprador é o contribuinte de fato que arca economicamente com o contrato de compra e venda, e, na hipótese de venda interestadual a consumidor final, terá no seu domicílio fiscal (art. 127 do CTN) a referência para definição do estado de destino da operação.*

Do que se afere, o arquétipo legal e constitucional do tributo está escorado tanto na Constituição Federal quanto no Código Tributário Nacional, além da Lei Complementar nº 87/96.

Com lentes voltadas para esse sistema, não nos parece que os Convênios em matéria de ICMS devem se limitar, taxativamente, ao que estabelece o art. 10 da Lei Complementar nº 24/75, *verbis*:

*Art. 10 - Os convênios definirão as condições gerais em que se poderão conceder, unilateralmente, anistia, remissão, transação, moratória, parcelamento de débitos fiscais e ampliação do prazo de recolhimento do imposto de circulação de mercadorias.*

É que o art. 102 do Código Tributário Nacional atribui função bem mais ampla aos convênios, mencionando expressamente a função de regular a extraterritorialidade em matéria de tributação:

**RE 1287019 / DF**

*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.*

Não à toa, o próprio art. 100, IV do códex refere-se aos convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios como normas complementares, ou seja, não possuem existência autônoma, mas especificam o teor das normas primárias.

A partir deste ponto, vislumbra-se que as disposições concernentes à extraterritorialidade do ICMS – o que toca diretamente o critério espacial do tributo e mesmo a capacidade tributária ativa para o exercício das atribuições de cobrança – não só podem como é curial que constem de convênio confeccionado entre os diversos entes federados.

Evidente que a espécie normativa deverá se limitar ao seu âmbito de atuação, mormente às balizas constitucionais e legais, que devem lhe dar contornos. No caso específico, tenho que as diretrizes da tipicidade tributária do ICMS estão bem vincadas no Texto Constitucional modificado e na própria Lei Complementar nº 87/96. Não vislumbro âmbito de atuação da jurisdição constitucional para afastar do ordenamento o Convênio nº 93/2015 da maneira como formulado em relação às Cláusulas 1<sup>a</sup>, 2<sup>a</sup>, 3<sup>a</sup> e 6<sup>a</sup>.

Para além dos aspectos meramente jurídicos da questão, é importante examinar o debate com olhos para as consequências da decisão a ser tomada.

Neste aspecto, julgar legítima a forma de tributação estabelecida pelo Convênio 93/2015, ao que me parece, se alinha com preceitos econômicos que analisam a tributação sobre o consumo, reconhecendo a

RE 1287019 / DF

necessidade de que o ente de destino, ao lado daquele de origem, seja dotado de poder tributante, de modo a melhor distribuir a arrecadação tributária. Esse sistema misto foi claramente adotado na Constituição de 1.988. Ricardo Coelho da Fonseca e Djalma Freire Borges<sup>3</sup> expressam muito bem o modelo adotado no país a partir da Carta Cidadã, em evolução ao modelo da Constituição de 1.967:

*O princípio de tributação no comércio interestadual interfere diretamente na distribuição da receita do ICMS entre os estados. A alíquota aplicada na operação interestadual é um ponto crucial na questão da distribuição da receita do ICMS entre os entes federados. Essa questão vem sendo debatida desde a reforma empreendida em 1967, quando houve a implantação do ICM em substituição ao imposto sobre vendas e consignações (IVC).*

*Na realidade, a introdução do ICM fundamentou-se, em parte, em um documento publicado na Europa em 1963, o Relatório Neumark. Este documento objetivava definir os sistemas tributários dos países-membros da CEE, propondo um imposto sobre o valor adicionado para a tributação de produtos, que utilizasse não só o princípio de origem para o comércio entre os países-membros, como também o princípio de destino para o comércio com o resto do mundo (Varsano, 1979). A sistemática proposta pelo documento, que ficou conhecido como “princípio de origem restrito”, propunha ainda a harmonização das alíquotas do imposto nos diversos países-membros, a fim de evitar distorções e dificuldades referentes aos ajustamentos fiscais de fronteira, já que a futura integração européia previa a abolição das fronteiras entre os países-membros. As recomendações de utilização do princípio de origem restrito nunca foram postas em prática na Europa, visto que a uniformização das alíquotas restringiria fortemente a autonomia fiscal dos países membros.*

*No entanto, tal sistemática foi adotada para o ICM pela reforma*

---

3 FONSECA, Ricardo Coelho da; BORGES, Djalma Freire. Tributação interestadual do ICMS e adoção do princípio do destino. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 39, n. 1, p. 17 a 42, jan. 2005. ISSN 1982-3134.

Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/6559/5143>>. Acesso em: 05 Out. 2020.

**RE 1287019 / DF**

*tributária de 1967, fazendo com que os estados perdessem a autonomia da fixação de suas receitas. Uma questão bastante discutida, na época, referia-se à distribuição entre os estados da receita do imposto. A adoção do princípio de origem nas transações interestaduais, além de agravar as desigualdades regionais, levaria a uma distribuição da receita do imposto por demais injusta, pois, como se sabe, a produção é bem mais concentrada do que o consumo. Dessa maneira, a receita proveniente das transações interestaduais seria totalmente retida pelo estado exportador, o que aumentaria a necessidade de transferências federais para minimizar os desequilíbrios regionais.*

*A solução vislumbrada para a correção de tais desigualdades foi a adoção de alíquotas interestaduais inferiores às internas. Assim, parte da receita proveniente das transações interestaduais seria retida pelo estado importador.*

*Dessa forma, a prática adotada até hoje tem sido a de ratear a receita tributária entre os estados de origem e de destino, através da aplicação, no estado de origem, de alíquota reduzida, com o intuito de provocar ganhos de receita para os estados pertencentes às regiões menos desenvolvidas.*

Olhando exemplos de outras Federações, que concedem autonomia aos Estados Membros para a tributação sobre o consumo, pode-se perceber que a profusão de operações via comércio eletrônico tem provocado a rediscussão de preceitos já firmados acerca da maneira como a arrecadação nestes casos se realiza.

A Suprema Corte Norte Americana possuía entendimento firmado no caso *Quill Corp vs North Dakota*, datado de 1.992, em que o Tribunal entendeu que um Estado da Federação somente poderia exigir tributos do vendedor caso este possua um estabelecimento físico no território daquele Estado.

Todavia, em julgamento de 21 de junho de 2018, no caso *South Dakota vs Wayfair, Inc*, os juízes da Corte reviram o posicionamento anterior. A questão pode ser sintetizada na *opinion of the Court* formulada

**RE 1287019 / DF**

pelo Justice Kennedy:

*Quando um consumidor adquire bens ou serviços, o Estado do consumidor muitas vezes impõe um imposto sobre vendas. Este caso exige que o Tribunal determine quando um vendedor de fora do estado pode ser obrigado a reter e recolher esse imposto. Reconhece-se que a tributação das vendas em questão é lícita. A questão é se o vendedor de fora do estado pode ser responsabilizado por seu pagamento, e isso depende de uma interpretação adequada da Commerce Clause, U. S. Const., Art. I, §8, cl. 3 -*

*Em dois casos anteriores, o Tribunal considerou que a responsabilidade de um vendedor de fora do estado de cobrar e recolher o imposto ao Estado do consumidor dependia de o vendedor ter uma presença física naquele Estado; a mera remessa de mercadorias para o Estado do consumidor atendendo a um pedido de um catálogo não satisfazia o requisito de presença física. National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Ill., 386 U. S. 753 (1967); Quill Corp. v. Dakota do Norte, 504 U.S. 298 (1992). O Tribunal concedeu a ordem aqui para reconsiderar o alcance e validade da regra de presença física exigida por esses casos .<sup>4</sup>*

Ilustrando a realidade das relações econômicas – ponto chave do argumento de que se lança mão – a decisão da Corte Estadunidense é

---

<sup>4</sup> When a consumer purchases goods or services, the consumer's State often imposes a sales tax. This case requires the Court to determine when an out-of-state seller can be required to collect and remit that tax. All concede that taxing the sales in question here is lawful. The question is whether the out-of-state seller can be held responsible for its payment, and this turns on a proper interpretation of the Commerce Clause, U. S. Const., Art. I, §8, cl. 3.

In two earlier cases the Court held that an out-of-state seller's liability to collect and remit the tax to the consumer's State depended on whether the seller had a physical presence in that State, but that mere shipment of goods into the consumer's State, following an order from a catalog, did not satisfy the physical presence requirement. National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Ill., 386 U. S. 753 (1967); Quill Corp. v. North Dakota, 504 U. S. 298 (1992). The Court granted certiorari here to reconsider the scope and validity of the physical presence rule mandated by those cases.

**RE 1287019 / DF**

bem ilustrativa do fenômeno que se presencia também no julgamento do caso aqui em pauta. O texto faz expressa referência à anacronia do entendimento de que a tributação sobre o consumo deveria levar em conta a existência de estabelecimento físico para definição do aspecto territorial da hipótese de incidência. *In verbis*:

*A regra da presença física tem “sido alvo de críticas por muitos anos em muitos setores”. Direct Marketing Assn. v. Brohl, 814 F. 3d 1129, 1148, 1150–1151 (CA10 2016) (Gorsuch, J., concorrente). Quill, já foi dito, foi “baseada em suposições infundadas” e “crivada de inconsistências internas”. Rothfeld, Quill: Confusing the Commerce Clause, 56 Tax Notes 487, 488 (1992). A Quill criou uma “brecha no imposto sobre vendas online” que dá uma vantagem às empresas de fora do estado. A. Laffer & D. Arduin, Pro-Growth Tax Reform and E-Fairness 1, 4 (julho de 2013). E “embora os elementos de conexão sejam claramente necessários”, o Tribunal “deve se concentrar em regras que são apropriados para o século vinte e um, não para o dezenove.” Hellerstein, Deconstructing the Debate Over State Taxation of Electronic Commerce, 13 Harv. J. L. & Tech. 549, 553 (2000). A cada ano, a regra da presença física se afasta ainda mais da realidade econômica e resulta em perdas significativas de receita para os Estados. Essas críticas ressaltam que a regra de presença física, inicialmente formulada e aplicada hoje, é uma interpretação incorreta da Commerce Clause*<sup>5</sup>.

---

5 The physical presence rule has “been the target of criticism over many years from many quarters.” *Direct Marketing Assn. v. Brohl*, 814 F. 3d 1129, 1148, 1150–1151 (CA10 2016) (Gorsuch, J., concurring). Quill, it has been said, was “premised on assumptions that are unfounded” and “riddled with internal inconsistencies.” Rothfeld, *Quill: Confusing the Commerce Clause*, 56 Tax Notes 487, 488 (1992). Quill created an inefficient “online sales tax loophole” that gives out-of-state businesses an advantage.

A. Laffer & D. Arduin, *Pro-Growth Tax Reform and E-Fairness* 1, 4 (July 2013). And “while nexus rules are clearly necessary,” the Court “should focus on rules that are appropriate to the twenty-first century, not the nineteenth.” Hellerstein, *Deconstructing the Debate Over State Taxation of Electronic Commerce*, 13 Harv. J. L. & Tech. 549, 553 (2000). Each year, the physical presence rule becomes further removed from economic reality and results in significant revenue losses to the States. These critiques underscore that the physical presence

RE 1287019 / DF

Com olhos voltados para essa realidade econômica, em recente matéria publicada no jornal Valor Econômico de 28 de janeiro de 2021<sup>6</sup>, sob o título “Comércio eletrônico teve boom em 2020”, dados obtidos pelo periódico, a partir das informações da Receita Federal do Brasil, mostram que as compras on line chegaram a R\$ 231 bilhões em 2020, número 41,2% maior que os R\$ 164,2 bilhões de 2019.

O mesmo jornal já havia publicado uma reportagem em 05 de outubro de 2020<sup>7</sup> na qual a Euromonitor International estimava que em 2020 que US\$ 7,57 bilhões em vendas migrassem do varejo tradicional para o comércio eletrônico no Brasil.

A mesma consultoria reconhece o fenômeno mundial. A empresa estimou que globalmente as vendas do comércio eletrônico somem US\$ 2,5 trilhões em 2020, um aumento de 25% em relação a 2019 (US\$ 2 trilhões).

Desse modo, a repartição das receitas auferidas a partir de tributos incidentes sobre o consumo, mormente nessa mudança substancial de cenário econômico, se amolda aos preceitos de um federalismo fiscal cooperativo. As palavras de Raquel de Andrade Vieira Alves (“Federalismo Fiscal Brasileiro e as Contribuições”. Ed. Lumen Juris. Páginas 20/21) resumem o objetivo a ser perseguido por qualquer regime de federalismo fiscal:

*Daí porque, insista-se, não há um modelo federativo ideal e, conseqüentemente não há um modelo de federalismo fiscal ideal. O*

---

rule, both as first formulated and as applied today, is an incorrect interpretation of the Commerce Clause.

6 <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2021/01/28/comercio-eletronico-teve-boom-em-2020.ghtml>

7 <https://valor.globo.com/empresas/noticia/2020/10/06/comercio-eletronico-rouba-receita-do-varejo-tradicional.ghtml>

**RE 1287019 / DF**

*mais importante, dentro de uma Federação, é que a discriminação de rendas existente seja equânime, do ponto de vista das atribuições conferidas constitucionalmente a cada ente, quanto do ponto de vista das assimetrias inter e intrarregionais, possibilitando aos seus membros a obtenção de recursos livres e suficientes para o exercício de sua autonomia política e administrativa, promovendo um reequilíbrio efetivo das diferenças regionais.*

*Ex positis*, **DESPROVEJO** o Recurso Extraordinário interposto.

É como voto.

24/02/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL**

**PROPOSTA (TESE)**

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE)** - Sendo certo que é da nossa praxe, mesmo os vencidos, votarem na tese fixada na repercussão geral, nessa questão, passo a palavra ao Ministro Marco Aurélio, em primeiro lugar, para verificar se fui fiel ao que Vossa Excelência passou para a Secretaria quanto à tese da repercussão geral que Vossa Excelência fixou.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** - Fidelíssimo, Presidente.

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE)** - Então, com relação à tese de repercussão geral fixada pelo Ministro Marco Aurélio:

*A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87, pressupõe edição de lei complementar, veiculando normas gerais.*

**11/11/2020****PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019      DISTRITO FEDERAL**  
**RELATOR :**                                    **MIN. MARCO AURÉLIO**  
**REDATOR DO ACÓRDÃO: MIN. DIAS TOFFOLI**  
**RECTE.(S) :MADEIRAMADEIRA COMERCIO ELETRONICO S/A E OUTRO(A/S)**  
**ADV.(A/S) :**                                    **JULIO CESAR GOULART LANES**  
**RECDO.(A/S) :**                                    **DISTRITO FEDERAL**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE MINAS**  
**GERAIS**  
**ADV.(A/S) :**                                    **LIVIA GENDORF ROMUALDO DA SILVA**  
**ADV.(A/S) :**                                    **TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE**  
**DO SUL**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO ACRE**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DE ALAGOAS**  
**ADV.(A/S) :**                                    **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE ALAGOAS**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL**  
**ADV.(A/S) :**                                    **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO**  
**GROSSO DO SUL**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO AMAPÁ**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO AMAZONAS**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DA BAHIA**  
**ADV.(A/S) :**                                    **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO CEARÁ**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO**  
**SANTO**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DE SERGIPE**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SERGIPE**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **ESTADO DO TOCANTINS**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO TOCANTINS**  
**INTDO.(A/S) :**                                    **DISTRITO FEDERAL**  
**PROC.(A/S)(ES) :**                                **PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL**

**VOTO S/ PROPOSTA**

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Presidente, aqui vou pedir vênua. Como ocorre, às vezes, seguindo as lições do Ministro Marco Aurélio, a tese é exatamente conflitante com tudo que

[Publicado sem revisão, Art. 95 RISTF. p. 1](#)

sustentei.

Peço vênia e voto contra.

24/02/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL**

**PROPOSTA  
(MODULAÇÃO)**

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Já em meu voto anterior eu havia feito uma proposição de modulação. Diante das ponderações do Ministro Luís **Roberto Barroso**, ao longo da sessão, fui trocando mensagens com Sua Excelência, de sorte a retificar a proposta anteriormente formulada, sugerindo a Vossas Excelências a modulação que passo a expor.

Julgo ser necessário modularem-se os 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 julgamento.

As cláusulas ficariam vigentes até 31 de dezembro de 2021, tempo no qual o Congresso Nacional poderá ratificá-las por meio de lei complementar. Ratificar é modo de dizer; enfim, o Congresso poderá ponderar sobre elas, editando uma lei complementar.

A mesma solução julgo ser necessária em relação à lei do Distrito Federal e, **a fortiori**, às leis dos demais estados.

Em relação a elas, proponho que a decisão produza efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento, exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos devem retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF.

Por fim, Senhor Presidente, ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso submetidas ao Judiciário.

Essas a retificação e a proposta que ora apresento diante dos debates realizados hoje.

**RE 1287019 / DF**

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE)** - Com essa modulação, Vossa Excelência abarca todos os problemas que poderiam surgir, sem prejuízo - e Vossa Excelência destacou - de o Congresso legislar nesse período, evitando prejuízo para os estados, em razão desse novel comércio eletrônico.

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL**

**V O T O**

(s/ modulação)

**O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES:** Presidente, antes de mais nada, gostaria de parabenizar o eminente Relator pelo voto e, agora, pela modulação e pelo elevado senso de justiça.

Acompanho integralmente a proposta.

24/02/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL**

**VOTO SOBRE MODULAÇÃO**

**O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN** - Senhor Presidente, peço vênua ao Relator para ficar com o Relator originário, ou seja, com a proposta primeira do eminente Ministro Dias Toffoli.

Entendo que ela desata a questão, modulando e oferecendo mudança jurídica, resguarda as ações em curso e me parece mais consentânea com a decisão majoritária que acaba de ser tomada.

Peço vênua ao Relator e ao Ministro Luís Roberto Barroso, que a formulou, pois não compreendo da maneira tal como a proposta reformulada restou apresentada.

Por isso, eu me mantenho fiel à proposta originária de Sua Excelência, da modulação tal como o eminente Ministro Dias Toffoli nos fez chegar muito gentilmente.

É como voto, Presidente.

24/02/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL

VOTO S/ MODULAÇÃO

**O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO** - Presidente, cumprimento o Ministro Dias Toffoli pela sensibilidade e flexibilidade, levando em conta a pertinente observação do Ministro Luiz Edson Fachin. No entanto, argumentaria que a proposta de modulação apresentada pelo Ministro Dias Toffoli aproxima, na maior intensidade possível, as duas correntes que se formaram no Tribunal: a de que não havia inconstitucionalidade e a de que há inconstitucionalidade.

Porém, em vez de se estancar subitamente a possibilidade de cobrança, devolve-se - em diálogo institucional importante - a matéria ao Congresso Nacional para - é o caso, espero que sim - prover a respeito, mediante lei complementar. A modulação é quase que uma posição intermediária entre as duas correntes que se formaram e, a meu ver, um argumento a mais que me leva a endossá-la.

Cumprimento o Relator e o acompanhamento também nessa modulação.

**O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN** - Vossa Excelência me permite um aparte, Ministro Roberto Barroso?

**O SENHOR MINISTRO ROBERTO BARROSO** - Pois não, Ministro Edson Fachin, com muito prazer.

**O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN** - Apenas por amor ao diálogo e ao debate, estou de acordo, evidentemente, em preservar as ações em curso. O próprio Ministro Dias Toffoli havia explicitado aditivamente a sua formulação inicial. Agora, estabelecer esse interregno e conclamar, por assim dizer, a edição de lei complementar, com o devido respeito, tenho para mim que estamos praticamente retirando os efeitos concretos e imediatos da decisão majoritária que acabamos de tomar, com todo o respeito, evidentemente.

Por isso, peço vênia para me manter fiel à proposta tal como apresentada pelo Ministro Dias Toffoli.

24/02/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Presidente, continuo convencido de que o único ramo do Poder Judiciário que tem poder normativo é a Justiça do Trabalho, mediante julgamento de dissídio coletivo pelo Tribunal Superior.

O Supremo não legisla. O Supremo não pode agora, simplesmente, entender que esteve em *stand-by* a Lei das leis, que é a Constituição Federal, e placitar, em um período, não um diploma legal, mas um convênio, ato administrativo que se mostrou frontalmente contrário à Constituição Federal, no que disciplinou o diferencial do ICMS.

Não cabe a modulação. Estimula a edição quer de convênios quer de leis contrárias à Constituição Federal, apostando-se na passagem do tempo. Cabe a constatação de haver o conflito com a Lei das leis e proclamá-la.

Também não faço apelo, Presidente, ao Congresso Nacional, mesmo porque o apelo cai no vazio. Acaba não sendo observado, e a instituição que se desgasta é o Supremo.

Simplemente assento – como fiz no voto – indispensável, ao trato da matéria, lei complementar. Fulmino o convênio, com as consequências jurídicas próprias. Mesmo porque, no recurso extraordinário, a vitória da recorrente não pode ser simplesmente de Pirro: ganha, mas não leva, no período compreendido, considerado o ajuizamento da própria ação e a data de hoje, projetando-se a glosa para viger a partir – pelo que compreendi – do término deste ano. Até então, portanto, não se teve Constituição Federal, vigorando com plena eficácia e concretude maior.

Não modulo, Presidente, a decisão relativa ao recurso extraordinário, como penso, também, que não cabe modulação, considerada a decisão na ação direta de inconstitucionalidade. Evidentemente, aqueles que pagaram terão os meios para recobrar o que foi satisfeito em termos de diferencial do ICMS.

24/02/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL**

**VOTO S/ MODULAÇÃO**

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER: Presidente, peço escusas, mas eu tenho aqui, em minha tela, a formulação anterior do Ministro Toffoli - talvez tenho perdido alguma coisa. Se Sua Excelência ou Vossa Excelência, algum dos dois, puder dizer-me exatamente como ficaria a modulação dos efeitos, agradeço.

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE)** - Tenho aqui em mãos, mas prefiro passar a palavra para o Ministro Dias Toffoli.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Pois não. Quanto à ação direta, no que diz respeito às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a modulação é que a decisão tenha efeito apenas a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento, ou seja, a partir de 2022. As cláusulas continuariam a valer para o exercício fiscal de 2021. Nesse período, o Congresso poderia editar a tal lei complementar.

Quanto à cláusula nona, cuja liminar foi deferida em 17 de fevereiro de 2016, os efeitos da decisão se dariam a partir daquela data, porque, desde aquela data, a cláusula nona se encontra suspensa.

A mesma sistemática se aplicaria ao recurso extraordinário, modulando-se também os efeitos nesse mesmo sentido.

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER - Senhor Presidente, observo que a alteração, pelos dados que tenho, seria em função apenas do exercício financeiro seguinte. Como estaríamos julgando o momento anterior, seria a partir do exercício financeiro de 2021. Agora, a alteração foi para a partir do exercício financeiro de 2022. Esta foi a defasagem que ocorreu.

Minha preocupação, Senhor Presidente: e se após o término do julgamento forem opostos embargos de declaração desta nossa decisão? Quer dizer, vai sendo postergado, postergado. Tenho alguma dificuldade

**RE 1287019 / DF**

apenas nesse aspecto, porque, com relação à cláusula nona, já estava acompanhando. De certa forma, não temos como fugir.

Vou acompanhar, Presidente, acho que se chega a um termo.

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (PRESIDENTE)** - Entendi a preocupação de Vossa Excelência, Ministra Rosa Weber, mas, naquela oportunidade, o Ministro Toffoli não tinha acabado o julgamento ainda. Ele lançou uma tese que veio para readaptarmos agora.



inconstitucionalidade, exposta pelo Ministro Fachin, tenho para mim que, para evitar mais conflitos - tantas vezes afirmado aqui nos votos, que se buscava-se atenuar, quer com a emenda constitucional, quer com este convênio -, acompanho, neste caso, o Ministro-Relator, no caso da ação direta, portanto, divergindo do Ministro Marco Aurélio, no caso do recurso.

24/02/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL**

**VOTO**  
**(S/ MODULAÇÃO)**

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI** - Senhor Presidente, se levássemos às últimas consequências nossas declarações de inconstitucionalidade, volveríamos ao antigo brocardo jurídico, de longa data superado, *fiat justitia et pereat mundus*, ou seja, acabe-se o mundo, mas faça-se a Justiça!

Penso, com a devida vênia, Senhor Presidente, que o Supremo Tribunal Federal tem responsabilidade muito grande, como cabeça do Poder Judiciário brasileiro, de manter a hígidez e o equilíbrio das instituições. O instituto da modulação, a meu ver, prestigia não só este aspecto, mas sobretudo a segurança jurídica e a confiança legítima do cidadão.

A modulação agora proposta pelo Ministro Dias Toffoli é adequada, sobretudo pela razão exposta agora pelo Ministro Barroso, de que ela procurou chegar a um consenso relativamente às várias correntes de pensamento que se digladiaram neste Plenário.

Portanto, acompanho o Relator em sua proposta de modulação.

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019**

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

**RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO**

REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S) : MADEIRAMADEIRA COMERCIO ELETRONICO S/A E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S) : JULIO CESAR GOULART LANES (9340A/AL, 22398/BA, 21994-A/CE, 29745/DF, 17664/ES, 30401/GO, 119130/MG, 13449-A/MS, 13329/A/MT, 46648-A/PB, 01088/PE, 43861/PR, 156273/RJ, 712-A/RN, 4365/RO, 46648/RS, 24166/SC, 519A/SE, 285224/SP)

RECDO.(A/S) : DISTRITO FEDERAL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL

INTDO.(A/S) : FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ADV.(A/S) : LIVIA GENDORF ROMUALDO DA SILVA (124739/MG)

ADV.(A/S) : TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR (40300/DF, 2178-A/RJ, 16854/SP)

INTDO.(A/S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

INTDO.(A/S) : ESTADO DO ACRE

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE

INTDO.(A/S) : ESTADO DE ALAGOAS

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE ALAGOAS

INTDO.(A/S) : ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

INTDO.(A/S) : ESTADO DO AMAPÁ

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ

INTDO.(A/S) : ESTADO DO AMAZONAS

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS

INTDO.(A/S) : ESTADO DA BAHIA

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA

INTDO.(A/S) : ESTADO DO CEARÁ

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ

INTDO.(A/S) : ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

INTDO.(A/S) : ESTADO DE GOIÁS

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS

INTDO.(A/S) : ESTADO DO MARANHÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO MARANHÃO

INTDO.(A/S) : ESTADO DE MATO GROSSO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO GROSSO

INTDO.(A/S) : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INTDO.(A/S) : ESTADO DO PARÁ

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARÁ

INTDO.(A/S) : ESTADO DA PARAÍBA

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA PARAÍBA

INTDO.(A/S) : ESTADO DO PARANÁ

ADV. (A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARANA  
INTDO. (A/S) : ESTADO DE PERNAMBUCO  
ADV. (A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO  
INTDO. (A/S) : ESTADO DO PIAUÍ  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ  
INTDO. (A/S) : ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
INTDO. (A/S) : ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
INTDO. (A/S) : ESTADO DE RONDÔNIA  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA  
INTDO. (A/S) : ESTADO DE RORAIMA  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA  
INTDO. (A/S) : ESTADO DE SANTA CATARINA  
ADV. (A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SANTA CATARINA  
INTDO. (A/S) : ESTADO DE SÃO PAULO  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO  
INTDO. (A/S) : ESTADO DE SERGIPE  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SERGIPE  
INTDO. (A/S) : ESTADO DO TOCANTINS  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO TOCANTINS  
INTDO. (A/S) : DISTRITO FEDERAL  
PROC. (A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL

**Decisão:** Após o voto do Ministro Marco Aurélio (Relator), que conhecia do recurso extraordinário e dava-lhe provimento para, reformando o acórdão atacado, assentar inválida a cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora, e fixava a seguinte tese (tema 1.093 da repercussão geral): "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", pediu vista dos autos o Ministro Dias Toffoli. Falaram: pelos recorrentes, o Dr. Roque Antonio Carrazza; pelo interessado Estado do Rio Grande do Sul, o Dr. Thiago Holanda González, Procurador do Estado; e, pela interessada Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais, o Dr. Tercio Sampaio Ferraz Junior. Plenário, Sessão Virtual de 16.10.2020 a 23.10.2020.

**Decisão:** Após o voto do Ministro Marco Aurélio (Relator), que conhecia do recurso extraordinário e dava-lhe provimento para, reformando o acórdão atacado, assentar inválida a cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora, e fixava a seguinte tese (tema 1.093 da repercussão geral): "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"; e do voto do Ministro Dias Toffoli, que acompanhava o Relator e dava provimento ao recurso extraordinário, assentando a invalidade "da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora", acompanhava o Relator também quanto à tese de repercussão geral e propunha a modulação dos efeitos da decisão, de modo que ela produza efeitos a partir do exercício seguinte (2021), exceto quanto à cláusula nona do ICMS nº 93/2015 e às normas das leis dos estados e do Distrito Federal que versarem sobre essa cláusula, propondo, quanto a tais normas e cláusula, que a decisão produza efeitos desde a concessão da medida cautelar na ADI nº 5.464/DF, pediu vista dos autos o Ministro Nunes Marques. Falaram: pelas recorrentes, o Dr. Fabio Brun Goldschmidt; e, pelo recorrido, o Dr. Jorge Octávio Lavocat Galvão, Procurador do Distrito Federal. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 11.11.2020 (Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

**Decisão:** O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 1.093 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, assentando a invalidade "da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora", vencidos os Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux (Presidente). Em seguida, por maioria, 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", vencido o Ministro Alexandre de Moraes. Por fim, o Tribunal, por maioria, modulou os 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 julgamento **(2022)**, aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá 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 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam

ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderiu à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio (Relator), que não modulava os efeitos da decisão. Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Presidência do Senhor Ministro Luiz Fux. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Augusto Brandão de Aras.

Carmen Lilian Oliveira de Souza  
Assessora-Chefe do Plenário