

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA
SOBRE OPERAÇÕES DESTINADAS A CONSUMIDORES FINAIS NÃO-
CONTRIBUINTES DO ICMS EM 2022**

MATTEUS MENDONÇA DOS SANTOS LIMA

Rio de Janeiro

2022

MATTEUS MENDONÇA DOS SANTOS LIMA

**CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA
SOBRE OPERAÇÕES DESTINADAS A CONSUMIDORES FINAIS NÃO-
CONTRIBUINTES DO ICMS EM 2022**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Ms. Bruno Maurício Macedo Curi**

Rio de Janeiro

2022

CIP - Catalogação na Publicação

L732c Lima, Matteus Mendonça dos Santos
Constitucionalidade da cobrança do diferencial de
alíquota sobre operações destinadas a consumidores
finais não-contribuintes do ICMS em 2022 / Matteus
Mendonça dos Santos Lima. -- Rio de Janeiro, 2022.
44 f.

Orientador: Bruno Mauricio Macedo Curi.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. ICMS. 2. Diferencial de Alíquotas. 3.
Consumidor Final. 4. Não Contribuinte. I. Curi,
Bruno Mauricio Macedo, orient. II. Título.

MATTEUS MENDONÇA DOS SANTOS LIMA

**CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA
SOBRE OPERAÇÕES DESTINADAS A CONSUMIDORES FINAIS NÃO-
CONTRIBUINTES DO ICMS EM 2022**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Ms. Bruno Maurício Macedo Curi**

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Co-orientador (Opcional)

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2022

ATA DE APRESENTAÇÃO DE MONOGRAFIA DE CONCLUSÃO DE CURSO

DATA DA APRESENTAÇÃO: _____ / _____ / _____

Na data supramencionada, a **BANCA EXAMINADORA** integrada pelos (as) professores (as)

Reuniu-se para examinar a MONOGRAFIA do discente:

DRE _____,

INTITULADA

APÓS A EXPOSIÇÃO DO TRABALHO DE MONOGRAFIA PELO (A) DISCENTE, ARGUIÇÃO DOS MEMBROS DA BANCA E DELIBERAÇÃO SIGILOSA, FORAM ATRIBUÍDAS AS SEGUINTE NOTAS POR EXAMINADOR (A):

	Respeito à Forma (Até 2,0)	Apresentação Oral (Até 2,0)	Conteúdo (Até 5,0)	Atualidade e Relevância (Até 1,0)	TOTAL
Prof. Orientador(a)					
Prof. Membro 01					
Prof. Membro 02					
Prof. Membro 03					
MÉDIA FINAL					

PROF. ORIENTADOR (A): _____ **NOTA:** _____

PROF. MEMBRO 01: _____ **NOTA:** _____

PROF. MEMBRO 02: _____ **NOTA:** _____

PROF. MEMBRO 03: _____ **NOTA:** _____

MÉDIA FINAL*: _____

*O trabalho recebe indicação para o PRÊMIO SAN TIAGO DANTAS? (Se a média final for 10,0 dez)

() SIM

() NÃO

RESUMO

O presente trabalho busca realizar uma análise histórica da cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS relativa às operações destinadas a consumidores finais não-contribuintes do imposto, a luz da doutrina e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, culminando no debate relativo constitucionalidade a cobrança ainda em 2022 após a edição da Lei Complementar nº190/2022.

Palavras-Chave: DIREITO TRIBUTÁRIO; ICMS; DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS; CONSUMIDOR FINAL; NÃO CONTRIBUINTE

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. ICMS.....	12
1.1. Perfil e dinâmica do tributo	12
1.2. Alíquotas, operações interestaduais e a desigualdade econômica entre as regiões ...	18
2. O ICMS NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS PARA CONSUMIDOR FINAL, NÃO CONTRIBUINTE	23
2.1. Histórico e evolução do regramento	23
2.2. O desenvolvimento do <i>e-commerce</i>	25
2.3. Normatização na última década.....	27
2.3.1. O Protocolo ICMS 21/2011	27
2.3.2. Emenda Constitucional 87/2015 e o Convênio ICMS 93/2015	31
3. A LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022	37
3.1. Princípio da legalidade e a Lei Complementar em matéria tributária	37
3.2. “Anterioridade” da Lei Complementar?.....	40
3.3. Perspectivas	44
CONCLUSÃO.....	48
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	49

INTRODUÇÃO

O ICMS é, talvez, o tributo mais presente no cotidiano do cidadão brasileiro, posto que incide sobre operações com mercadorias e serviços de transporte, telecomunicação e de fornecimento de energia elétrica, motivo pelo qual também serve como “bode expiatório” quando se tenta identificar o culpado pelo alto custo de vida em nosso país.

Nesse sentido, a presente tese de conclusão de curso terá por objetivo analisar um novo capítulo no extenso contencioso tributário que envolve o ICMS, qual seja, a instituição e regulamentação da cobrança do diferencial de alíquota sobre operações interestaduais com destino a consumidor final não contribuintes do imposto.

Mais especificamente, será analisada todo o histórico de cobrança dessa modalidade do tributo, dado que sua constitucionalidade foi contestada desde o início de sua vigência, em 2011, com a edição do Protocolo ICMS nº 21/2011, e continua sendo contestada após a edição das recentes Lei Complementar nº 190/2022 e Convênio ICMS nº 236/2021.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 87/2015, cuja finalidade foi viabilizar a cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS sobre operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte – operações estas que cresceram vertiginosamente com o desenvolvimento do *e-commerce*¹ – muito tem se discutido sobre a legitimidade de sua cobrança nos moldes em que vinha sendo realizada até então. Isso porque o artigo 146 da Constituição Federal, em seu inciso III, delega à Lei Complementar a competência para dispor sobre normas gerais sobre matéria tributária, fazendo especial destaque para a definição dos tributos e de sua sistemática de funcionamento².

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 409

² “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;
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

Ocorre que os Estados e o Distrito Federal – muitos deles, em crise econômica –, com o intuito de evitar um longo processo legislativo federal, adotaram a interpretação de que este tipo de cobrança do ICMS já havia sido regulamentado pela Lei Complementar nº 87/96, que foi editada exclusivamente para a regulação das normas constitucionais relativas ao ICMS.

Os contribuintes, entretanto, assumiram postura totalmente contrária, defendendo a ausência de regulamentação do tema, uma vez que a mencionada lei apenas regulamentava o diferencial de alíquota existente antes da publicação da Emenda Constitucional nº 87/15, e não orientava sobre o processo de apuração, pagamento e o aproveitamento de créditos da não-cumulatividade, do novo diferencial de alíquota.

A conclusão deste impasse veio recentemente, em 2021, no julgamento conjunto da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469 e do Recurso Extraordinário 1.287.019, sobre a forma do tema 1093 da Repercussão Geral, por meio do qual o STF fixou 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.*”³.

Apesar da modulação de efeitos do julgado ter definido que a inconstitucionalidade das normas estaduais que instituíram a cobrança do DIFAL sobre operações destinadas a não contribuintes começasse a valer a partir de 2022, o que abriu uma pequena janela para o legislador federal editar a Lei Complementar exigida (a vista os princípios constitucionais da anterioridade de exercício e nonagesimal⁴), tal norma foi promulgada apenas em 2022, o que, por meio de interpretação literal da Lei Maior, só permitiria a cobrança do Diferencial de Alíquota em 2023.

³<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5994076&numeroProcesso=1287019&classeProcesso=RE&numeroTema=1093>

⁴ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)”

III - cobrar tributos: (...)”

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

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

Outra vez, entretanto, os Estados e o Distrito Federal – não de maneira unânime – adotaram interpretação diversa à mencionada acima e editaram, novamente, normas Estaduais, ainda em 2021, antes mesmo da edição de Lei Complementar, em uma tentativa de evitar as regras de anterioridades enquanto aguardavam a edição da Lei Complementar nº 190/22.

Dessa vez, entretanto, haveria justificativa que sustentasse tal posição, uma vez que, por meio de fixação de tese no tema 1094 da Repercussão Geral, o STF entendeu o seguinte⁵:

“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**” (grifo próprio).

Mesmo se tratando de caso de ICMS incidente sobre importação, seria possível aproveitar a *ratio decidendi* quanto a parte que decidiu pela constitucionalidade das leis estaduais editadas posteriormente a Emenda Constitucional, porém anteriormente a Lei Complementar.

Existe, todavia, grande controvérsia envolvendo esta jurisprudência específica, tendo em vista quem, anos antes, sobre exatamente as mesmas emendas constitucional e Lei Complementar, o STF decidiu de maneira contrária, também em sede de Repercussão Geral, por meio de tema 171, no qual entendeu pela inconstitucionalidade de Lei Ordinária editada antes de Lei Complementar em matéria tributária⁶:

“Ementa: (...) 5. Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram convalidadas, **na medida em que inexistente o fenômeno da “constitucionalização superveniente” no sistema jurídico brasileiro.** (...)

⁵<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5731431&numeroProcesso=1221330&classeProcesso=RE&numeroTema=1094>

⁶<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2254851&numeroProcesso=439796&classeProcesso=RE&numeroTema=1717>

Tese: 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. Obs: Redação da tese aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12ª Sessão Administrativa do STF, realizada em 09/12/2015.”

Dessa maneira, a problemática que pretende ser enfrentada no presente estudo é a que se segue: A luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (notadamente, as teses dos temas 171 e 1094 da Repercussão Geral do tribunal) e da doutrina, a partir de qual momento será constitucional a cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS em operações com destino a não-contribuintes?

Considerando o exposto acima, a hipótese que se pretende confirmar será a existência de inconstitucionalidade das normas editadas posteriormente à Emenda Constitucional nº 87/2015 e anteriormente à Lei Complementar nº 190/2022, uma vez que o fluxo de positivação em matéria tributária não pode ser interrompido, o que, conseqüentemente, levaria à interpretação intuitiva das cláusulas constitucionais de anterioridade do tributo instituído ou majorado e ao entendimento de que a cobrança efetiva do DIFAL somente poderia iniciar a partir de 1º de janeiro de 2023.

Por fim, cabe mencionar que o projeto internacional *Tax Complexity Index*⁷, que busca comparar a complexidade tributária entre países e atualmente ranqueia 69 sistemas tributários do menos complexo para o mais complexo, classifica o sistema brasileiro na posição de número 60, o que evidencia a grande possibilidade de qualquer tema tributário gerar discussões.

Além disso, com este dado estatístico em mente, é possível ter a dimensão do quão árdua é a tarefa dos magistrados brasileiros, sobretudo daqueles que atuam nas cortes superiores, quando necessitam decidir sobre o tema, uma vez que suas resoluções podem impactar profundamente a economia e, conseqüentemente, a vida de incontáveis cidadãos.

⁷<https://www.taxcomplexity.org/>

Não é de se admirar, portanto, que o Supremo Tribunal Federal, manifeste-se de maneira aparentemente dúbia ou, por vezes, contraditória em casos semelhantes cuja *ratio decidendi* seria a mesma.

É nesse sentido que se situam muitas das discussões referentes ao ICMS, vez que este tributo é a principal fonte de receita para os 26 Estados da Federação e para Distrito Federal⁸, tornando tal tributo atrativo para ser utilizado como ferramenta de ajuste fiscal, mesmo que, por vezes, o administrador não tenha certeza da validade das medidas tomadas.

1. ICMS

1.1. Perfil e dinâmica do tributo

Imprescindível para a discussão que se propõe no presente trabalho é entender minimamente o tributo chamado de ICMS, posto que é justamente a sua complexidade (e as implicações dessa complexidade) que proporcionou uma controvérsia política (a disparidade de arrecadação entre as Estados produtores e consumidores), de cuja tentativa de solução deriva a problemática em questão: os subseqüentes equívocos na positivação do novo diferencial de alíquota.

Apesar de ter sido criado por meio da Constituição Federal de 1988, estando previsto no inciso II do artigo 155⁹, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação originou-se, principalmente, da junção de dois antigos tributos previstos na Constituição

⁸ O ICMS foi responsável por 86,14% de toda a arrecadação dos Estados em 2021, segundo o Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais do CONFAZ, disponível em <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoieYjE1ZDQzNTAtNTUxMCO0MTc2LWWEyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>

⁹“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.”

Federal de 1967: o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (“ICM”)¹⁰ e o Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações¹¹¹².

Da leitura do texto constitucional, depreende-se que o ICMS é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, de maneira que somente tais entes federativos poderão instituí-lo em seu sistema de tributação. Além disso, depreende-se, também, que o este imposto possui três objetos bem definidos em seu dispositivo principal sobre os quais incidirá, quais sejam: a circulação de mercadorias, a prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e a prestação de serviços de comunicação, cada qual com suas especificidades, debates e controvérsias próprias.

O §2º do artigo 155 define diretrizes sobre o funcionamento do ICMS, as quais norteiam os legisladores ordinários sobre as características e os limites inerentes ao tributo, que não podem ser extrapolados quando da sua regulamentação, seja ainda no âmbito federal com a edição de Leis Complementares (a exemplo, a Lei Complementar nº 87/1996) seja no âmbito estadual, com a edição das Leis e Decretos (como as notórias Leis do ICMS e Regulamentos do ICMS instituídos por praticamente todos os Estado¹³).

Nesse sentido, importa destacar, talvez, a característica mais notável do ICMS, isto é, a sua não-cumulatividade¹⁴, a qual existe, sobretudo, pelo fato deste tributo incidir sobre a sobre

¹⁰ CF de 1967/1969, art. 23: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre: (...); II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos têmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.”

¹¹ CF de 1967/1969, art. 21: “Compete à União instituir impôsto sôbre: (...); VII - serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.”

¹² Alguns outros tributos também foram abrangidos pelo ICMS após a Constituição Federal de 1988, como o Imposto sobre Operações Relativas a Combustíveis, Lubrificantes, Energia Elétrica e Minerais do País, os quais não serão tratados no presente trabalho.

¹³ Não todos os Estados utilizam Lei e Decreto exclusivos para o ICMS. No caso do Estado de Goiás, por exemplo, a regulação do imposto em âmbito estadual foi feita por meio do Código Tributário Estadual e seu respectivo regulamento, os quais possuem disposições sobre outros tributos de competência Estadual e sobre o próprio sistema tributário Estadual.

¹⁴ Art. 155 (...); § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

a circulação de bens, cuja cadeia de comercialização, geralmente, envolve diversos elos antes de chegar ao consumidor final.

Dado que a circulação de um bem abrange a comercialização de qualquer mercadoria, bem como a comercialização dos insumos necessários para sua produção (que por sua vez, também podem ter sido anteriormente adquiridos para sua comercialização), o ICMS incidirá em toda a cadeia de comercialização de um produto. Para evitar, portanto, a múltipla incidência do tributo sobre uma mesma base econômica, o legislador constitucional optou por utilizar um mecanismo de desoneração.

Dessa forma, a não-cumulatividade pode ser entendida como um princípio (não específico do ICMS, mas específico de tributos conhecidos como indiretos) que evita (tal como se depreende de seu nome) a acumulação de múltiplas cargas tributárias do ICMS sobre um bem que eventualmente circule mais de uma vez na economia.

Para Ricardo Lobo Torres, tal princípio está ligado à ideia de justiça fiscal e capacidade contributiva, sendo brilhantemente definido da seguinte maneira¹⁵:

“Os impostos indiretos sobre o valor agregado, máxime o ICMS, estão sujeitos à repercussão legal obrigatória. Sendo tributos cobrados pela técnica da subtração, em que se deduz na etapa seguinte o imposto pago anteriormente ao mesmo ou a outro Estado-membro (taxo on tax), procura a legislação preservar a repercussão sobre as sucessivas prestações tributadas, fazendo com que incidam sobre o valor acrescido em cada operação de circulação, de modo que a incidência global seja idêntica à multiplicação da alíquota pela base de cálculo final.”

Para a efetivação de tal princípio, foi instituído um modelo próprio de apuração do tributo, por meio do qual cada contribuinte registrará créditos nas operações em que receber a entrada de bens tributadas pelo ICMS, e registrará débitos quando promover a saída de bens também

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. IV – Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 321-322.

tributados pelo imposto. Ao final de cada mês, tais créditos e débitos serão somados e compensados entre si para totalizar o valor final devido a título de ICMS (ou o valor final de saldo credor acumulado, no cenário em que os créditos forem maiores que o débitos. Nesta hipótese, o saldo credor poderá ser utilizado no próximo mês na apuração, conforme previsto no parágrafo único artigo 49 da Lei Kandir¹⁶ ou de outras maneiras previstas pela legislação, como no pagamento de multas ou na transferência para terceiros).

Esclarece-se que o conceito de crédito da não-cumulatividade do ICMS não se confunde com aquele descrito nos artigos 146 da Carta Magna¹⁷ e 139 do Código Tributário Nacional (“CTN”)¹⁸, posto que este último, chamado simplesmente de crédito tributário, pode ser definido como a obrigação tributária determinada e quantificada para a sua satisfação pelo contribuinte¹⁹.

Outras características importantes do imposto estão definidas nos demais incisos do §2º do artigo 155 da Constituição, porém o legislador originário optou por reservar à Lei Complementar²⁰ a disciplina sobre questões mais técnicas, estratégia essa que se demonstrou correta quando se observa o grande número de dispositivos que possui a Lei Complementar nº 87/1996, a qual regulamenta as normas gerais do ICMS a serem observadas por todos os Estados e Distrito Federal.

Posto que o fato gerador do tributo é definido de maneira genérica na Constituição Federal, da sua simples leitura podem derivar diversas dúvidas e interpretações quanto a quem

¹⁶ Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

¹⁷ Art. 146. Cabe à lei complementar: (...); III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...); b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários

¹⁸ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 632.

²⁰ 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; (...).

seria o sujeito passivo e ativo da obrigação tributária, tendo em vista que a operação de circulação compreende uma saída e uma entrada, que por sua vez podem ocorrer em mais de um Estado. Para sanar esta e outras dúvidas, bem como verificar os limites do campo interpretável dos conceitos, deve-se observar o disposto nos artigos 4º e 11 da Lei Complementar nº 87/1966²¹.

Da análise destes dispositivos, é possível compreender que, independe, para fins de caracterização como contribuinte do imposto, o fato de aquele que pratica o fato gerador ser uma pessoa física ou jurídica. O fator determinante para tal conceituação será, entretanto, a “*habitualidade ou o volume de operações que evidenciem o intuito comercial*” desta pessoa, conforme exemplificado por Roque Antonio Carrazza²²:

“O sujeito passivo do ICMS é, pois, ou o produtor da mercadoria (na venda ou troca), ou o industrial (aquele que modifica a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoa para o consumo) ou, finalmente, o comerciante (que destina a mercadoria à revenda ou à industrialização). É, pois, a destinação ao comércio da mercadoria que gera a incidência do tributo; não sua aquisição, a qualquer título.”

No que diz respeito ao sujeito ativo do imposto, este será o Estado onde encontrar-se o bem no momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, no momento de início da circulação ou da prestação de serviço, privilegiando-se, assim, o Estado de origem da operação com o recebimento da receita do ICMS.

²¹ Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (...)

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

²² CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores / Juspodivm, 2022, p. 54-55.

A escolha por esta forma de arrecadação ocupou papel central na discussão sobre a instituição do Diferencial de Alíquotas, uma vez que tal forma de arrecadação cria a tendência de acumulação da receita tributária nos Estados que mais produzem.

Em consonância com o exposto acima, encontra-se o inciso I do artigo 12 da Lei Kandir²³, que prevê o nascimento da obrigação tributária não no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário, mas sim quando da saída da mercadoria do estabelecimento remetente.

Conforme será analisado adiante, a Constituição Federal prevê um mecanismo de partilha do imposto quando da ocorrência de operações que envolvam dois Estados da Federação (operações interestaduais), conhecido como diferencial de alíquota.

Especificamente quanto à parte final do mencionado dispositivo, isto é, a que considera fato gerador a saída “*ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*”, cabe informar sobre o entendimento pacífico das cortes brasileiras, confirmado pelo STF por meio da Ação Declaratória de Constitucionalidade 49²⁴. No *decisum* unânime, o Ministro relator Edison Fachin destacou a supremacia da Constituição sobre a legislação ordinária, de maneira que a falta de previsão para tal incidência do imposto, bem como a lógica mercantil de circulação de mercadorias (devendo ser considerada em seu aspecto jurídico, e não somente físico) evidenciam o excesso do legislador ao promover tal redação.

Ainda, nas esclarecedoras palavras de Antonio Roque Carrazza²⁵, inclusive, mencionadas no voto do Ministro:

“(...) o nascimento do dever de recolher ICMS se encontra indissociavelmente ligado à concomitância dos seguintes pressupostos: a) a realização de operações

²³ Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (...).

²⁴ Inteiro teor: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755741172>

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores / Juspodivm, 2022, p. 67.

(negócios jurídicos) mercantis; b) a circulação jurídica (transmissão da posse ou da propriedade; c) existência de mercadoria enquanto objeto da operação; e, d) o propósito de livro mediato, com a entrega (tradictio) da mercadoria”.

Dessa forma, depreende-se que a ausência de relação comercial em operações de transferência de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica impede, por força da Constituição Federal, a incidência do ICMS, uma vez que a circulação de mercadorias pressupõe, justamente, a mercancia.

Traçado o perfil do tributo, será tratado no próximo tópico o cenário em que se encontraram os Estados após mais de duas décadas de funcionamento do imposto sem maiores alterações, o qual culminou na idealização e instituição do Diferencial de alíquotas.

1.2. Alíquotas, operações interestaduais e a desigualdade econômica entre as regiões

Sendo o ICMS um imposto Estadual e não havendo previsão específica na constituição sobre regra geral para fixação das suas alíquotas, cabe ao legislador ordinário dos próprios Estados editar as alíquotas internas do imposto, considerando ainda, a seletividade prevista no inciso III do §2º do art. 155 da Constituição Federal²⁶.

Entretanto, tal discricionariedade não é absoluta, uma vez que, sem qualquer tipo de limite para fixação das alíquotas do imposto, cenários de verdadeiro confisco (na falta de alíquota máxima) e de guerra fiscal entre os Estados (na falta de alíquota mínima) seriam comuns. Por este motivo, a Constituição Federal prevê a possibilidade de fixação de alíquotas internas mínimas e máximas do ICMS por meio de resolução do Senado Federal²⁷.

²⁶ Art. 155 (...); § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:(...) III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

²⁷ Art. 155 (...); §2º (...) V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b)

Cabe ressaltar que, ainda que se trate de um imposto Estadual, O ICMS, permite a ocorrência de operações que se iniciam em um Estado membro e que se concluem em outro, em virtude da natureza negocial das operações sobre as quais incide o tributo.

Dessa forma, apesar de resolução referente às alíquotas internas ainda não ter sido editada, o Senado Federal já legislou a respeito das alíquotas interestaduais do ICMS, conforme previsto no inciso IV do §2º do art. 155 da Carta Magna²⁸. Diferentemente do disposto para as alíquotas internas, a fixação das alíquotas interestaduais não foi disposta como uma faculdade, de modo que, em 19 de maio de 1989, foi editada a Resolução do Senado Federal nº 22 (“RSF nº 22/89”).

Isso porque a arrecadação dos Estados, no que diz respeito às operações interestaduais depende diretamente da existência de alíquotas específicas para tais operações, dado que a própria Constituição Federal dispõe de regra de repartição da receita do ICMS oriunda de tais operações.

Trata-se do diferencial de alíquota, previsto nos incisos VII e VIII do §2º do art. 155²⁹, por meio do qual o Estado de destino da operação de circulação interestadual receberá a diferença entre a sua alíquota interna para aquela operação e a alíquota interestadual aplicada no caso. O intuito de tal norma, como afirma Carrazza, é “*preservar a arrecadação dos Estados de destino, quando, em seus territórios estivessem localizados contribuintes desta exação*”³⁰.

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

²⁸ Art. 155 (...); §2º (...) IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

²⁹ 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; 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;

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores / Juspodivm, 2022, p. 137.

A regra é diferente de acordo com o tipo de contribuinte que receberá a prestação ou mercadoria, isto é, se ele contribuinte ou não do imposto, nos termos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 87/96.

Entretanto, um fator que também deve ser levado em consideração refere-se ao valor da alíquota incidente sobre operações e prestações interestaduais. Para além da discussão sobre o diferencial de alíquota, o valor do tributo cobrado sobre operações interestaduais tem relevância pelo seu potencial em reduzir as desigualdades econômicas existentes entre as regiões brasileiras.

Justamente neste sentido foi que os senadores entenderam que deveria ser editada a sua resolução, principalmente quando é feita uma leitura sistemática do texto Constitucional, a luz do inciso III do seu art. 3º³¹.

Apenas a título ilustrativo, em 1996 ainda se verificava uma grande discrepância distribuição de unidades empresariais entre as regiões brasileiras, o que é um forte indício da desigualdade econômica entre elas. Além disso, levando em consideração que as mercadorias devem circular a partir de onde os estabelecimentos estão localizados, tal fato indica, também, que havia uma má distribuição das receitas do ICMS em operações interestaduais, se considerada apenas a regra de tributação na origem.

Sobre esse dado, leia-se o resumo elaborado na pesquisa “Estatísticas do Cadastro Central de Empresas 1996”, disponibilizado pelo IBGE³²:

³¹ Art. 3º *Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;*

³² IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, **Estatísticas do cadastro central de empresas 1996**. - Rio de Janeiro: IBGE, 2001.

“Uma análise da atuação das unidades locais no enfoque regional pode ser visualizada no Gráfico 5, a seguir, o qual mostra uma forte concentração de unidades localizadas na Região Sudeste, a qual detém 53,66% das unidades. Dentro da Região Sudeste tem destaque o Estado de São Paulo, com 58,28% das unidades. A Região Sul também concentra um grande número de unidades, apresentando 23,44% das unidades locais, tendo como destaque o Estado do Rio Grande do Sul, com 45,69% das unidades. A Região Nordeste detém 13,54% das unidades locais do País, sendo a Bahia o estado que mais concentra unidades locais dentro da região (27,69 %). A Região Centro-Oeste apresenta 6,58% do total das unidades locais, tendo destaque o Estado de Goiás com 38,98%. A região que menos concentra unidades locais é a Norte, detendo apenas 2,78% das unidades locais, sendo que o Estado do Pará destaca-se com 36,45% das unidades dentro da região.”

Dessa forma, ficou definido, por meio da SRF nº 22/89 que a alíquota do ICMS incidente sobre operações e prestações interestaduais seria de 12%, exceto quando realizadas nas regiões Sul e Sudeste, com destino às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, hipótese em que a alíquota seria de 7%.

De forma prática, o impacto da diferença no valor das alíquotas condicionada ao local de origem e destino da operação se verifica na não-cumulatividade do imposto, dado que, os Estados que recebem produtos tributados a 7% somente deverão conceder igual valor como crédito de ICMS, de modo que haverá um ganho de receita para o Estado sempre que a operação subsequente à entrada interestadual for tributada a alíquota acima de 7%.

Levando em consideração que a Constituição Federal impede que a alíquota mínima interna do ICMS seja menor que a alíquota interestadual³³, por um pequeno momento, houve um questionamento de certos Estados quanto a qual das alíquotas interestaduais seria a base para tal regra.

³³ Art. 155 (...); §2º (...) VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

Entretanto, o STF sempre chegou ao entendimento de que não seria possível utilizar a alíquota interestadual de 7% como o mínimo observável pelas alíquotas internas do ICMS, dado seu caráter excepcional e, praticamente, extrafiscal, conforme é possível depreender da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.021/SP³⁴:

“EMENTA: MEDIDA LIMINAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPUGNAÇÃO DA LEI PAULISTA Nº 10.327, DE 15.06.99, QUE REDUZIU A ALÍQUOTA INTERNA DO ICMS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES DE 12 PARA 9,5% PELO PRAZO DE 90 DIAS, A PARTIR DE 27.05.99. REEDIÇÃO DA LEI Nº 10.231, DE 12.03.99, QUE HAVIA REDUZIDO A ALÍQUOTA DE 12 PARA 9%, POR 75 DIAS. LIMITE PARA A REDUÇÃO DA ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERNAS. 1. As alíquotas mínimas internas do ICMS, fixadas pelos Estados e pelo Distrito Federal, não podem ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo deliberação de todos eles em sentido contrário (CF, artigo 155, § 2º, VI). 2. A alíquota do ICMS para operações interestaduais deve ser fixada por resolução do Senado Federal (CF, artigo 155, § 2º, IV). A Resolução nº 22, de 19.05.89, do Senado Federal fixou a alíquota de 12% para as operações interestaduais sujeitas ao ICMS (artigo 1º, caput); ressaltou, entretanto, a aplicação da alíquota de 7% para as operações nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo (artigo 1º, parágrafo único). 3. Existindo duas alíquotas para operações interestaduais deve prevalecer, para efeito de limite mínimo nas operações internas, a mais geral (12%), e não a especial (7%), tendo em vista os seus fins e a inexistência de deliberação em sentido contrário. 4. Presença da relevância da arguição de inconstitucionalidade e da conveniência da suspensão cautelar da Lei impugnada. 5. Medida cautelar deferida, com efeito ex-nunc, para suspender a eficácia da Lei impugnada, até final julgamento da ação.”

Com tal entendimento firmado, possibilitou-se que as regiões menos desenvolvidas no Brasil recebessem uma receita adicional de 5% (crédito de 7% na operação de entrada interestadual e débito de, no mínimo, 12% na operação de saída interna) do ICMS em operações

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2021/SP. Relator: Min. Maurício Correa, 25 de agosto de 1999. Editora Brasília Jurídica Ltda, 2002:Revista Trimestral de Jurisprudência, Volume 178, 2001. p. 642-685.

interestaduais destinadas a outros contribuintes dos impostos, ou seja, que realizarão outra operação de saída subsequente.

2. O ICMS NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS PARA CONSUMIDOR FINAL, NÃO CONTRIBUINTE

2.1. Histórico e evolução do regramento

Conforme mencionado anteriormente, a Constituição Federal prevê uma regra de repartição das receitas tributárias do ICMS entre os Estados envolvidos em operações interestaduais, qual seja, o diferencial de alíquotas. Para compreendê-lo, deve-se levar em consideração dois aspectos da operação interestadual: O geográfico e o subjetivo³⁵.

O aspecto geográfico do diferencial de alíquotas do ICMS, como não poderia ser diferente, diz respeito à região de destino da operação. Importou, para o Senado Federal, a história do desenvolvimento econômico das regiões brasileiras e de sua patente desigualdade no que se refere, principalmente, o setor industrial, considerando que a maioria dos bens comercializados no Brasil são industrializados³⁶.

Por este motivo, a SRF nº 22/89 prevê que a alíquota do ICMS em operações e prestações interestaduais será de 12%, exceto quando realizadas nas regiões Sul e Sudeste, com destino às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, hipótese em que a alíquota será de 7%.

Dessa maneira, por meio do diferencial de alíquota, os Estado de destino cujo ICMS incide a 7% nas operações e prestações interestaduais receberão uma parcela maior do ICMS devido, de maneira que haveria um viés extrafiscal na norma editada pelo Senado federal.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV – Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 256.

³⁶ Não apenas no Brasil, mas no mundo como um todo.

O aspecto subjetivo do diferencial de alíquota relaciona-se com a condição da pessoa destinatária da operação ou prestação interestadual, isto é, na hipótese de se tratar de um contribuinte do ICMS ou de um não-contribuinte do ICMS, ou ainda, de um consumidor final da bem adquirido.

Conforme Ricardo Lobo Torres³⁷, a atual Constituição Federal diferencia-se da anterior no que diz respeito à definição de contribuinte para fins da incidência do ICMS, uma vez que, durante a história do ICM (e como ocorre durante o período de existência de qualquer tributo), os contribuintes encontraram maneiras de se evadir da posição de sujeitos passivos, de maneira que o legislador necessitou aprimorar a definição. Nesse sentido, o rol de contribuintes do ICMS encontra-se regulado na Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 4º.

A importância do aspecto subjetivo da operação interestadual revolve a redação original dos incisos VII e VIII do §2º do art. 155 da Constituição Federal³⁸, a qual previa que, em operações e prestações interestaduais para consumidor final não-contribuintes, a alíquota aplicável seria a interna.

Levando em consideração que a regra geral escolhida para o ICMS foi a tributação na origem, a alíquota interna a que se refere a alínea “b” do inciso VII do §2º artigo 155 da Constituição Federal, em sua redação original, referia-se à alíquota do Estado de origem da operação que destinaria mercadoria a não contribuinte.

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. IV – Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 281.

³⁸ Art. 155 (...); §2º (...) 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;

Tal fato fica claro quando, no inciso seguinte, menciona-se que a hipótese da alínea “a” do inciso VII do mesmo dispositivo, aplicar-se-ia a regra de repartição da receita, com parcela dela cabendo ao Estado de destino.

Tal o aspecto subjetivo do diferencial de alíquota tornou-se ainda mais relevante quando se percebeu a necessidade de rever a tributação exclusivamente na origem aplicada para as operações interestaduais com destino a consumidores finais não contribuintes do imposto, dado que os avanços tecnológicos na área de telecomunicações propiciaram a realização, cada vez mais, de vendas realizadas pela *internet*.

Por este motivo, algumas normas infraconstitucionais foram editadas com o intuito de adaptar o regime tributário do ICMS para prever a repartição de tais receitas, principalmente no âmbito do Conselho Nacional de Políticas Fazendária (“CONFAZ”), mais especificamente, o Protocolo ICMS nº 21/2011 e o Convênio ICMS nº 93/2015. Entretanto, o súbito aumento de arrecadação para os contribuintes gerou múltiplos litígios para discutir a constitucionalidade de tais atos normativos, os quais serão analisados nos próximos tópicos.

2.2. O desenvolvimento do *e-commerce*

Um dos conceitos iniciais do comércio eletrônico adotado pelas autoridades brasileiras é definida da seguinte forma³⁹:

“uma forma de comércio onde o produto é conhecido, demonstrado e vendido por meios eletrônicos. Pode ser definido, também, como a capacidade de realizar transações envolvendo a troca de bens ou serviços entre duas ou mais partes utilizando ferramentas eletrônicas e tecnologias emergentes”

³⁹ BRASIL. Ministério de Ciência e Tecnologia. Secretaria de Política de Informática. Internet comercial: conceitos. Brasília: MCT, 2001. p. 1.

Tal modelo de comércio quebra com a estrutura comercial prevista quando da elaboração das regras e princípios tributários dispostos na Constituição Federal de 1988, uma vez que foram utilizados como parâmetros a estrutura clássica de venda até então existente, ou seja, composta, em sua vasta maioria, por compras presenciais locais, com pouquíssimas compras não-presenciais interestaduais, principalmente quando se considera as dimensões e distâncias continentais entre os Estados da Federação.

Além disso, a internet, sua regulamentação e a sua infraestrutura existente nos dias de hoje não poderiam ter sido previstas no momento da redação da Carta Magna, tendo em vista que o seu desenvolvimento no Brasil se acentuou justamente a partir dos anos 2000⁴⁰.

Conforme é possível analisar em estudo realizado pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, ainda em 2001, havia uma forte previsão de crescimento do *e-commerce* no Brasil⁴¹:

“Pode-se notar que, segundo dados fornecidos pelo IDC e pela consultoria Partners, o crescimento do comércio eletrônico no Brasil tem sido bem acentuado. Em 1999 o consumidor virtual brasileiro movimentou cifras em torno de US\$ 240 milhões. Em 2000, o comércio eletrônico cresceu em torno de 51% passando para US\$ 300 milhões. Esse crescimento aumentará quase a mesma proporção para 2001, estimando-se que as vendas serão mais de US\$ 500 milhões. Para 2003 estimativas levam a uma cifra de US\$ 3,2 bilhões. O número de internautas que pratica alguma transação via web cresceu mais de 150% no últimos anos e 5,8 milhões de internautas brasileiros realizam operações B2B (business-to-business) e B2C (business-to-consumer).”

Dessa forma, apesar de não haver uma lacuna na tributação das compras feitas pela *internet*, as quais, para serem consideradas lícitas, deveriam cumprir com os requisitos e obrigações previstas na legislação, o resultado do crescente aumento do acesso das pessoas à

⁴⁰ BRASIL. Ministério de Ciência e Tecnologia. Secretaria de Política de Informática. Internet comercial: estatísticas. Brasília: MCT, 2001. p. 13-14

⁴¹ BRASIL. Ministério de Ciência e Tecnologia. Secretaria de Política de Informática. Internet comercial: estatísticas. Brasília: MCT, 2001. p. 20.

internet e da segurança da modalidade de virtual de compras foi a fuga da receita interna dos Estados consumidores, a qual passou a ser uma receita interestadual dos Estados produtores.

Isso porque, conforme mencionado anteriormente, a receita das operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS era inteiramente de competência, dos Estados onde a operação teve origem. Assim, uma forma de dividir da maneira isonômica a arrecadação advinda do comércio eletrônico foi suscitada pelos Estados consumidores, e, conforme uma vez feito para as operações interestaduais destinadas a consumidores finais contribuintes do imposto, decidiu-se que a melhor saída seria adoção de um diferencial de alíquotas, também, para consumidores finais não contribuintes do imposto.

2.3. Normatização na última década

2.3.1. O Protocolo ICMS 21/2011

O tema da arrecadação do ICMS em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, a luz da globalização dos meios de comunicação (em especial, a *internet*) ganhou relevância ao longo da primeira década do segundo milênio, com diversos Estados que possuíam mais consumidores do que produtores ou revendedores instituindo normas unilateralmente para tributação de tais operações.

Na tentativa uniformizar a repartição desta receita e de evitar um cenário de insegurança jurídica, foi editado, em 1º de abril de 2011, o Protocolo ICMS nº 21, o qual definia as regras de incidência do ICMS em operações não presenciais destinada a consumidores finais não contribuintes.

Das próprias considerações iniciais que introduzem os dispositivos da norma, é possível perceber que a preocupação dos administradores dos Estados foi justamente com a perda de sentido da sistemática tributária do ICMS frente a nova realidade virtual que se instalava no mundo inteiro, o que não seria diferente para o Brasil. Entretanto, também é possível notar o

próprio protocolo erroneamente considera que a Constituição Federal assegurou esta receita aos Estados onde ocorre o consumo da mercadoria ou do bem:

“considerando que a sistemática atual do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota;

considerando que o aumento dessa modalidade de comércio, de forma não presencial, especialmente as compras por meio da internet, telemarketing e showroom, deslocou as operações comerciais com consumidor final, não contribuintes de ICMS, para vertente diferente daquela que ocorria predominante quando da promulgação da Constituição Federal de 1988;

considerando que o imposto incidente sobre as operações de que trata este protocolo é imposto sobre o consumo, cuja repartição tributária deve observar esta natureza do ICMS, que a Carta Magna na sua essência assegurou às unidades federadas onde ocorre o consumo da mercadoria ou bem;

considerando a substancial e crescente mudança do comércio convencional para essa modalidade de comércio, persistindo, todavia, a tributação apenas na origem, o que não coaduna com a essência do principal imposto estadual, não preservando a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino, resolve celebrar o seguinte.”

Dessa forma, o ato normativo, desde suas considerações, partiu de uma premissa equivocada quanto a competência tributária do ICMS delegada pela Constituição, uma vez que, como visto, os Estados onde ocorre o consumo da mercadoria não tinham direito a qualquer repartição da receita em questão.

A norma foi alvo de diversas ações judiciais, como mandados de segurança e ações diretas de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar para impedir a sua entrada em vigor, bem como a repetição dos valores pagos, dado que, na visão dos contribuintes, foi criada uma hipótese de bitributação do ICMS. Assim também entendeu o STF no âmbito do julgamento do Recurso Extraordinário 680.089/SE, e no julgamento conjunto das ADI nº 4628 e 4713, sendo diversos os argumentos que culminaram na declaração de inconstitucionalidade da norma.

De plano, a norma foi considerada inconstitucional pelo seu descabimento para a finalidade a qual se presta, posto que os protocolos do CONFAZ são adotados apenas para a implementação de políticas fiscais, permuta de informações e fiscalização conjunta, fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais e para regulamentar outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do artigo 199 do Código Tributário Nacional⁴² e do Regulamento Interno do CONFAZ⁴³.

Muito além de tais hipóteses de aplicação, o Protocolo ICMS em questão instituiu verdadeira cobrança de tributo que, à época, não se encontrava previsto na Constituição e, conseqüentemente, em lei alguma, o que é vedado expressamente pelo Princípio da Legalidade previsto na Carta Magna, no inciso I de seu artigo 150⁴⁴. Não fosse a assim, não haveria previsibilidade alguma aos contribuintes para poderem adaptar-se à nova realidade de cobrança e, até mesmo, contestar eventuais excessos dos entes federativos.

Ainda que as normas tributárias não mais refletissem a realidade fática, não é por meio de uma norma infraconstitucional que se irá corrigir algo que somente uma emenda constitucional poderia realizar. Nesse sentido, expressou o Relator da ADI 4628, Ministro Luiz Fux, em seu voto⁴⁵:

“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

⁴² Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

⁴³ Art. 38 do Convênio ICMS nº 133/97, que aprovou o Regimento Interno do CONFAZ

⁴⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4628/DF. Relator: Min. Luiz Fux, 17 de setembro de 2014. Diário da Justiça Eletrônico. 24/11/2014. p.

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.”

Outro argumento trazido no âmbito da ação judicial mencionada foi a questão da bitributação do ICMS, uma vez que o parágrafo único da cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 21/11 prevê que a exigência do imposto pela unidade federada destinatária ocorreria, inclusive nas operações iniciadas nas unidades da Federação não signatárias da norma.

Por certo, os Estados que não assinaram o protocolo (dentre eles, São Paulo e Rio de Janeiro, dois dos Estados que mais arrecadam com operações tributadas pelo ICMS) continuaram proceder à cobrança do ICMS devido, dado que se tratava de hipótese prevista na Constituição Federal. Dessa forma, utilizando-se a alíquota interna mínima de 12% (tanto na origem, quanto no destino), os contribuintes teriam suas operações tributadas a, no mínimo, 24%.

Levando em consideração que o setor empresarial utiliza as cargas tributárias incidentes como premissa para definir não apenas o preço dos produtos, mas toda a perspectiva de receita que irá custear o seu negócio como um todo, a bitributação em questão poderia causar o fim de diversos empreendimentos, tanto de pequeno quanto de grande porte.

Cabe ressaltar, que no julgamento do Recurso Extraordinário 680.089/SE, a suprema corte entendeu haver repercussão geral da matéria, adotando o seguinte título para o tema 615: *“Constitucionalidade da cobrança de ICMS, pelo Estado de destino, com base no Protocolo ICMS 21/2011 do CONFAZ, nas operações interestaduais de vendas de mercadorias a consumidor final, realizadas de forma não presencial”*⁴⁶.

⁴⁶<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4223697&numeroProcesso=680089&classeProcesso=RE&numeroTema=615>

Quanto à modulação de efeitos, porém, considerou-se como marco prospectivo a concessão da medida cautelar no âmbito da ADI nº 4628, datada de 21 de fevereiro de 2014, posicionamento, de certa forma, consequencialista e que pode ser resumido, inclusive, por uma manifestação do Ministro Luiz Fux em debate constante do acórdão do caso: “Está solucionado isso. Pagou, pagou.”.⁴⁷

2.3.2. Emenda Constitucional 87/2015 e o Convênio ICMS 93/2015

Em virtude da declaração de inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/11, ficou claro para as unidades federativas competentes para a cobrança do imposto que deveria ser feita uma alteração da Carta Magna para que pudesse haver qualquer tipo de tributação no destino nas operações para consumidores finais não contribuintes do ICMS.

Por este motivo, em 16 de abril de 2015, foi editada a Emenda Constitucional nº 87, a qual, por fim, incluiu no ordenamento jurídico brasileiro as regras para repartição da receita tributária derivada das operações não presenciais destinadas a consumidores finais, cujo crescimento resultante da popularidade da *internet* não poderia mais ser ignorado pelos legisladores.

Dessa forma, as regras do diferencial de alíquota previstas na Constituição Federal passaram a ter a seguinte composição:

“Art. 155. (...)

II - (...)

§ 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

⁴⁷ Página 33 do inteiro teor do Acórdão.

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;”

Cabe destacar, ainda, que foi adicionada norma específica referente ao diferencial de alíquotas do ICMS relativo a operações com destino a consumidores finais não contribuintes no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com o intuito de criar um período de transição da partilha desta arrecadação, dado que se trata de considerável valor que deixaria de ser percebido pelos Estados ondem originam-se as operações. Com isso, definiu-se que o diferencial de alíquotas somente seria inteiramente dos Estados de destino a partir de 2019.

Apesar disso, uma nova controvérsia relativa ao diferencial de alíquota dos consumidores finais não contribuintes originou-se a partir do momento da publicação do Convênio ICMS nº 93/2015, o qual tinha como intuito a regulamentação da cobrança do imposto em sua nova modalidade.

Isso porque, especificamente no caso do Direito Tributário, a constitucionalização de um instituto por meio de emenda não gera a sua aplicação automática e imediata ao ordenamento normativo, posto que o artigo 146 da Carta Magna definiu a Lei Complementar como o veículo normativo competente para estabelecer as regras gerais em matéria de legislação tributária que versa sobre as principais características dos tributos, como fato gerador, base de cálculo, sujeitos passivos dos impostos⁴⁸.

⁴⁸ 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; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. (...)

Além disso, em virtude da complexidade do ICMS e da quantidade de entes federativos competentes para instituí-lo e, conseqüente, produzir legislação sobre ele, o legislador constituinte originário vinculou as características do imposto, cuja previsão caberá, necessariamente, à Lei Complementar⁴⁹.

O STF analisou a matéria detalhadamente no âmbito dos Recursos Extraordinários nº 439.796 / PR⁵⁰ e RE 1.221.330 / SP⁵¹, os quais deram origem, respectivamente, aos temas de repercussão geral nº 171 e 1094.

Nos julgados mencionados, analisou-se a constitucionalidade da cobrança de operação cujo fato gerador se operou anteriormente à publicação de Emenda Constitucional e de Lei Complementar que o adicionaram ao sistema tributário.

Em que pese o fato de, em ambos os casos, argumentar-se contra a possibilidade de constitucionalidade superveniente e a necessidade de Lei Complementar para regulamentação da regra-matriz de incidência tributária, a análise diverge quanto a hipótese de haver ou não Lei Ordinária publicada após a constitucionalização e anteriormente à publicação da norma complementar.

No RE 439.796, os Ministros concordaram unanimemente pela necessidade de que a Lei Ordinária seja publicada posteriormente à Emenda Constitucional e à Lei complementar, nos termos do voto ajustado do relator, Ministro Joaquim Barbosa⁵²:

⁴⁹ 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 concedidos e revogados. (...)

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 439796/PR. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 06 de novembro de 2013. Diário da Justiça Eletrônico. 17/03/2014. p.

⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1221330/SP. Relator: Min. Dias Toffoli, 16 de junho de 2020. Diário da Justiça Eletrônico. 17/08/2020. p.

⁵² Página 27 do inteiro teor do acórdão

“Para que a constituição do crédito tributário seja válida, a incidência deve ocorrer na presença concomitante dessas três condicionantes: existência de competência, exercício dessa competência pela União, resultante em norma geral em matéria tributária e exercício de competência por cada um dos estados-membros e pelo Distrito Federal, resultante na regra-matriz de incidência tributária.

Ocorre que alguns entes federados se precipitaram, ora à EC 33/2001, ora à lei complementar de normas gerais, e acabaram criando regras matrizes sem o necessário fundamento de validade.

Nesses casos, entendo aplicável a orientação firmada por esta Suprema Corte no RE 346.084 e no RE 390.840, que afasta o fenômeno da “constitucionalização superveniente” de nosso sistema jurídico. Para ser constitucionalmente válida a incidência do ICMS sobre operações de importação de bens, irrelevante a qualificação jurídica do adquirente, as modificações no critério material, na base de cálculo e no sujeito passivo da regra-matriz devem ter sido realizadas em lei posterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 (que modificou a LC 87/1996, para prever normas gerais específicas à incidência sobre importação de bens, independentemente de se tratar de adquirente-comerciante).”

Dessa forma, tanto a Emenda Constitucional quanto a Lei Complementar seriam consideradas fundamentos de validade da Lei Ordinária publicada pelos Estados e pelo Distrito Federal, de modo que a inversão desta ordem de positivação fere o processo legislativo específico previsto para os tributos na Constituição Federal, tornando tal norma nula.

Assim também entendeu o relator do RE 1.221.330 / SP, o Ministro Luiz Fux, acerca do mesmo tema reanalisado anos depois em caso concreto semelhante (analisando, inclusive, a mesma Emenda Constitucional, Lei Complementar e hipótese de tributação), afirmando que a norma que fere o “fluxo de positivação” constitucional seria natimorta, conforme depreende-se de trecho de voto⁵³:

“Em conclusão, é um equívoco reduzir a superveniência da LC114/2002 a simples condição de eficácia jurídica da regra-matriz local do ICMS. A lei complementar

⁵³ Página 15 do inteiro teor do acórdão.

prevista nos arts. 146, II, e 155, XII, § 2º, i, da Constituição é condição necessária, sine qua non, para o próprio exercício da competência tributária.

Desse modo, a edição de lei ordinária estadual para exercício da competência tributária antes da lei complementar que lhe dê substrato interrompe o “fluxo de positivação” a que estaria submetida a exigência da exação. Curvo-me, assim, à farta jurisprudência desta Corte que condena a possibilidade de “constitucionalização” de medida nascida nula. Nesse sentido: RE 346084, Relator Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 01-09-2006.”

Contudo, o tribunal decidiu, por maioria simples, que a Lei Ordinária instituída posteriormente à Emenda Constitucional possui validade suficiente, permanecendo válida e com efeitos suspensos, de modo que Lei Complementar seria necessária somente para conferi-la eficácia.

Apesar da divergência jurisprudencial, os contribuintes contestaram, novamente, a via utilizada para regulamentação da cobrança do novo diferencial de alíquotas, uma vez que sua previsão foi adicionada ao ordenamento normativo apenas no âmbito constitucional, ao passo que o plano infraconstitucional imediatamente abaixo, isto é, a Lei Complementar, não foi adaptado para prever todas as características necessárias a identificação do sujeito passivo, da base de cálculo, da regra para aplicação do princípio da não-cumulatividade etc.

Ponto favorável aos contribuintes revela-se no fato dos convênios serem editados por representantes da administração pública, e não pelo poder legislativo Estadual, de modo que fica claramente violado o princípio da legalidade, conforme será analisado no capítulo afrente.

Após seis anos da publicação do Convênio ICMS nº 93/15, e, apesar das alegações das autoridades estaduais defendendo a desnecessidade de Lei Complementar para regulamentação da Emenda Constitucional nº 87/15, o STF, por meio da ADI 5469/DF⁵⁴, novamente, deu razão aos contribuintes, declarando a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira,

⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469/DF. Relator: Dias Toffoli, 24 de fevereiro de 2021. Diário da Justiça Eletrônico. 25/05/2021. p.

sexta e nona da norma do CONFAZ, novamente, por utilização do instrumento normativo inadequado para os fins a que se propôs.

Ademais, como bem apontam Igor Manuel Santiago e Luan Moreira (VALOR ECONÔMICO, 2022), afastou-se qualquer possibilidade de aplicação do tema 1094 da repercussão geral:

“O voto condutor do ministro Dias Toffoli sobre a modulação é inequívoco: as cláusulas do Convênio nº 93/2015 vigoram até 31 de dezembro de 2021, “tempo no qual o Congresso Nacional poderá ratificá-las por meio de lei complementar”; e acrescenta: “a mesma solução” - vigência temporária, prorrogável somente por nova deliberação legislativa - “julgo ser necessária em relação à lei do Distrito Federal e, a fortiori, às leis dos demais Estados”. O que leva à primeira conclusão: não podem nem pensar em exigir o Difal nas vendas diretas os Estados que não editaram novas leis após o julgamento do STF.” (apud CARRAZZA, 2022, p. 548)⁵⁵.

Entretanto e, também, novamente, a modulação de efeitos da decisão a tornou, na prática, sem efeitos para aqueles contribuintes que não propuseram ação até o momento da decisão colegiada, uma vez que os efeitos da declaração da inconstitucionalidade iniciariam apenas a partir do exercício financeiro de 2022.

Vale destacar manifestação do Ministro Marco Aurélio quando do reajuste do voto do relator no tocante à modulação de efeitos⁵⁶, visto que a corte seguiu racional semelhante à modulação da declaração de inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/11:

“De acordo, Presidente, com uma única exceção: ato normativo conflitante com a Constituição Federal é natimorto. Penso que toda vez que se modula, estimulam-se, no cenário jurídico, atos normativos conflitantes com a Lei Maior, surgindo, ante a

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores / Juspodivm, 2022, p. 548.

⁵⁶ Página 38 do inteiro teor do acórdão

passagem do tempo, a denominada, como costume rotular, inconstitucionalidade útil. Então, não modulo.”

3. A LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022

3.1. Princípio da legalidade e a Lei Complementar em matéria tributária

Conforme mencionado no capítulo anterior, o Convênio ICMS nº 93/15 foi declarado inconstitucional pelo STF em virtude de não ser considerado o instrumento adequado para positivizar as normas constitucionais em matéria tributária, dado que o princípio da legalidade define claramente um fluxo de positivação para este tipo de norma.

Cabe mencionar, em primeiro lugar, que o princípio da legalidade em matéria tributária encontra-se previsto no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal⁵⁷, tratando-se de uma limitação ao poder de tributar.

Para Sacha Calmon⁵⁸, *“o princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras”*.

Em que pese a reserva absoluta da lei formal para dispor sobre matéria tributária, Ricardo Lobo Torres⁵⁹ esclarece:

“A reserva absoluta de lei formal pode ser tomada em diferentes sentidos.

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

⁵⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. 8a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 186.

⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 439.

No plano da distribuição da competência tributária fala-se em reserva absoluta nos casos de competência privativa, cabendo cogitar-se de uma reserva relativa quando há possibilidade de coparticipação de entes públicos no poder impositivo. (...)

Mas a expressão reserva absoluta é empregada no direito tributário para expressar a possibilidade de pleno fechamento dos conceitos jurídicos e para restringir a competência da Administração no exercício do poder regulamentar. Encontra o seu sinônimo na expressão “reserva total”, tão ao gosto dos alemães (Totalvorbehalt).”

Há que se endereçar, ainda, a reserva da lei complementar tributária, tema inevitável quando se comenta sobre o princípio da legalidade e a instituição ou majoração de tributos, principalmente sobre ICMS.

Nesse sentido, importante destacar o artigo 146 da Constituição Federal, o qual prevê as hipóteses em que se exige a Lei Complementar em matéria tributárias, quais sejam: dispor sobre conflito de competência entre os entes federados, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer as normas gerais em matéria tributária, esta última, com enumeração específica (mas não exaustiva) (TORRES, 2014, p. 441)⁶⁰ das características dos tributos que devem ser abordadas por Lei Complementar.

O CTN presta a função de dispor sobre sistema tributário nacional e as normas gerais de direito tributário. Apesar de ter sido instituído por Lei Ordinária (Lei nº 5.712, de 25 de outubro de 1966) foi recepcionado com caráter de Lei Complementar pela Constituição de 1988, em virtude do §5º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”)⁶¹.

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 441.

⁶¹ Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. (...) § 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

Especificamente quanto ao ICMS, previu-se, ainda, no inciso XII do §2º do art. 155, outras hipóteses reservadas à Lei Complementar, as quais deram origem à Lei Kandir e suas demais modificações.

Com base no exposto acima, é possível depreender que as modificações promovidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015 não poderiam ser aplicadas automaticamente ao sistema tributário vigente até então, uma vez que a maioria de suas características essenciais para o seu correto recolhimento pelo contribuinte (isto é, para a unidade federada correta e, inclusive, sobre a constituição de créditos da não-cumulatividade) devem, necessariamente, ser definidas por Lei Complementar, caso não estejam claras na Constituição Federal.

Sobre isso, ressaltam-se as palavras de Antônio Roque Carrazza⁶²:

“Melhor explicitando: a lei complementar nacional a que aludem os arts. 146 I e III, “a”, e 155, § 2º, XII, “a”, “c”, “d”, e “i”, da CF não tem a função de simplesmente definir limites ou parâmetros para que o ICMS venha arrecadado, pelos Estados-membros, em sintonia com o disposto no art. 155, § 2º VII e VIII, do mesmo Diploma Magno. Pelo contrário, ela é fundamental para fixar as próprias balizas da competência tributária em questão.”

Mais claro ainda, fica o entendimento do STF sobre a inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 93/2015, posto que os Convênios editados no âmbito do CONFAZ representam um consenso dos Estados, os quais são representados pelos seus administradores, concluindo-se, logicamente, que o princípio da legalidade impede que tais atos sejam publicados sem que lei verse sobre o então recém-alterado diferencial de alíquotas.

Acerca da insuficiência dos Convênios frente ao princípio da Legalidade, Sacha Calmon já assevera em 1999:

⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores / Juspodivm, 2022, p. 535.

Com efeito, não poderia um mero preposto do chefe do Executivo estadual exercer competência tributária impositiva ou exonerativa. Esta é do ente político, não é do Executivo nem do seu chefe, muito menos do preposto, destituível ad nuntum.

O princípio da legalidade da tributação e da exoneração abarca por inteiro a disciplina do tributo e dos seus elementos estruturais. Sendo a isenção, a fixação das bases de cálculo e das alíquotas, a não-cumulatividade, a remissão, a concessão de créditos fiscais e sua manutenção, matérias sob reserva de lei, como admitir que um mero Secretário de Governo, agente do Poder Executivo, capaz só de praticar atos administrativos, possa pôr e tirar, restabelecer, guardar, reduzir, ou aumentar a tributação?

O mesmo entendimento foi adotado pelo STF no âmbito do julgamento da ADI 1089⁶³, conforme ementado:

“EMENTA: TRANSPORTE AÉREO. ICMS

Dada a gênese do novo ICMS na Constituição de 1988, tem-se que sua exigência no caso dos transportes aéreos configura nova hipótese de incidência tributária, dependente de norma complementar à própria carta, e insuscetível, à luz de princípios e garantias essenciais daquela, de ser inventada, mediante convênio, por um colegiado de demissíveis ad nutum.

Procedência da ação direta com que o Procurador-Geral da República atacou o regramento convencional da exigência do ICMS no caso dos transportes aéreos.”

3.2. “Anterioridade” da Lei Complementar?

Fixada a baliza do princípio da legalidade para o caso em questão, o Congresso Nacional se viu obrigado a publicar uma nova Lei Complementar especificamente para cumprir o fluxo de positivação do diferencial de alíquota instituído pela EC nº 87/15.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1089 MC/DF. Relator: Francisco Rezek, 04 de agosto de 1994. Diário da Justiça Eletrônico. 27/06/1997. p.

Entretanto, levando em consideração que a modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 93/15 permitiu que tal norma mantivesse seus efeitos até o último dia do exercício de 2022, havia um lapso temporal específico para que a publicação da referida Lei Complementar não impactasse a arrecadação dos Estados e do Distrito Federal.

Isso porque um dos princípios limitadores do poder de tributar é o princípio da anterioridade, previsto no inciso III do art. 150 da Constituição Federal⁶⁴, o qual se divide em anterioridade anual e nonagesimal.

A anterioridade anual é princípio que conversa diretamente com a máxima da segurança jurídica, uma vez que a tributação, sendo uma coerção estatal, impacta diretamente a vida dos cidadãos e empresas. Segundo Ricardo Lobo Torres⁶⁵, “*a anterioridade protege o cidadão contra a eficácia imediata das leis que instituem ou majorem tributos ou revoguem ou reduzam isenções fiscais*”

Sacha Calmon consolida tal princípio em duas acepções⁶⁶:

“(a) na possibilidade de os contribuintes poderem prever a lei de regência a que estarão, no exercício seguinte, sujeitos os seus negócios, bens, renda e patrimônio (antes de realizarem os fatos geradores); e (b) na certeza de que, durante o transcurso do exercício, lei alguma terá eficácia para alterar a lex proevia em que se basearam para a realização dos fatos jurídicos-tributários.”

⁶⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 572.

⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 8a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 235.

Ocorre que tal limitação pode ser facilmente burlada ao editarem-se normas instituidoras ou majorantes de tributos dias, horas ou minutos antes do fim do exercício financeiro, de maneira que o tributo teria plena eficácia no exercício seguinte (TORRES, 2014, p. 573)⁶⁷.

Dessa forma, foi adicionada à Constituição, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, a anterioridade nonagesimal (ou “noventena”), que impede a cobrança de tributos antes de 90 dias completos desde a publicação da Lei que o instituiu ou majorou.

Conforme a própria literalidade da disposição, a anterioridade nonagesimal conjuga-se com a anterioridade anual, de maneira que o período limite para o aumento ou instituição do tributo será sempre o dia 3 de outubro do exercício anterior aquele em que o tributo pretende ser cobrado (TORRES, 2014, p. 573)⁶⁸.

Importa mencionar que a Constituição Federal prevê exceções ao princípio da anterioridade, seja em sua modalidade anual ou nonagesimal, as quais, entretanto, não se aplicam ao ICMS.

Dessa maneira, a publicação da Lei Complementar que iria regular o diferencial de alíquotas relativo às operações destinadas a não-contribuintes do imposto teria, como data limite, 3 de outubro de 2021 para a sua publicação sem que haja qualquer perda de arrecadação.

Importa mencionar que, caso perca-se a data de limite de 3 de outubro do exercício anterior ao que se pretende cobrar o tributo, poder-se-ia preservar a cobrança no exercício seguinte com a publicação da Lei antes da transição anual, de modo que a arrecadação seria limitada apenas à anterioridade nonagesimal.

⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 573.

⁶⁸ *Idem*, vide referência anterior

Fato é que a publicação de tal norma ocorreu apenas em 4 de janeiro de 2022, sendo ela a Lei Complementar 190, o que gerou uma nova discussão relativa à correta data para início da cobrança do imposto em sua nova modalidade.

Em uma tentativa de demonstrar a validade da cobrança do DIFAL ainda em 2022, foi incluída ao final da Lei a seguinte disposição sobre a vigência: “*Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.*”.

Os Estados e o Distrito Federal, por meio do CONFAZ, também tentaram viabilizar a cobrança do DIFAL o mais rápido possível ao editarem o Convênio ICMS 236/202 norma semelhante ao Convênio nº 93/2015, e publicada no dia seguinte à publicação da LC 190/22, fato que se adequa ao fluxo de positivação estabelecido nos precedentes do STF.

Todavia, como mencionado acima, a própria norma da anterioridade nonagesimal prescreve a observância da anterioridade anual, de maneira que a, princípio, a cobrança do ICMS DIFAL só poderia ocorrer em 2023, posto que a sua regulamentação em Lei Complementar se deu apenas em 2022.

Há que se destacar o argumento que poderia mitigar a aplicação do princípio da anterioridade seria o de que a Lei Complementar nº 190/22 não instituiu ou majorou tributo, dado que se trata de um imposto já previsto anteriormente e as alíquotas utilizadas serão àquelas já previstas na constituição e nos Estados e Distrito Federal.

Entretanto, contraria tal argumento o entendimento do STF, no âmbito do julgamento da ADI nº 5.469, de que a Lei Complementar nº 87/15 criou uma nova relação jurídico-tributária, de modo que a declaração de inconstitucionalidade do DIFAL anterior à publicação da EC nº 87/15 produziria efeito *ex tunc* (CARRAZZA, 2022, p. 548)⁶⁹.

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores / Juspodivm, 2022, p. 548.

Dessa forma, interpretando a criação de uma nova relação jurídico-tributária como a instituição de um novo tributo, para fins de aplicação do princípio da anterioridade, a positivação do DIFAL no sistema normativo tributário deveria observar o princípio da anterioridade anual e nonagesimal.

3.3. Perspectivas

Tão logo foram publicadas a Lei Complementar nº 190/22 e o Convênio ICMS nº 236/21, os contribuintes ingressaram com múltiplas ações para impedir a cobrança do DIFAL ainda em 2022. Uma das principais ações, e que continua sendo julgada até o momento pelo STF, é a ADI 7.066/DF⁷⁰, ajuizada em 14 de janeiro de 2022 pela Associação Brasileira da Indústria De Máquinas e Equipamentos.

A parte autora pede a procedência da ação para que seja conferida interpretação conforme à Constituição ao artigo 3º da LC 190/2022, determinando a observância da anterioridade anual e nonagesimal para produção de efeitos, os quais devem se iniciar apenas a partir de 1º de janeiro de 2023, em consonância com o observado no capítulo anterior.

Além disso, outras três ADI foram impetradas ao longo do ano de 2022, sendo uma delas não conhecida pela falta de legitimidade ativa da parte autora (ADI 7.075)⁷¹, enquanto outras duas (ADI 7.070 e 7.078)⁷² tramitam em conjunto com a ADI 7.076.

⁷⁰ <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>, acessado em 28 de novembro de 2022

⁷¹ <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6344966>, acessado em 28 de novembro de 2022

⁷² <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6333675> e

<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6349777>, respectivamente, acessados em 28 de novembro de 2022.

Dessa maneira, parece que a conclusão do impasse envolvendo a cobrança do ICMS em operações destinadas a não-contribuintes chegará à sua conclusão quando do final do julgamento de tais Ações Diretas de Inconstitucionalidade.

No que diz respeito ao Estados e ao Distrito Federal, o Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos, em seu requerimento de ingresso como Amicus Curiae na ADI 7.066, identificou 3 interpretações adotadas pelos entes até fevereiro de 2022, conforme quadro abaixo⁷³:

Grupo	Período da discussão	UF	Legislação	Data de Publicação
UFs com nova com legislação de ICMS-Difal, sem prever anterioridade.	1. Até 31/12/2022; 2. Até 90 dias da LC n° 190/2022; 3. Até 90 dias da norma estadual; 4. Entre 01 e 04/01/2022.	Bahia	Lei n° 14.415/2021	31/12/2021
		Pernambuco	Lei n° 17.625/2021	31/12/2021
		Piauí	Lei n° 7.706/2021	23/12/2021
UFs com nova legislação de ICMS-Difal que considera a anterioridade nonagesimal	1. Até 31/12/2022; 2. Até 04/04/2022.	Minas Gerais	Decreto n° 48.343/2021	31/12/2021
		Paraná	Lei n° 20.949/2021	31/12/2021
		Roraima	Lei n° 1.608/2021	30/12/2021
		São Paulo	Lei 17.470/2021	14/12/2021
		Sergipe	Lei n° 8.944/2021	30/12/2021
		Tocantins	Medida Provisória n° 29	30/12/2021
UFs sem nova legislação de ICMS-Difal	1. Até 31/12/2022; 2. Até 90 dias da LC n° 190/2022; 3. Até 90 dias da norma estadual; 4. Entre 01 e 04/01/2022.	Acre	N/A	-
		Alagoas	N/A	-
		Amapá	N/A	-
		Amazonas	N/A	-
		Ceará	N/A	-
		Distrito Federal	N/A	-
		Espírito Santo	N/A	-
		Goiás	N/A	-
		Maranhão	N/A	-
		Mato Grosso	N/A	-
		Mato Grosso do Sul	N/A	-
		Pará	N/A	-
		Paraíba	N/A	-
		Rio de Janeiro	N/A	-
		Rio Grande do Norte	N/A	-
		Rio Grande do Sul	N/A	-
Rondônia	N/A	-		
Santa Catarina	N/A	-		

⁷³ Peça 59 do processo, disponível em <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadordpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seobjetoincidente=6330827>

Cabe destacar que, tanto a Procuradoria Geral da União quanto a Advocacia Geral da União emitiram pareceres no âmbito da ADI 7.066 contrário ao entendimento das Unidades Federadas, defendendo a observância da anterioridade de exercício, *in verbis*:

“Pode-se inferir da tramitação da proposição legislativa, inclusive, a expectativa de que o projeto fosse sancionado e publicado ainda em 2021, situação na qual a exação do DIFAL-ICMS, nas operações interestaduais em que o destinatário não é contribuinte do imposto, poderia ocorrer apenas depois de transcorridos 90 (noventa) dias.

No entanto, a Lei Complementar 190/2022 foi sancionada pelo Presidente da República no dia 4.1.2022 e publicada no dia 5.1.2022.

Desse modo, parece claro que o art. 3º da LC 190/2022 submete, por expressa determinação constitucional, bem como pela vontade do legislador, a produção dos efeitos do diploma legal aos princípios constitucionais da anterioridade nonagesimal e da anterioridade de exercício.”⁷⁴

“Relevante considerar que a inserção do lapso temporal, na espécie, “ressalvadas as delimitações constitucionais do princípio da anterioridade, é uma escolha do legislador, a ponderar as circunstâncias econômicas e sociais. Tratando-se de normas tributárias, diante de todo um complexo arcabouço normativo existente, reforça-se a ponderação feita pelo legislador, diante de seu espectro de conformação” (fl. 11 das informações presidenciais).

Nesses termos, observa-se que a interpretação buscada pela autora, no sentido de que a referência ao artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Lei Maior, pela norma impugnada, não exclui a imperiosa observância do princípio da anterioridade geral, harmoniza-se com o Texto Constitucional, além de decorrer do próprio teor do artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022.”⁷⁵

Recentemente, em 23 de setembro deste ano, foi iniciado o julgamento o julgamento conjunto das ADI 7066, 7070 e 7078 o qual se estende até a presente data, porém com grande probabilidade de desfecho, tendo em vista o atual placar de cinco votos a favor da interpretação

⁷⁴ Peça 142 do processo, disponível em <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seobjetoincidente=6330827>

⁷⁵ Peça 139 do processo, vide nota 65.

favorável aos contribuintes, isto é, de que deve ser observada a anterioridade de exercício, e não apenas a nonagesimal.

O relator dos casos, Ministro Alexandre de Moraes abriu a sessão com voto a favor das Unidades Federadas, julgando inconstitucional o art. 3º da LC nº 190/22, por dispor regra de anterioridade não aplicável, uma vez que, no entendimento do Ministro, não houve instituição ou majoração de tributo, de forma que nem mesmo a anterioridade nonagesimal seria cabível para a cobrança do ICMS-DIFAL.

Em seguida, o Ministro Dias Toffoli divergiu parcialmente do relator, adotando interpretação análoga ao tema 1094 da repercussão geral para inferir que deveriam ser aplicadas a anterioridade anual e nonagesimal, mas que, porém, a norma instituidora do ICMS-DIFAL não seria a LC nº190/2022, mas sim as normas estaduais e do Distrito Federal, de modo que, se publicadas em 2021, a cobrança do tributo deveria observar apenas a anterioridade nonagesimal.

O último voto divergente foi emitido pelo Ministro Edson Fachin, aplicando entendimento do tribunal adotado no âmbito do tema 1093 da repercussão geral, que, de maneira semelhante ao racional expresso na ADI 5.469/DF, entendeu não apenas pela necessidade de edição de Lei Complementar, mas que a EC nº 87/15 instituiu relação nova jurídico-tributária, e que, por este motivo, tanto a anterioridade nonagesimal quanto a anterioridade anual deveria ser observadas a partir da edição da Lei Complementar.⁷⁶

Seguiram o entendimento do Ministro Edison Fachin as Ministras Cármen Lúcia e Rosa Weber, bem como os Ministros Ricardo Lewandowski e André Mendonça, encontrando-se o processo atualmente sobre vista do Ministro Gilmar Mendes.

⁷⁶ Votos disponíveis enquanto durar a sessão virtual de julgamento, e, posteriormente, quando da publicação do inteiro teor do acórdão.

CONCLUSÃO

Diante do exposto no presente trabalho, é possível concluir que a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS incidente sobre operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS ainda no ano de 2022 é, segundo os princípios constitucionais do direito tributário, balizados por farta doutrina e considerável jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, inconstitucional, posto que deve-se observar não apenas a anterioridade nonagesimal, mas também a anterioridade anual.

Entretanto, não seria incomum observar decisão flexível da suprema corte para evitar uma longa solução de continuidade da cobrança do imposto, o que, conseqüentemente, geraria uma perda de arrecadação e longo contencioso com pedidos de repetição de indébitos tributários.

Dessa forma, em que pese o julgamento do caso que trata sobre a inconstitucionalidade da cobrança veiculada pela Lei Complementar nº 190/2022 estar próximo de uma conclusão favorável aos contribuintes, não seria uma surpresa a decisão por uma modulação de efeitos restritiva, ou, até mesmo, uma reviravolta com decisão contrária aos contribuintes, isto é, validando a cobrança do tributo desde abril deste ano, a exemplo da tese firmada no tema 1094 da repercussão geral, mesmo com julgamento extremamente semelhante ter anteriormente decidido em contrário, no tema 171 da repercussão geral.

Considerando que a dificuldade de compreensão do legislativo das próprios princípios constitucional sobre os quais legislam impõe uma difícil missão do Supremo Tribunal Federal no que diz respeito ao equilíbrio da contas públicas, do interesse da sociedade e dos entes privados diretamente afetados com a edição de normas inconstitucionais, torna-se difícil prever um futuro em que o sistema tributário brasileiro não seja uma barreira de entrada para a criação de novos estabelecimentos e o desenvolvimento de novas atividades comerciais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 2022. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

BRASIL. Convênio ICMS nº 236, de 27 de dezembro de 2021. **Diário Oficial da União**. Brasília, 06 de janeiro de 2022. Disponível

em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV236_21

BRASIL. Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015. **Diário Oficial da União**. Brasília, 21 de setembro de 2015. Disponível em:

https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15

BRASIL. Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. **Diário Oficial da União**. Brasília, 17 de abril de 2015. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm

BRASIL. Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022. **Diário Oficial da União**. Brasília, 05 de janeiro de 2022. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. **Diário Oficial da União**. Brasília, 16 de setembro de 1996. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm

BRASIL. Ministério de Ciência e Tecnologia. Secretaria de Política de Informática. **Internet comercial: conceitos**. Brasília: MCT, 2001.

BRASIL. Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011. **Diário Oficial da União**. Brasília, 07 de abril de 2011. Disponível em:

https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2021/SP**. Relator: Min. Maurício Correa, 25 de agosto de 1999. Editora Brasília Jurídica Ltda, 2002: Revista Trimestral de Jurisprudência, Volume 178, 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1089 MC/DF. Relator: Francisco Rezek, 04 de agosto de 1994. Diário da Justiça Eletrônico. 27 de junho de 1997. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1592646>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 7066/DF. Relator: Alexandre de Moraes. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1592646>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469/DF. Relator: Dias Toffoli, 24 de fevereiro de 2021. Diário da Justiça Eletrônico. 25 de maio de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4922493>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4628/DF. Relator: Min. Luiz Fux, 17 de setembro de 2014. Diário da Justiça Eletrônico. 24 de novembro de 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4105102>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1.221.330/SP. Relator: Min. Dias Toffoli, 16 de junho de 2020. Diário da Justiça Eletrônico. 17 de agosto de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5731431>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 439.796/PR. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 06 de novembro de 2013. Diário da Justiça Eletrônico. 17 de março de 2014. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2254851>

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores / Juspodivm, 2022.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 8a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, Estatísticas do cadastro central de empresas 1 996. - Rio de Janeiro: IBGE, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. IV
– Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 321-322.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. II
– Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.