

RDIET, Brasília, V. 17, nº 1, p. 299 – 343, Jan-Jul, 2022

A INEXIGIBILIDADE DO DIFAL NO TEMA 1093 DA REPERCUSSÃO  
GERAL: DA NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR  
À NECESSIDADE DE NOVAS LEIS ORDINÁRIAS

*THE UNENFORCEABILITY OF DIFAL IN GENERAL REPERCUSSION  
THEME 1093: FROM THE NEED FOR A COMPLEMENTARY LAW  
TO THE NEED FOR NEW ORDINARY LAWS*

Leonardo Aguirra de Andrade \*

**RESUMO:** O presente trabalho analisa as razões pelas quais a cobrança do Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL), previsto na Emenda Constitucional nº 87/2015, é inconstitucional antes da edição de uma lei complementar nacional sobre o tema, à luz do julgamento do Tema 1093 da repercussão geral e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.469 pelo Supremo Tribunal Federal. O presente artigo examina essa decisão e, com base em pesquisa doutrinária e jurisprudencial, conclui que ela foi acertada. Além disso, o trabalho conclui que o julgamento dessa ADI retirou o fundamento de validade das leis estaduais a respeito do DIFAL editadas antes daquele julgamento.

**Palavras-chave:** ICMS, diferencial de alíquotas, Emenda Constitucional nº 87/2015, papel da lei complementar em matéria de ICMS.

**ABSTRACT:** This paper analyzes the reasons why the charge of the ICMS Rate Differential (DIFAL), according to the Constitutional Amendment No. 87/2015, is unconstitutional previously the enactment of a national Complementary Law on the subject, in the light of the judgment of the General Repercussion Theme 1093 and of the Direct Action of Unconstitutionality (ADI) nº 5469 by the Brazilian Federal Supreme Court. This article examines this decision and based on doctrinal and jurisprudential research concludes that it was correct. In addition, the paper concludes that the judgment of this ADI removed the foundation of validity of the state laws regarding DIFAL edited before that judgment.

**Keywords:** ICMS, Rate Differential, Constitutional Amendment No. 87/2015, role of Complementary Law for ICMS.

---

Artigo recebido em 21 de junho de 2020.

Artigo aceito em 21 de março de 2023.

\* Professor Colaborador do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Comparado do IBDT-SP. Coordenador do Programa de Especialização em Direito Tributário Brasileiro do IBDT. Doutor e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da USP. LLM Georgetown University Law Center. Sócio do escritório Andrade Maia Advogados. Email: leonardoaguirra@gmail.com.

ISSN: 1980-1995  
e-ISSN: 2318-8529

RDIET, Brasília, V. 17, nº 1, p. 299 – 343, Jan-Jun/2022  
e-mail: rdiet2021@gmail.com

**SUMÁRIO:** 1. INTRODUÇÃO. 2. CONTEXTO DA EC Nº 87/2015. 3. O QUE HÁ DE NOVO NA EC Nº 87/15 EM COMPARAÇÃO COM O REGIME ANTERIOR? 4. A IMPRESCINDÍVEL FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA DE ICMS. 5. A NECESSIDADE DE UMA LEI COMPLEMENTAR PARA REGULAMENTAR A EC Nº 87/2015. 6. INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO CONFAZ ICMS Nº 93/2015. 7. A INAPLICABILIDADE DO ART. 24, §3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 8. A JURISPRUDÊNCIA DA SUPREMA CORTE. 9. A DECISÃO DO STF NO TEMA 1093 E NA ADI 5469. 10. AS LEIS EDITADAS ANTES DA LEI COMPLEMENTAR RELATIVA AO DIFAL 11. CONCLUSÕES. 12. REFERÊNCIAS.

## 1. INTRODUÇÃO

No dia 18 de junho de 2020, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) finalizou o julgamento virtual do Recurso Extraordinário nº 1.237.351 (posteriormente alterado para Recurso Extraordinário nº 1.287.019), de relatoria do Ministro Marco Aurélio, reconhecendo a repercussão geral do tema relativo à necessidade da edição de uma lei complementar nacional visando à cobrança do Diferencial de alíquota de ICMS (DIFAL) nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional (EC) nº 87, de 16 de abril de 2015 (Tema nº 1093 das repercussões gerais reconhecidas na Suprema Corte).

O ponto central em discussão se referia à imprescindibilidade da prévia edição de uma lei complementar nacional para evitar conflitos de competência e para definir os parâmetros essenciais, tornando assim possível, em um segundo momento, a promulgação, pelos entes federativos, de leis locais visando à cobrança do DIFAL.

O fato de o CONFAZ ter editado o Convênio ICMS nº 93/2015 e de todos os Estados terem criado leis locais antes da existência de uma lei complementar e, portanto, não observando o disposto nos artigos 146, I e III, "a", e 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, trouxe à tona questões interessantes a respeito *(i)* do papel da lei complementar em matéria de ICMS, *(ii)* da viabilidade, ou não, da supressão da insuficiência na estrutura normativa do ICMS por meio de Convênios ou de leis locais, e *(iii)* da possibilidade, ou não, da aplicação do art. 24, §3º, da Constituição Federal, para questões relacionadas com o ICMS.

Em 24 de fevereiro de 2021, o Plenário do Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do Tema 1093, em conjunto com o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5469, quando acolheu 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*".

A partir do método de estudo de casos e de pesquisas doutrinárias e legislativas, serão examinadas, no presente trabalho, as razões pelas quais a exigência do DIFAL antes da edição de uma lei complementar é inconstitucional e os fundamentos utilizados na referida decisão da Suprema Corte, assim como os seus efeitos em relação às leis estaduais ordinárias sobre o tema.

## 2. O CONTEXTO DA EC Nº 87/2015

Em meio a chamada "guerra fiscal" entre Estados, o CONFAZ aprovou o Protocolo ICMS 21/2011, exigindo uma diferença de ICMS, em favor dos Estados de destino, nas chamadas vendas interestaduais não presenciais (telemarketing e *e-commerce*).

Naquele cenário, os Estados do Norte e Nordeste se demonstravam descontentes com o fato de a arrecadação do ICMS ficar toda com os Estados do

Sul e Sudeste em operações destinadas a consumidores daqueles Estados. A edição do Protocolo ICMS 21/2011 é produto desse conflito de interesses. Não por outro motivo os Estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Santa Catarina, Paraná, Rio Grande do Sul, Minas Gerais não assinaram o referido Protocolo.

Em 2014, o Protocolo ICMS 21/2011 foi declarado inconstitucional, pelo STF (Ações Diretas de Inconstitucionalidades nºs 4628 e 4713), o qual entendeu, conforme voto condutor do Ministro Luiz Fux, que os Estados (por meio do CONFAZ) não têm competência para inovar nas matérias relativas ao ICMS que resultem em alteração na distribuição da arrecadação desse imposto entre os Estados. Para a disciplina do tema, o STF alertou que seria necessária (i) a edição de uma emenda constitucional, seguida da edição (ii) de uma lei complementar. Confira-se:

13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, *et pour cause*, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional.

**14. O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio.**

15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas.

(STF, ADI 4628, Relator: Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 17.09.2014. Grifou-se.)

Nesse contexto, foi editada a EC nº 87/2015, que alterou toda a sistemática de tributação das operações interestaduais pelo ICMS, em clara

tentativa de minimizar a desigualdade na distribuição de arrecadação desse imposto, em que, última análise, é uma das causas da chamada “guerra fiscal”<sup>1</sup>.

O problema, no entanto, estava na segunda parte da orientação dada pela Suprema Corte: a necessidade de uma lei complementar, a qual não existia até a edição da Lei Complementar (LC) nº 190, de 2022. Ou seja, o Brasil ficou desprovido de uma regra nacional sobre DIFAL especificamente nas operações de venda de mercadorias para não contribuintes de ICMS durante quase 7 anos. Esse fato é importante porque a ausência de uma lei complementar sobre temas nacionais caracteriza obstáculos naturais à operacionalização do sistema de tributação pelo ICMS, cujos efeitos se verificam nacionalmente<sup>2</sup>.

Não foi diferente no tema do DIFAL. No período entre a alteração constitucional (EC nº 87/2015) e a sua disciplina pela LC 190/2022, os Estados pretensamente seguir a regulamentação dada pelo Convênio ICMS nº 93/2015 (com redação alterada pelo Convênio ICMS nº 152/2015), como se este fosse lei complementar, porém deixando sem solução vários pontos de conflitos de competência. Assim, mesmo antes da edição de uma lei complementar sobre o assunto, todos os Estados da federação editaram as suas leis estaduais, com o objetivo de instituir, efetivamente, a exigência do ICMS sobre operações originadas em outros Estados da Federação destinadas a consumidores finais localizados na sua jurisdição.

Entretanto, como mencionado, as regras constitucionais aplicáveis à definição da estrutura normativa do ICMS – artigos 146, I e III, “a”, e 155, § 2º, XII, da Constituição Federal – exigem uma lei complementar prévia à cobrança desse

---

<sup>1</sup> SCAFF, Fernando Facury. Guerra Fiscal e Súmula Vinculante entre o Formalismo e o Realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. V. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 90-115 (93)

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 48.

imposto pelos Estados, o que nos remete ao exame da (imprescindível) função da lei complementar em matéria de ICMS.

Antes disso, para a compreensão da necessidade de uma nova disciplina para o DIFAL, para além do que já constava da Lei Kandir (LC nº 87/1996), é oportuno identificar o que havia de novo na EC 87/2015, na medida em que justamente essa novidade que demandava uma nova lei complementar.

### 3. O QUE HÁ DE NOVO NA EC Nº 87/15 EM COMPARAÇÃO COM O REGIME ANTERIOR?

A EC nº 87/2015 inovou *(i)* ao autorizar os Estados de destino a cobrarem o DIFAL, em operações interestaduais, quando o destinatário de mercadoria é um consumidor final ***não contribuinte*** do ICMS, e *(ii)* ao fixar, expressamente, a responsabilidade tributária pelo recolhimento do DIFAL para o destinatário consumidor final contribuinte de ICMS. Antes da EC nº 87/2015, essas regras não existiam no texto constitucional.

De um lado, antes da EC nº 87/2015, não havia nada a recolher ao Estado de destino nas operações interestaduais envolvendo mercadorias adquiridas por consumidores finais ***não contribuintes*** de ICMS. Todo o ICMS nesse tipo de operação ficava com o Estado de origem, ou seja, com o Estado onde estava localizado o vendedor.

Consequentemente, a EC nº 87/2015 inaugurou duas relações jurídicas: *(i)* uma relação jurídica entre o vendedor (de qualquer outro Estado) e o Estado de destino (onde está situado o adquirente consumidor final da mercadoria ou do serviço tributado pelo ICMS), na condição de ***contribuinte de direito*** do DIFAL; e *(ii)* outra relação jurídica entre o consumidor final não contribuinte e o seu próprio Estado, seja na condição de ***contribuinte de fato*** do DIFAL (anteriormente

essa relação se dava com o Estado de origem do vendedor), seja para fins da autorização prevista no art. 166 do CTN.

Em outras palavras, inexistia a competência tributária dos Estados de destino nas operações interestaduais envolvendo mercadorias destinadas a consumidor *não contribuintes* de ICMS. Essa competência surgiu com a EC nº 87/2015.

Por outro lado, nas operações interestaduais envolvendo mercadorias destinadas a consumidor final contribuinte de ICMS, a Constituição Federal nada dizia sobre quem (vendedor ou adquirente) deveria recolher o ICMS. Os Estados já definiam, em geral, em legislação local, que cabia ao destinatário da mercadoria, contribuinte de ICMS, recolher o ICMS sobre a aquisição de bens destinados a uso e consumo e ao ativo imobilizado. No entanto, essa regra não estava no texto constitucional. Nessa parte, tratou-se de mera regra de explicitação.

Portanto, a efetiva novidade da EC nº 87/2015 foi a ampliação da competência tributária do Estados de destino em operações interestaduais, de modo a se autorizar a exigência do DIFAL sobre uma hipótese que, anteriormente, estava dentro da competência dos Estado de origem, vale dizer, a tributação das operações interestaduais envolvendo mercadorias (e serviços tributados pelo ICMS) destinadas a consumidor *não contribuinte* de ICMS somente podia ser realizada pelos Estados de origem. A simples leitura das regras nova e antiga evidenciam essa modificação de competência tributária:

Antes da EC 87/15	Depois da EC 87/15
<p>Art. 155. (...) VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:</p> <p>a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;</p> <p>b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;</p> <p>(...) 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;</p>	<p>Art. 155 (...) VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;</p> <p>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:</p> <p>a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;</p> <p>b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;</p>

Figura: quadro comparativo antes e depois da EC 87/15.

Fonte: elaborado pelo próprio autor, 2023.

A ampliação da competência dos Estados de destino e a consequente criação de novas relações jurídico-tributárias (entre o vendedor situado em qualquer outro Estado e o Estado de destino, e o consumidor final não contribuinte e o seu próprio Estado) deixam claras as modificações relevantes na estrutura normativa do ICMS especificamente para tais relações. Essas alterações exigem a construção de uma ***nova estrutura normativa completa***, observando os requisitos constitucionais aplicáveis à regulamentação do ICMS no plano infraconstitucional, como se examina abaixo.

Mais do que isso, a inclusão dos consumidores ***não contribuintes*** do ICMS no âmbito de tributação pelos Estados de destino apresenta desafios

adicionais aos varejistas (sobretudo aqueles que atuam online) em decorrência da massificação dos eventos que eles devem oferecer à tributação. Essa particularidade, além de majorar os custos de conformidade para atendimento das exigências da nova tributação inaugurada pela EC nº 87/2015, aumenta as chances de *conflitos de competência entre Estados tributantes* a serem resolvidos por meio de uma lei complementar.

As novidades trazidas pela EC nº 87/2015 em matéria de DIFAL não encontravam disciplina alguma na Lei Kandir (LC 87/1996). Havia um silêncio completo sobre o assunto. Na LC 87/1996, havia uma regulamentação para a cobrança do DIFAL apenas na hipótese dos serviços intermunicipais ou interestaduais de transporte. Nada dizia a respeito do DIFAL nas operações envolvendo a comercialização de mercadorias. Seja para o DIFAL na venda de mercadorias para consumidor final não contribuinte de ICMS, seja para o DIFAL na compra de mercadorias (uso e consumo e ativo imobilizado) por contribuinte de ICMS, a Lei Kandir nada disciplinava<sup>3</sup>. Daí a necessidade de uma nova lei complementar para regulamentar a EC nº 87/2015.

#### 4. A IMPRESCINDÍVEL FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA DE ICMS

De acordo com o art. 146 da Constituição Federal, a lei complementar exerce três papéis distintos em nosso sistema tributário: (i) buscar solução para eventuais conflitos de competência entre os entes federativos, (ii) definir os conceitos que delimitam as competências tributárias, limitando o poder de

---

<sup>3</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Emenda Constitucional nº 87/2015 – Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL) – necessidade de regulamentação prévia, por meio de lei complementar – questões conexas. In: FAIM FILHO, Eurípedes Gomes; SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães (coord.). **ICMS e ISS: pontos em comum e questões relevantes discutidas na jurisprudência**. São Paulo: IPAIM, 2019. p. 282-326 (295).

tributar desses entes, e (iii) estabelecer as normas gerais relativas aos aspectos principais da obrigação tributária<sup>4</sup>. Nesse sentido, ensina Luís Eduardo Schoueri:

Encontra-se, aqui, o papel da lei complementar: a solução dos conflitos de competência e a definição das hipóteses de incidência e bases de cálculo implicam a criação, pelo legislador complementar, de definições de realidades contempladas pelo constituinte.

Noutras palavras, enquanto o contribuinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos, seja por meio de definições de hipóteses tributárias, bases de cálculo e contribuintes, seja através da imposição de hipóteses de limites em casos de conflitos. Esta função da lei complementar se extrai em vários momentos na Constituição Federal<sup>5</sup>.

Em matéria de ICMS, a lei complementar tem um papel ainda mais especial, conforme previsto no art. 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, tendo em vista que as operações interestaduais, por sua natureza, demandam uma série de predefinições, em lei nacional, a fim de evitar conflitos de competência. A existência de normas gerais sobre o tema é essencial para uniformizar e harmonizar o sistema tributário nessa seara<sup>6</sup>. Para tanto, deve haver o absoluto respeito do papel da lei complementar pela legislação de cada ente federativo<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> A respeito prevalência da corrente doutrina que sustenta a função tricotômica da lei complementar após a Constituição Federal de 1988, confira-se: COSTA, Alcides Jorge. **Normas gerais como instrumentos de uniformização do direito tributário. Sistema tributário nacional e a estabilidade da Federação Brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 22; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 33

<sup>5</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2021. p.289.

<sup>6</sup> BORGES, José Souto Maior. “Normas Gerais de Direito Tributário”. In: ATALIBA, Geraldo (coord.) **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 128.

<sup>7</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: RT-EDUC, 1975. p. 21: “A validade da lei ordinária decorre, em princípio, da sua conformação com a Constituição. Apenas, a lei ordinária é obrigada a respeitar o campo privativo da legislação complementar, tal como esta não pode invadir o campo da lei ordinária”.

Nesse sentido são as lições de Roque Antonio Carrazza, apresentadas em parecer inédito juntado aos autos da repercussão geral reconhecida no Tema 1093:

IIIa- 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 Constituição Federal, 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.

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

Tudo se conjuga, portanto, no sentido de que o art. 155, § 2º, VII e VIII, não é autoaplicável pelos Estados-membros, mas, pelo contrário, demanda prévia integração, por meio de lei complementar nacional<sup>8</sup>.

Portanto, a natureza e os efeitos jurídicos das operações tributadas pelo ICMS tornam imprescindível a existência de uma lei complementar nacional, estabelecendo regras gerais que, de uma só vez, afastem conflitos de competência e limitem os poderes dos Estados potencialmente atingidos pelos efeitos jurídicos, econômicos e físicos das operações oneradas pelo referido imposto.

---

<sup>8</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Emenda Constitucional nº 87/2015 - Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL) - Necessidade de regulamentação prévia, por meio de lei complementar - Questões Conexas. Parecer inédito, assinado em junho de 2018. Disponível nos autos do Recurso Extraordinário nº 1.237.351. pp. 37-39.

Por essa razão, a exigência de lei complementar em matéria de operações interestaduais tributadas pelo ICMS se funda na interpretação conjunta dos três incisos do art. 146 do CTN e, ao mesmo tempo, do art. 155, § 2º, XII, alíneas "a" (definição de contribuinte), "d" (o local das operações), "f" (a apuração de crédito), "g" (definir como deve considerar os benefícios fiscais na apuração do DIFAL), e "i" (fixar os parâmetros para a quantificação da base de cálculo) da Constituição Federal. Há, nesse sentido, pelo menos, oito fundamentos constitucionais sinalizando a exigência de lei complementar para tratar do DIFAL.

Uma vez identificadas as bases constitucionais para a exigência de lei complementar para regulamentar o ICMS, cabe então aplicá-las à disciplina da EC nº 87/2015.

### **5. A NECESSIDADE DE UMA LEI COMPLEMENTAR PARA REGULAMENTAR A EC Nº 87/2015**

As razões para justificar a exigência da edição de uma lei complementar previamente à cobrança do DIFAL pelos Estados podem ser didaticamente discriminadas em formais e materiais.

Formalmente, os artigos 146, I e III, "a", e 155, § 2º, XII, da Constituição Federal, como foi acima apontado, deixam claro a necessidade da lei complementar para disciplinar as regras relativas ao ICMS inseridas no plano constitucional. Essa foi, inclusive, a conclusão do CONFAZ em resposta à consulta formulada pelo Estado de São Paulo sobre a viabilidade da cobrança do DIFAL antes da promulgação de uma lei complementar nacional. Confirmam-se os seguintes trechos do Parecer nº 1.226/2015, elaborado pela assessoria jurídica do CONFAZ<sup>9</sup>:

---

<sup>9</sup> CONFAZ, Parecer nº 1.226/2015, disponível como documento 45 juntado à ADI nº 5464/DF no site do Supremo Tribunal Federal.

64. Como se extrai do seu teor, a Emenda Constitucional nº 87 e, por consequência, a novel redação dos incisos VII e VIII do § 2º do artigo 155 da Constituição, não trazem qualquer exigência de edição de legislação complementar.

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

(...)

73. Vê-se, pois, que há uma questão preliminar permeando o tema, que é a inexistência de lei complementar, do fato gerador do diferencial de alíquota no que diz com operações que destinem mercadorias a consumidor final localizado em outra unidade federada.

(...)

76. Verifica-se neste passo, que **a Lei Complementar nº 87, de 1996, não traz qualquer previsão quanto à cobrança deste diferencial de alíquota na hipótese de operações que destinem bens e serviços para consumidor final não contribuinte** localizado em outra unidade federada, sequer nos artigos referidos, mesmo porque esta incidência foi plasmada pela Emenda Constitucional nº 87. Isto sem considerar que a concepção do diferencial de alíquota na hipótese da emenda constitucional é totalmente diversa da regência no caso do consumidor final contribuinte, a começar pela identificação do responsável pelo recolhimento do imposto. (Grifou-se).

Materialmente, verifica-se que a ausência de lei complementar regulamentando as normas gerais para a exigência do DIFAL (cuja competência para a instituição foi outorgada pela EC 87/2015) causava conflitos de competência entre as Unidades Federativas. A título meramente exemplificativo, pode-se citar a divergência de entendimento entre os Estados de São Paulo e Pernambuco a respeito do Estado competente para exigir o DIFAL nas operações em que o consumidor adquire mercadorias no Estado de São Paulo, de forma

presencial, mas possui domicílio no Estado de Pernambuco. Confirmam-se abaixo as manifestações desses Estados sobre essa questão:

### **Estado de Pernambuco<sup>10</sup>**

Em se tratando de operações com mercadorias, **considera-se UF de destino aquela onde tem domicílio o destinatário, independentemente de onde deva ocorrer a entrega das mercadorias. Ou seja, prevalece o destino jurídico da mercadoria, e não o seu destino físico.** (Grifou-se)

### **Estado de São Paulo<sup>11</sup>**

Caso a entrega/retirada do veículo usado seja feita em território paulista, no próprio estabelecimento da concessionária, a operação é considerada interna, nos termos do § 3º do artigo 52 do RICMS/2000, **independentemente do domicílio do consumidor final não contribuinte** ou mesmo de onde o veículo será registrado e, desta forma, não há que se falar em diferencial de alíquotas.  
(Grifou-se)

O Estado de Santa Catarina tem a mesma “opinião” do Estado de São Paulo, conforme se verifica na solução de consulta transcrita abaixo:

Pergunta: A consulente é contribuinte inscrito no CCICMS/SC, que se dedica ao comércio varejista de eletrodomésticos, de equipamentos de áudio, vídeo e informática. Solicita o entendimento desta Comissão sobre a expressão localizado em outro Estado constante da Emenda Constitucional 87/2015.

Para elucidar o pedido, **aduz o seguinte exemplo: Um cliente, não contribuinte, reside em Curitiba-PR, porém de férias em Joinville-SC, decide realizar, na Loja da Consulente, a compra de um aparelho celular.** (...)

Frente ao que expõe, indaga:

Qual é a Unidade da Federação que deverá ser gravada para esta operação fiscal? Qual o CFOP, que deverá ser utilizado?

E, se a **operação for considerada como interestadual, como deve**

<sup>10</sup> Estado de Pernambuco, *EC 87/2015 - ICMS consumidor final*, Perguntas e Respostas, nº 5.1, p. 37-38. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Publicacoes/Manuais%20de%20Duvidas%20Tributarias%20%20Informativos%20Fiscais/EC%2087%202015%20-%20ICMS%20CONSUMIDOR%20FINAL.pdf>. Acesso em 17 jun. 2020.

<sup>11</sup> Estado de São Paulo. *Resposta à Consulta nº 17930*, de 24 de agosto de 2018.

se efetivar o cálculo da partilha do ICMS de que trata o Convênio ICMS 93/2015?

...

Resposta:

Pelo exposto proponho que as dúvidas apresentadas sejam respondidas nos seguintes termos: **Aplica-se a alíquota interna nas vendas destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, cuja tradição efetiva do bem ocorra no território catarinense, mesmo que o adquirente tenha domicílio em outro estado da Federação, portanto, o imposto devido na operação será recolhido integralmente ao Estado de Santa Catarina<sup>12</sup>.** (Grifou-se)

Veja-se que a ausência de lei complementar regulamentando o tema trazia graves conflitos entre os Estados. Nos casos acima, enquanto um Estado considerava que, para fins de qualificação da operação como interestadual, devendo-se levar em conta o Estado do **domicílio do adquirente**, outros Estados entendiam que a qualificação da operação, como sendo "local" ou "interestadual" – e a consequente definição da existência de obrigação de recolhimento de ICMS próprio ou DIFAL – depende apenas do **local em que ocorre a tradição da mercadoria**.

Outro exemplo de efetiva divergência de entendimento entre os Estados refere-se à **alíquota** a ser aplicada no cálculo do DIFAL. Confirmam-se as regras vigentes nos Estados de São Paulo e do Paraná:

### Estado de São Paulo

No cálculo do diferencial de alíquotas deverá ser utilizada: (...) IIII - caso haja, no Estado de origem, incentivo ou benefício fiscal concedido em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, **a alíquota interestadual a ser utilizada será aquela que corresponda à carga**

---

12 Estado de Santa Catarina, Resposta à Consulta nº 29/2016, de 21 de março de 2016. Disponível em: [http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2016/con\\_16\\_029.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2016/con_16_029.htm) . Acesso em 17 jun. 2020.

tributária efetivamente cobrada pelo Estado de origem.<sup>13</sup> (Grifou-se).

### Estado do Paraná

Ainda que a unidade federada de origem tenha concedido redução da base de cálculo do imposto ou isenção na operação interestadual, será devido ao Estado do Paraná o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado do Paraná e alíquota interestadual estabelecida pelo Senado Federal para a respectiva operação.<sup>14</sup>

Da leitura dos textos acima, verifica-se que, enquanto (i) o Estado de São Paulo sustenta que o benefício fiscal concedido pelo Estado de origem à alíquota interestadual deverá ser considerado para fins de cálculo do DIFAL, o (ii) Estado do Paraná dispõe que o referido cálculo será feito com base na alíquota interestadual nominal (12% ou 7%) fixada pelo Senado Federal, sem considerar o efeito de qualquer benefício fiscal dado pelo Estado de origem.

A necessidade da edição de uma lei complementar também era reforçada pelo fato de que, desde 2016, estava em trâmite no Congresso Nacional um projeto de lei para justamente regulamentar a EC nº 87/2015 no âmbito nacional. Ou seja, não era um fato desconhecido a movimentação do Congresso Nacional para sanar a insuficiência normativa do DIFAL. Tratava-se do PLP 325/2016, que em sua justificção deixava claro que no texto original da Lei Kandir havia disciplina " *apenas o caso da prestação de serviço de transporte destinada a*

---

<sup>13</sup> Estado de São Paulo. Regulamento de ICMS. Artigo. 56.

<sup>14</sup> Estado de Santa Catarina. Perguntas e Respostas. Operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS. Disponível em: <http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/PerguntasRespostasEC872015.pdf>. Acesso em 17 jun. 2020.

*contribuinte do imposto está regulada*” sendo necessária, portanto, a regulamentação dos diversos aspectos do DIFAL, instituído pela EC nº 87/2015<sup>15</sup>.

Embora a LC 190/2022 já tenha sido aprovada e esteja em vigor, em decorrência da aprovação de outro Projeto de Lei Complementar (o de nº 32/2021), é oportuno examinar a comparação entre a Lei Kandir e o referido PLP 325/2016, para reforçar a ideia de que era indevida a cobrança do DIFAL antes de uma lei complementar. Isso porque havia espaços essenciais desse tributo não disciplinados na Lei Kandir, quais sejam: (i) o fato gerador do DIFAL, (ii) a definição do local da operação para efeitos da sua cobrança, (iii) a definição do seu contribuinte, (iv) a definição da sua base de cálculo e (v) a solução de conflitos de competência relativos a esse tributo. Os quadros sinóticos abaixo ilustram essa comparação entre a Lei Kandir e o referido PLP 325/2016:

(i) **Definição do fato gerador do DIFAL:**

Lei Kandir	PLP 325/2016
Não contempla o DIFAL ao disciplinar o tema abaixo:  “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:”	Inclui o inciso XVI no art. 12 da Lei Kandir:  “XVI - da saída de bem ou mercadoria de estabelecimento de contribuinte, destinado a consumidor final não contribuinte do imposto, domiciliado ou estabelecido em outro Estado.”
<b>Justificação do PLP 325/2016</b>	
“Inclusões do inciso V ao art. 11 e dos incisos XIV, XV e XVI ao art. 12. Os novos incisos explicitam os momentos e locais de ocorrência do fato gerador do diferencial de alíquotas nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final. <b>No texto atual da Lei Complementar nº 87, de 1996, apenas o caso da prestação de serviço de transporte destinada a contribuinte do imposto está regulada.</b> Os dispositivos acrescentados <b>regulam os demais casos</b> em conformidade com as premissas expostas anteriormente.”	

<sup>15</sup> Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar – PLP 325/2016. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2116928> . Acesso em 17 jun. 2020

(ii) Definição do local da operação para efeitos da cobrança do DIFAL:

Lei Kandir	PLP 325/2016
<p>Não contempla o DIFAL ao disciplinar o tema abaixo:</p> <p>“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:”</p>	<p>Inclui o inciso V no art. 11 da Lei Kandir:</p> <p><b>“V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:</b></p> <p>...</p> <p><b>b) o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto.”</b></p>

(iii) Definição de contribuinte do DIFAL:

Lei Kandir	PLP 325/2016
<p>Não contempla o DIFAL quando disciplina os contribuintes do ICMS:</p> <p>“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.”</p>	<p>Inclui o §2º, incisos I e II, no art. 4º da Lei Kandir:</p> <p><b>“§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:</b></p> <p><b>I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de ser contribuinte do imposto;</b></p> <p><b>II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.” (g.n.)</b></p>
<b>Justificação do PLP 325/2016</b>	

“Inclusão do § 2º ao art. 4º. Este dispositivo prevê expressamente que, nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação ao diferencial de alíquotas, o contribuinte é o destinatário apenas se ele for contribuinte do imposto. Caso o destinatário não seja contribuinte do imposto, o contribuinte é o remetente/prestador.”

#### (iv) Definição da base de cálculo do DIFAL:

Lei Kandir	PLP 325/2016
Não contempla o DIFAL quando disciplina as bases de cálculo do ICMS:  “Art. 13. A base de cálculo do imposto é:”	Inclui o inciso V no art. 11 da Lei Kandir:  “X - nas hipóteses dos incisos XIV e <b>XVI do art. 12</b> , única, para calcular o imposto devido ao Estado de origem e serviço.ao de destino e corresponde ao valor da operação ou ao preço do serviço.  (...) § 7º Utilizar-se-á, para os efeitos do inciso X, a alíquota prevista para a operação ou prestação interna no Estado de destino para estabelecer a <b>base de cálculo</b> da operação ou da prestação.” (NR)
<b>Justificação do PLP 325/2016</b>	
“Inclusões do inciso X e do § 7º ao art. 13. Os dispositivos estabelecem que, nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, <b>a base de cálculo é única</b> para calcular o imposto devido ao estado de origem e ao de destino.”	

Registra-se que o referido PLP 325/2016 também endereçava um conflito de competência existente entre as Unidades da Federação sobre o DIFAL (que, aliás, sequer havia sido tratado pelo Convênio ICMS 93/2015). Tratava-se do conflito de competência a respeito do DIFAL que poderia ser instituído pelas Unidades da Federação sobre circulação de mercadorias decorrentes de vendas presenciais e de operação de venda à ordem<sup>16</sup>. Para esses casos, o PLP 325/2016

<sup>16</sup> A venda a ordem é uma operação triangular admitida pela legislação do ICMS de todas as Unidades da Federação (UF) e nas quais o vendedor, situado em uma determinada UF (**Estado A**), tendo efetuado a venda de mercadoria a um adquirente situado em outra UF (**Estado B**), por ordem do adquirente, entrega a mercadoria a um destinatário situado em uma terceira UF (**Estado C**).

disponha que o DIFAL seria devido ao Estado em que ocorrer a entrada física da mercadoria<sup>17</sup>. Confira-se, nesse sentido, a redação do §7º que o PLP pretende incluir no art. 11 da Lei Kandir:

(...) § 7º Na hipótese da alínea 'b' do inciso V deste artigo, **quando o destino final da mercadoria, bem ou do serviço se der em Estado diferente daquele em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente ou o tomador, o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será devido ao Estado no qual efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação do serviço.** (Grifou-se)

Vale notar que o objetivo de dirimir conflito de competência sobre o DIFAL estava expressamente mencionado na justificção desse PLP:

Inclusão do § 7º ao art. 11. Este novo parágrafo visa **dirimir conflito de competência** na cobrança do diferencial de alíquotas. Ele estabelece que, nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, quando o destino final da mercadoria, do bem ou do serviço se der em estado diferente daquele em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente ou o tomador, o diferencial de alíquotas caberá ao estado em que ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação.

Portanto, a leitura dos dispositivos que o PLP 325/2016 deixava ainda mais clara a importância de uma lei complementar sobre o tema. Não por outro razão, Allan Moraes, em estudo específico sobre o tema, sustentava que a edição de uma lei complementar disciplinadora da EC 87/2015 era uma "condição precedente" para a cobrança do DIFAL, o que estaria inclusive fundado na

---

<sup>17</sup> O critério adotado – remessa física da mercadoria – pelo Projeto de Lei sugere uma potencial divergência com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (Tema 1099 da Repercussão Geral) que sinaliza que o negócio jurídico – e não a simples remessa – é o parâmetro adequado para caracterizar do fato gerador de ICMS.

jurisprudência do STF<sup>18</sup>. Tais considerações contribuem para a conclusão de que a promulgação de uma lei complementar era obstáculo para que os Estados de destino pudessem cobrar o DIFAL instituído pela Emenda Constitucional nº 87/2015 antes da Lei Complementar nº 190/2022.

A edição da Lei Complementar nº 190/2022, após o julgamento do Supremo Tribunal Federal, aqui em exame, também veio a confirmar a necessidade da disciplina do DIFAL, instituído pela EC nº 87/2016, na medida em que acolheu a maior parte dos critérios que estão sendo propostas no PLP 325/2016, preenchendo a lacuna da Lei Kandir sobre o tema.

Após a edição da Lei Complementar nº 190/2022, o Distrito Federal ajuizou a ADI 7.158 questionando o critério da “entrada física”, eleito pelo legislador complementar, ao introduzir o §7º no art. 11 da Lei Kandir, com redação semelhante àquela acima transcrita. Essa iniciativa do Distrito Federal de propor uma ADI reforçava a existência de conflitos de competência sobre o tema. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal julgou a ação improcedente, mantendo o critério da “entrada física” para cobrança do DIFAL em operações triangulares<sup>19</sup>.

## 6. INCONSTITUCIONALIDADE DO CONVÊNIO CONFAZ ICMS Nº 93/2015

As considerações acima apresentadas já são suficientes para concluir que o Convênio ICMS nº 93/2015 invadiu a competência reservada à lei

---

<sup>18</sup> MORAES, Allan. “Considerações sobre a Emenda Constitucional nº 87”. In: MELO, Eduardo Soares; CORRAZZA, Edison Aurélio. **ICMS: Temas Fundamentais**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. pp. 23-39 (30-33).

<sup>19</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ADI Nº 7158, Plenário Virtual, Relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 07.02.2023. A tese fixada foi ““É constitucional o critério previsto no § 7º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996, na redação dada pela Lei Complementar nº 190/2022, que considera como Estado destinatário, para efeito do recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS, aquele em que efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou o fim da prestação do serviço, uma vez que conforme a Emenda Constitucional nº 87/2015.”

complementar para fins da disciplina da EC nº 87/2015. Isso porque os Convênios do CONFAZ em matéria de ICMS não podem ser utilizados para o exercício da competência regulamentar do texto constitucional relativamente às matérias indicadas nos arts. 146, I e III, e 155, XII, alíneas "a", "d" e "i", da Constituição Federal.

Nota-se que o texto original da Constituição Federal de 1988 dispôs a respeito do diferencial de alíquotas de forma genérica, pressupondo que, para sua exigência, seria necessária a regulamentação por meio de lei complementar, conforme previsão expressa dos referidos artigos 146 e 155.

Ocorre que, no interregno entre a promulgação da Constituição Federal e a edição da competente legislação complementar para regulamentação da matéria, os Estados pactuaram o Convênio ICM nº 66/1988, o qual, dentre outras normas gerais relativas ao ICMS, buscou regulamentar a exigência do DIFAL sobre as operações interestaduais de aquisição de bens para uso e consumo em seu artigo 2º, inciso II. Tal regulamentação tinha caráter provisório nos termos do art. 38, §8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que tem a seguinte redação:

Art. 38 (...) § 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", **os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria** (Grifou-se.).

A Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), legislação constitucionalmente competente para regulamentar as regras gerais do ICMS, de acordo com os arts. 146, e 155, XII, da CF/88, teve o seu efeito de afastar a viabilidade de regulamentação, via Convênio, das regras para (i) evitar conflitos

de competência, (ii) limitar poder de tributar, e (iii) estabelecer regras gerais em matéria de ICMS.

Por um lado, afastou-se, por completo, a disciplina dada pelo Convênio ICM 66/1988 quanto à possibilidade de exigência do diferencial de alíquota, e, por outro lado, definiu-se que, a partir da Lei Kandir, apenas a lei complementar pode ser o veículo introdutor de normas gerais em matéria de ICMS no plano nacional. Essa foi a conclusão da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 580.903, sob a relatoria do Ministro Roberto Barroso:

“1. É certo que a Constituição Federal prevê a cobrança da diferença de alíquota em favor do Estado de destino nas operações interestaduais. Todavia, **a existência de previsão constitucional não basta** para que o legislador estadual possa fazer incidir o imposto nas aquisições de bens para o ativo fixo e material para uso e consumo do estabelecimento.

2. A Lei Complementar nº 87/1996, ao cuidar do momento da consumação do fato gerador do imposto, não cogitou do diferencial de alíquotas. Tal hipótese de incidência foi prevista pelo Convênio nº 66/1988, mas não foi confirmada pela norma geral. Nos termos do art. 34, § 8º, do ADCT, **o Convênio do Confaz não poderia prever uma nova materialidade para o ICMS, inovando com relação aos fatos impositivos já previstos.**” (STF, Ag.Reg. no RE 580.903, Rel. Ministro Roberto Barroso, julgado em 28.04.2015). (Grifou-se).

Portanto, após a edição da Lei Complementar nº 87/1996, afastou-se completamente a competência dos Estados para instituírem, via Convênio, a regulamentação das modificações constitucionais a respeito do ICMS, restando aos Convênios apenas a disciplina de benefícios fiscais, como visto no art. 155, §2º, XII, alínea “g”, e na Lei Complementar nº 24/1975. Nesse sentido é o entendimento de Maurício Barros:

(...) o caráter provisório da utilização de convênios para veicular normas gerais em matéria de ICMS foi definitivamente interrompido com a edição da Lei Complementar nº 87/96, que definiu o regramento geral do imposto estadual em todo o país.

Ainda que essa lei necessite de reparos, por conter enunciados em desacordo com a CF/88 e já desatualizados em função do drástico aumento da complexidade social dos mais de vinte anos desde sua publicação, não será por decisões dos Secretários de Fazenda estaduais que ela será remendada ou aperfeiçoada, pois a CF/88 não autorizou que assim seja. Logo, toda e qualquer inovação material ou quanto a normas gerais de ICMS perpetrada por meio de acordos entre os estados estará eivada de inconstitucionalidade extrínseca temporal, que 'resulta da realização da atividade legislativa em período vedado pela Constituição', conforme avaliação de Marcelo Neves, pois, com a edição da LC 87/96, restou definitivamente vedada a permissão constitucional de veiculação de normas para tratar de ICMS por convênios. (...)

Em suma, os reflexos práticos do posicionamento do STF lançado nas ADINs 4.171, 4.628 e 4.713 fulmiram totalmente a intenção de os estados criarem novas hipóteses de incidência do ICMS não previstas em lei complementar<sup>20</sup>.

Essas razões estão alinhadas com o parecer apresentado pelo Deputado Federal Enio Verri no projeto de decreto legislativo na Câmara dos Deputados (o PDC 318/2016), editado para sustar os efeitos do Convênio ICMS nº 93/2015, sob o argumento de que esse Convênio teria invadido o campo reservado pela Constituição Federal à lei complementar nacional a ser editada pelo Congresso Nacional. Confirmam-se os seguintes trechos do parecer:

Mas há mais. O conjunto de regras instituídas pelo Convênio ICMS nº 93, de 2015, a rigor, não carecem apenas de lei, mas do instrumento da lei complementar para serem veiculadas. Sim, porque o art. 146 da Constituição reserva a lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos previstos no texto constitucional (art. 146, III, "a"), bem como sobre obrigação e crédito tributários (art. 146, III, "b"). Ou seja, não falta apenas lei para regular a

---

<sup>20</sup> BARROS, Maurício. "O papel dos convênios no sistema tributário brasileiro e os Convênios 181/2015 e 106/2017: Invalidez do ICMS nas operações com os chamados 'bens digitais'". In: Tathiane Piscitelli. (Org.). **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios: Notas sobre o Convênio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes**. São Paulo: in House, 2018, pp. 139-167 (149-153).

matéria disciplinada pelo Convênio ICMS nº 93, de 2015. Falta lei complementar. (...) Logicamente, a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, não trata da cobrança do diferencial de alíquota nas vendas a consumidor final não contribuinte do imposto, sistemática estabelecida mais de vinte anos depois, em 2015 pela EC 87. Portanto, hoje, o que se tem é uma incidência de ICMS, nas vendas e prestações à consumidor não contribuinte, calcada em regulamentação apenas infralegal, da lavra do CONFAZ. Em outras palavras, a cadeia normativa – que deve que incluir: Constituição, lei complementar e lei estadual – está incompleta. Falta um dos seus elos, falta a necessária lei complementar. E essa é uma ausência significativa, na medida em que transfere ao Confaz atribuição que, a rigor, caberia ao Congresso Nacional. Não custa lembrar, nesse sentido, que o tratamento constitucional conferido ao ICMS – mais rígido e pormenorizado do que o que se aplica aos demais imposto – justifica-se pelo perfil nacional dessa exação: tributo de competência estadual, as que deve ter perfil uniforme em todo o país<sup>21</sup>. (Grifou-se)

Com base nas razões acima mencionadas, foi ajuizada a Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 5.439, em dezembro de 2015, sustentando a inconstitucionalidade da cláusula 2º do Convênio ICMS nº 93/2015, com base na tese de que apenas uma lei complementar poderia regulamentar os aspectos essenciais da regra matriz do DIFAL<sup>22</sup>.

É curioso notar que, em sua manifestação na ADI nº 5439, a Procuradoria Geral da República afirmou que o Convênio ICMS nº 93/2015 seria constitucional, em resumo, pois (i) a EC nº 87/2015 não teria inovado na Constitucional (e sim apenas equiparado a tributação das operações envolvendo destinatários finais *contribuinte e não contribuintes* de ICMS), e (ii) tal Convênio teria se limitado a

---

<sup>21</sup> Congresso Nacional. Parecer apresentado pelo Deputado Federal Enio Verri no projeto de decreto legislativo na Câmara dos Deputados nº 318/2016

<sup>22</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, peça inicial da ADI nº 5439, proposta pela ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS DISTRIBUIDORES DE MEDICAMENTOS ESPECIAIS E EXCEPCIONAIS – ABRADIMEX, 15 de dezembro de 2015.

“reproduzir” as regras já existentes no art. 155, § 2º, VII, a e b, da Constituição Federal e no art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996<sup>23</sup>.

Com todo o respeito, a Procuradoria Geral da República se equivocou por duas razões principais, porque: (i) desconsiderou-se que a (suposta) mera “equiparação” de tributação, como alegado, ensejou ampliação de competência tributária dos Estado de destino e a criação de novas relações jurídicas e novos conflitos de competência, que demandam a edição de lei complementar, pelas razões acima apontadas; e (ii) a mera adoção das regras já existentes na Lei Complementar nº 87/1996 a respeito do DIFAL é impossível, pois não existem regras específicas sobre o DIFAL na comercialização de mercadorias. É dizer: na Lei Kandir, só existiam regras para a cobrança do DIFAL sobre serviços, como tinha já reconhecido a Suprema Corte no julgamento do RE nº 580903, de relatoria do Ministro Barroso.

A ADI nº 5439 foi julgada prejudicada, em 13 de abril de 2021, após o julgamento da ADI nº 5469, que, por sua vez, rejeitou as referidas teses da Procuradoria Geral da República.

Como se vê, o exame de todas essas questões reforça a inconstitucionalidade do Convênio Confaz ICMS nº 93/2015.

### 7. A INAPLICABILIDADE DO ART. 24, §3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Um dos argumentos suscitados pelos Estados, no julgamento do Tema 1093 da repercussão geral, dizia respeito ao art. 24, §§ 2º, 3º e 4º, da Constituição Federal<sup>24</sup>, como se ele fosse fundamento para que os Estados pudessem editar

<sup>23</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Manifestação da Procuradoria Geral da República na ADI nº 5439.

<sup>24</sup> Constituição Federal.

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

suas leis locais, instituindo a cobrança do DIFAL, enquanto não houver o exercício da competência pela União para disciplina, por meio de lei complementar, da EC nº 87/2015. O argumento, todavia, não tinha procedência, a nosso ver, por três motivos principais:

(i) o art. 24, §3º, da Constituição Federal, deixa claro, por meio da expressão “para atender a suas peculiaridades”, qual é a extensão da competência dos Estados na ausência de uma lei nacional. Ou seja, somente em relação a temas locais, situações particulares, cujos efeitos jurídicos se limitam à respectiva jurisdição, os Estados podem exercer sua competência legislativa no período em que ainda não existe uma lei federal sobre normas gerais. O ICMS, por outro lado, é um tributo nacional, ou seja, não se limita a questões ou “particularidades” locais de um determinado Estado isoladamente;

(ii) o art. 24, §3º, da Constituição Federal, não pode ser interpretado isoladamente, sem se considerar os arts. 146, I e III, e 155, XII, também da Carta Magna. Pelo contrário, a interpretação conjunta desses dispositivos indica que, pela regra de especialidade, as disposições específicas acerca do ICMS (arts. 146 e 155) prevalecem sobre as normas gerais (art. 24) sobre exercício de competência. Portanto, por força da sua maior especificação, a regra que exige lei complementar para disciplinar temas tributários correlatos ao ICMS afasta a competência legislativa dos Estados enquanto não editada uma lei complementar nacional; e

(iii) juntando as conclusões indicadas nos itens (i) e (ii) acima, conclui-se que é a indevida a aplicação do art. 24, §3º, da Constituição Federal, para dar competência legislativa plena aos Estados para tratar de ICMS enquanto não for editada uma lei complementar nacional, pois essa autorização implica negar outros mandamentos constitucionais: (a) evitar conflitos de competência entre Estados (arts. 146 e 155 da Constituição Federal); e (b) a manutenção do pacto federativo (art. 60, §4º, inciso I, ao fixar a “forma federativa de Estado” como cláusula pétrea).

---

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

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

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”.

Essa foi a motivação adotada pelo Supremo Tribunal Federal para afastar a competência legislativa dos Estados, com base no art. 24, §3º, da Constituição Federal, quando da declaração de inconstitucionalidade do adicional de imposto de renda estadual, justamente em função dos conflitos de competência que surgiriam em decorrência dessa eventual autorização. Veja-se:

Os Estados-membros não podem instituir, mediante ato legislativo próprio, o tributo a que se refere o art. 155, II, da Constituição (Adicional ao Imposto de Renda) enquanto não for editada, pela União Federal, a lei complementar nacional prevista no art. 146 da Lei Fundamental da República. A existência desse *vacum legis* não confere aos Estados-membros a possibilidade de exercerem, com base nas regras inscritas no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT/1988, competência legislativa plena, eis que as recíprocas interferências que se estabelecerão, obrigatoriamente, entre o imposto de renda, sujeito a competência legislativa da União, e o adicional ao imposto de renda, incluído na esfera de competência impositiva dos Estados-membros, reclamam a edição de lei complementar nacional que indique soluções normativas necessárias à superação de possíveis **conflitos de competência entre essas entidades políticas**.

(STF, RE 149.955, Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 19.08.1993, grifou-se.)

Seguindo a mesma linha de raciocínio, o Ministro Ricardo Lewandowski apontou, no julgamento do Ag RE 507.546/PR, que a competência legislativa plena prevista no art. 24, §3º, da Constituição Federal não é passível de exercício em relação ao ICMS:

É certo, porém, que, em determinadas situações, o Tribunal tem estabelecido exceções à possibilidade de exercício da competência plena nos termos citados. Nesse sentido, na ausência da lei complementar nacional antes mencionada, a Corte tem restringido a possibilidade de instituição de impostos

pelos Estados nos casos de tributos não autônomos, a exemplo do antigo adicional de imposto de renda previsto no art. 155, II, da Constituição (redação original), ou **naquelas hipóteses em que a instituição do tributo possa dar margem a conflitos federativos, o que ocorre com o ICMS.**

(STF, AgRE nº 607.546, 2ª Turma, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 23.08.2011. Grifou-se.)

No mesmo sentido, o Plenário da Suprema Corte reconheceu, no julgamento da ADI 4.845, que existe uma limitação à competência concorrente dos Estados (art. 24 da CF/88), uma vez que, especificamente em matéria tributária, faz-se necessária a observância dos critérios dados por lei complementar (por força do art. 146 da CF/88):

5. O legislador estadual possui competência para, concorrentemente com a União, tratar de matéria tributária, conforme a previsão do art. 24, I, da CF. Caberá à lei federal veicular as normas gerais e à lei estadual as normas especiais em Direito Tributário. Nesse campo da legislação concorrente, deve-se reconhecer que são relativamente indeterminados os conceitos de norma geral e especial, o que torna, por vezes, difícil a tarefa de delimitar com clareza os âmbitos de atuação da lei federal e da lei estadual. É também importante para o sistema jurídico que todos os entes federativos tenham a capacidade de legislar sobre os tributos de sua competência e estabelecer regras tributárias adequadas à sua realidade específica. **Apesar disso, a capacidade legiferante dos Estados, nessa seara, não é ampla e ilimitada. E um dos principais fatores limitadores e condicionantes da legislação estadual em matéria tributária é a competência atribuída à União – além de sua competência legislativa geral (CF, art. 24, I e § 1º) – para editar lei complementar disciplinando diversos aspectos básicos dessa temática (CF, art. 146).** (STF, Trecho do voto do Ministro ROBERTO BARROSO, no acórdão relativo à ADI 4.845, julgada em 13.02.2020. Grifou-se).

Esses fundamentos fortalecem a conclusão no sentido da inaplicabilidade do art. 24, §3º, da Constituição Federal, como fundamento para a competência

dos Estados para edição das suas leis locais sobre o DIFAL antes da promulgação de uma lei complementar nacional.

### 8. A JURISPRUDÊNCIA DA SUPREMA CORTE

Além dos precedentes acima apontados, cabe fazer menção a algumas decisões importantes da Suprema Corte a respeito de questões correlatas ao tema aqui examinado.

Em novembro de 2013, o Plenário do STF julgou o RE 439.796/PR, em que se debatia a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa física, de modo a estabelecer que a validade cobrança do ICMS, decorrente de uma ampliação de competência por emenda constitucional (naquele caso, a EC 33/01), depende da edição de uma respectiva lei complementar (naquele caso, a LC 114/02). Confira-se o seguinte trecho da emenda do acórdão relativo ao RE 439.796:

(...) CONDIÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA TRIBUTAÇÃO

4. Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2º, I da Constituição). **A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002)** e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar. 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. A ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária realizada por lei anterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 não serve de fundamento de validade à tributação das operações de importação realizadas por empresas que não sejam comerciais ou prestadoras de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual. 6. **A tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da**

**anterioridade e da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz e que seja posterior à LC 114/2002.**

(STF, RE 439.796, Relator Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 06.11.2013)

Em abril de 2015, no julgamento do RE 580.903 (em que se discutia a exigência do DIFAL nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias para uso e consumo), a Primeira Turma do STF considerou imprescindível a edição de lei complementar para disciplinar o diferencial de alíquota de ICMS:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM LEI COMPLEMENTAR. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS ATÉ O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR N° 87/1997.

**1. A instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar.**

2. Nos termos da jurisprudência da Corte, as aquisições de bens destinados ao ativo fixo ou adquiridos para uso e consumo do estabelecimento não conferiam direito a crédito durante a vigência do Convênio nº 66/1988. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF, RE 580903 AgR, Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 28.04.2015. Grifou-se)

Em 2017, a Ministra Cármen Lúcia, na medida cautelar proposta na ADI 5.866, manifestou o entendimento de que as regras gerais de ICMS devem ser disciplinadas por lei complementar, confirmando que:

“(…) as determinações dos arts. 146, III e 155, §2º, XII, da Constituição da República direcionam-se à lei complementar nacional, na qual devem ser estabelecidas diretrizes básicas para regulamentação geral do imposto que (...) a despeito de sua instituição reservada à competência estadual é de configuração nacional”

Até aquele momento jurisprudencial, a Suprema Corte sinalizava que a ausência de lei complementar nacional acerca do ICMS implicaria a invalidade das leis estaduais que veiculassem a respectiva cobrança, por confrontarem as regras constitucionais aplicáveis (artigos 146, III e 155, §2º, XII). Entretanto, essa posição foi alterada.

Mais recentemente, a Primeira e a Segunda Turma do STF passaram a entender que a ausência de uma lei complementar para disciplinar uma emenda constitucional acerca de ICMS não implica a inconstitucionalidade da lei estadual sobre o tema, mas retira a sua eficácia e, com efeito, afasta as respectivas cobranças tributárias, antes da promulgação da lei complementar. Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes:

2. ICMS-Importação. Emenda Constitucional n. 33/2002. Lei Complementar n. 114/2002. 3. Leis estaduais anteriores à Lei Complementar e posteriores à Emenda Constitucional. Análise no plano da eficácia. Preservação da validade da legislação estadual. 4. Após a EC 33/2002, houve alteração da competência tributária relativa ao ICMS, a fim de ampliar o sujeito passivo tributário do ICMS-Importação. 5. **A ausência de lei complementar federal não enseja a inconstitucionalidade de lei estadual editada por ente federativo após a EC 33/2002. Inibe apenas seus efeitos. 6. Ineficácia da legislação estadual até 17.12.2002 (data da vigência da Lei Complementar 114/2002).** 7. Agravo regimental a que se dá provimento.

(STF, RE 917950 AgR, Relator: Min. Teori Zavascki, Relator p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, **Segunda Turma**, julgado em 05.12.2017. Grifou-se)

(...) 2. O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência desta CORTE que, no julgamento do RE 439.796-RG (Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tema 171), fixou a orientação de que, "após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços". 3. A EC 33/2001

autorizou a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa física ou jurídica que não se dedica habitualmente ao comércio ou prestação de serviços (Tema 171). 4. Tributo constitucional e legalmente devido com base na Lei Estadual 11.001/2001, cuja **eficácia teve início após a edição da LC 114/2002**. 5. Agravo interno a que se nega provimento. (STF, RE 1049904 AgR, Relator: Min. Alexandre de Moraes, **Primeira Turma**, julgado em 16.10.2018. Grifou-se)

O voto condutor do acórdão relativo ao RE nº 917950, de autoria do Ministro Gilmar Mendes, que inaugurou essa orientação jurisprudencial mais recente se pautou em argumentos consequencialistas. Ou seja, caso o STF reconhecesse a inconstitucionalidade das leis estaduais editadas antes da Lei Complementar nº 114/2002, seria possível a repetição de todo o valor pago a título de ICMS-Importação pelas pessoas não contribuintes nos cinco anos anteriores, prejudicando sobremaneira os cofres estaduais. Confira-se:

É bem verdade que a efetividade desse poder tributante dependeria de lei complementar federal, todavia não seria caso de inconstitucionalidade formal ou material, mas, tão somente, de condição de eficácia daquele exercício após a superveniência da legislação necessária.

Caso contrário, exemplificadamente no Estado de São Paulo, chegaríamos a situação na qual, em razão de até hoje não ter havido alteração normativa quanto ao contribuinte do ICMS-importação após a Lei Complementar Federal 114/02, o referido Ente Federativo estaria impedido de cobrar o aludido tributo.

**Pensando consequencialmente, daríamos azo a incontáveis ações de repetição de indébitos, a promover desfalque ainda maior nas combatidas receitas estaduais.**

Portanto, penso que, conjugando a linha do precedente da Corte, deve-se compreender que as leis anteriores à Lei Complementar 114/02 e posteriores à EC33/01 não são inconstitucionais.

**A questão resolve-se no plano da eficácia.**

Vale dizer, no período após a EC e anterior à Lei Complementar Federal, não haveria inconstitucionalidade, mas tão só ineficácia da

legislação estadual até 17.12.2002 (vigência da Lei Complementar 114/02), de sorte que seriam insubsistentes créditos tributários advindos de fatos geradores anteriores a tal marco.

Em outras palavras, **apenas a partir da edição da Lei Complementar 114/02, observado o princípio da anterioridade nonagesimal, é que estados estão autorizados a realizar a cobrança de ICMS-importação**, nos termos da Emenda Constitucional 33/01. Preserva-se, portanto, a validade das leis estaduais editadas após a referida emenda. (STF, trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, no RE nº 917950, **Segunda Turma**, julgado em 05.12.2017. Grifou-se).

Naquele tema, adotou-se uma posição intermediária (entre as teses sustentadas pelo fiscos estaduais e os contribuintes): (i) por um lado, reconhecia-se o descumprimento das regras constitucionais aplicáveis ao ICMS que apontavam para a exigência de uma lei complementar (artigos 146, III e 155, §2º, XII), mas (ii) por outro lado, como a Lei Complementar nº 114/2002 foi editada pouco tempo depois da promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001, afastou-se a eficácia das leis estaduais editadas entre Emenda Constitucional e aquela Lei Complementar apenas no período anterior à referida Lei Complementar. Essa posição intermediária era suficiente para respeitar a Constituição Federal, porém obstar as “incontáveis ações de repetição de indébitos”.

Mais recentemente, a jurisprudência da Suprema Corte se consolidou no mesmo sentido, em regime de repercussão geral, no âmbito no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.221.330, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux (Tema 1094), julgado em 16.06.2020, afastando a eficácia das leis estaduais, porém admitindo a sua validade, naquele caso específico do ICMS-Importação<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, RE nº 1.221.330, Relator Ministro Luiz FUX, julgamento em 16.06.2020.

No julgamento do Tema 1094, a posição do Ministro Fux, relator do caso, foi vencida, na parte relativa à impossibilidade de aplicação do art. 24 da Constituição Federal, dado o caráter nacional do ICMS, o que era relevante para fins da conclusão de que as leis estaduais anteriores à LC 114/02 eram inválidas. Prevaleceu naquele julgamento a posição do Ministro Alexandre de Moraes, no sentido de que as leis estaduais anteriores à LC 114/02 eram válidas, porém ineficaz, aplicando, portanto, o racional do art. 24 da Constituição Federal para o ICMS-Importação. Portanto, a corrente vencedora no Tema 1094 aplicou o art. 24 da Constituição Federal para temas relativos ao ICMS. Essa consideração é importante, porque, nesse ponto, a jurisprudência do Supremo foi alterada no julgamento do Tema 1093.

### 9. A DECISÃO DO STF NO TEMA 1093 E NA ADI 5469

O julgamento do Tema 1093 se iniciou com o voto do Ministro Relator, Marco Aurélio, que reconheceu a inconstitucionalidade da exigência do DIFAL antes da edição de uma lei complementar regulamentadora da EC nº 87/15, pois os Estados e o Distrito Federal teriam se antecipado indevidamente na edição suas leis locais "*incorrendo em duplo vício formal: usurpação de competência da União, à qual cabe editar norma geral nacional sobre o tema, e inadequação do instrumento – convênio.*"

Na sequência votou o Ministro Dias Toffoli, relator da ADI 5469, acompanhando o Ministro Marco Aurélio, no Tema 1093, e acrescentando algumas razões adicionais para fundamentar a inconstitucionalidade sustentada pelos contribuintes, quais sejam: (i) a EC 87/15 é sim inovadora, porque "*criou uma nova relação jurídico-tributária, tendo, num dos polos (sujeito ativo), o estado de destino*", o que demandaria uma nova disciplina em lei complementar; (ii) "*não*

*há, na atual versão da LC nº 87/96, qualquer disposição sobre isso", sendo, portanto, a Lei Kandir insuficiente para servir de regramento para o tema no nível da lei complementar; (iii) o art. 34, § 8º, do ADCT, deu autorização apenas provisória para os Estados e o Distrito Federal disciplinarem temas de ICMS, e essa autorização não teve mais vigência após a Lei Kandir; e (iv) o art. 24, §3º, da CF/88, não se aplica em matéria de ICMS, pois:*

(...) a competência dos estados e do Distrito Federal a que alude o dispositivo [art. 24, §3º, da CF/88] somente os autoriza a legislar de maneira plena sobre direito tributário **para atender a suas peculiaridades**. Nesse sentido, essa competência não se estende ao tratamento de matéria de direito tributário que, inevitavelmente, atinja o relacionamento entre as unidades federadas ou envolva conflito federativo, como é o caso, evidentemente, do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas ora em comento.

Rejeitou-se, portanto, a tese dos Estados, acima mencionada, no sentido de que o art. 24 da Constituição Federal seria aplicável para viabilizar a edição de leis estaduais antes da disciplina nacional. A razão principal da rejeição desse argumento está no limite constante do §3º do art. 24 do texto constitucional consistente na expressão "*para atender a suas particularidades*". Ou seja, apenas para questões locais é permitida tal disciplina estadual antes da regra nacional. Para as demais questões (não locais), sobretudo aquelas que têm efeitos nacionais, como ocorre com o DIFAL, que, por sua natureza, tem impactos para além de um único Estado, é vedada a atuação do legislador estadual antes da vigência de uma regra nacional (em lei complementar).

O julgamento se encerrou com desfecho favorável aos contribuintes, por maioria de votos (6 a 5), e foi fixada a tese de que: "*a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais*". Além

disso, houve modulação dos efeitos da decisão, de modo que ela passasse a produzir efeitos a partir de janeiro de 2022, ressalvadas as ações em curso, em relação às quais a decisão teve efeitos imediatos e pretéritos desde a sua propositura.

Como a posição do Ministro Toffoli foi seguida pela maioria dos Ministros, é possível que, naquele julgamento, acolheu a premissa de que o art. 24, §3º, da Constituição Federal, não se aplica para ICMS, por tratar de questão nacional. Houve, portanto, a superação do entendimento majoritário anterior, capitaneado pelo Ministro Alexandre de Moraes (no Tema 1094), no sentido da aplicação desse dispositivo para ICMS.

Como o Tema 1093 e a ADI 5469 foram julgados em conjunto, os principais fundamentos, acima retratados, foram aplicados nos dois acórdãos. Entretanto, uma diferença significativa merece destaque: o impacto da decisão do Supremo em relação às leis estaduais de DIFAL foi objeto de disciplina apenas no acórdão relativo ao Tema 1093; no acórdão correlato à ADI 5469, decidiu-se pelo afastamento das leis estaduais, sem qualquer ressalva. Essa diferença merece uma reflexão apartada.

## 10. AS LEIS EDITADAS ANTES DA LEI COMPLEMENTAR RELATIVA AO DIFAL

No trecho final do seu voto, o Ministro Dias Toffoli inseriu um parágrafo, tratando de tema que não foi objeto de debates no julgamento do Tema 1093 e da ADI 5469, com os seguintes termos:

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

Desse modo, o Ministro Dias Toffoli declarou a validade das leis estaduais e do Distrito Federal editadas em desconformidade com a Constituição Federal, embora a cobrança do DIFAL tenha sido afastada.

No entanto, da ata de julgamento do Tema 1093 e da ADI 5469, constou a informação de que houve a "*declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado (...) aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal*".

O significado da ideia de aplicar "a mesma solução" (declaração de inconstitucionalidade, acompanhada de modulação de efeitos) não pode ser outro senão a de que as leis estaduais e as referidas cláusulas do Convênio 93/2015 foram declaradas inconstitucionais. Há, portanto, uma contradição entre o acórdão e a ata de julgamento do Tema 1093.

Além disso, como dito acima, o acórdão relativo à ADI 5469 não contém a ressalva de que as leis estaduais e do Distrito Federal foram declaradas inconstitucionais. Há, hoje, portanto, um acórdão – na ADI 5469 – do Supremo Tribunal Federal vigente, eficaz e transitado em julgado, indicando que as leis estaduais e do Distrito de DIFAL foram declaradas inconstitucionais. É necessário avaliar, com profundidade, esse fato, uma vez que as suas implicações são relevantes, de modo a tornar indevida a cobrança do DIFAL com base nas leis anteriores. Há, também, assim, uma contradição entre o acórdão do Tema 1093 (indicando a validade das leis anteriores) e da ADI 5469 (indicando a inconstitucionalidade das leis anteriores).

A questão sobre a validade das leis de DIFAL anteriores ao julgamento do Supremo Tribunal Federal, aqui examinado, deve ser avaliada considerando também o fato de que muitos Estados já editaram leis novas a respeito do DIFAL.

O motivo da edição dessas novas leis pode estar, potencialmente, vinculado às imperfeições nas leis anteriores, ou a sua incompatibilidade com a LC 190/22, ou mesmo, pelo reconhecimento dos efeitos da referida declaração de inconstitucionalidade. Na data da elaboração do presente artigo, onze Estados editaram leis novas<sup>26</sup>, colocando em dúvida a viabilidade jurídica da cobrança do DIFAL pelos demais Estados, desprovidos de leis novas posteriores ao referido julgamento.

Por outro lado, se a resposta a essa questão estiver fundamentada nas razões adotadas no julgamento do Tema 1094 da Repercussão Geral, acerca do ICMS-Importação, caberá avaliar adicionalmente se existe plena identidade entre as duas situações enfrentadas nesses julgamentos (Tema 1093: DIFAL; e Tema 1094: ICMS-Importação).

Esse exame é relevante para fins da definição da necessidade, ou não, da edição de novas leis estaduais e do Distrito Federal a respeito do DIFAL após a LC 190/22. A prevalecer o entendimento acolhido no Tema 1094 da Repercussão Geral, a resposta seria negativa, isto é, as leis anteriores seriam válidas após a vigência da respectiva lei complementar e ineficazes antes dela.

Vale notar, todavia, que as razões adotadas no Tema 1094 (que tratou da disciplina do ICMS-Importação por não contribuinte) não tem plena identidade com o Tema 1093 (que tratou do DIFAL). Há dois planos de análise para tanto: (i) a diferença entre o DIFAL e o ICMS-Importação do ponto de vista da necessidade de lei complementar; e (ii) os fundamentos aplicáveis aos dois julgamentos.

Em primeiro lugar, a necessidade de lei complementar para o DIFAL e para o ICMS-Importação é diferente. No caso do DIFAL, é da sua natureza a

---

<sup>26</sup> BA: Lei nº 14.415/2021; ES: Lei nº 11.623/2022; PB: Lei nº 12.190/2022; PE: Lei nº 17.625/2021; PI: Lei nº 7.706/2021; PR: Lei nº 20.949/2021; RR: Lei nº 1608/2021; SC: Lei nº 18397/2022; SE: Lei nº 8.994/2021; SP: Lei nº 17.470/2021; TO: Lei nº 3.943/2022.

existência de conflito de competências em operações interestaduais, o que não necessariamente se mostra presente no ICMS-Importação (principalmente se a importação e o importador estiverem no mesmo Estado). Além disso, o fato de o DIFAL somente ser cobrado em operações interestaduais exige, sempre, uma predefinição, em regra nacional, para fins de uniformização, de critérios para a apuração do tributo, que, por sua natureza, envolve, sempre, dois ou mais Estados, tais como (a) remessa física *versus* operação jurídica, (b) base única *versus* base dupla, (c) local da operação etc.

Ademais, como visto acima, os fundamentos acolhidos no Tema 1094 estavam ligados à intenção de criar obstáculos jurídicos para a restituição do ICMS-Importação por diversas pessoas físicas<sup>27</sup>. O voto do Ministro Gilmar no RE nº 917950 (que veio a ser um dos precedentes utilizados na fundamentação do Tema 1094) deixava clara a preocupação com as “incontáveis” restituições:

Pensando consequencialmente, daríamos azo a **incontáveis ações de repetição de indébitos**, a promover desfalque ainda maior nas combatidas receitas estaduais.

(STF, trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, no RE nº 917950, Segunda Turma, julgado em 05.12.2017. Grifou-se).

Essa preocupação não se aplica, com precisão, no caso do DIFAL, pois, uma vez que o contribuinte realiza o seu recolhimento, a respectiva restituição praticamente é inviável, em razão dos obstáculos estabelecidos pelo art. 166 do CTN<sup>28</sup> (segundo o qual os tributos que são repassados ao consumidor somente são passíveis de restituição com autorização expressa deste). Na prática, a

---

<sup>27</sup> ANDRADE, Leonardo Aguirra de; MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Lei Complementar e Fluxo de Positivção: uma análise da recente jurisprudência do STF. **Revista do PJT**, n. 2, 2021, p.-70-85 (76).

<sup>28</sup> Código Tributário Nacional. “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

restituição não é factível em matéria de DIFAL, porque os vendedores – que recolheram tal tributo – não conseguem tais autorizações em relações de consumo massificadas.

Por fim, é importante notar que, em 2018, quando as duas turmas do Supremo Tribunal Federal consolidaram o entendimento de que seria possível julgar as leis estaduais de ICMS válidas, porém ineficazes antes da respectiva lei complementar, não havia na jurisprudência da Suprema Corte uma consolidação sobre a não aplicação do art. 24, da Constituição Federal, para temas relativos ao ICMS ou para temas nacionais. Mesmo em 2020, quando do julgamento do Tema 1094, não havia uma posição clara do Supremo sobre a aplicação do art. 24 a questões relativas ao ICMS. Com o julgamento do Tema 1093, em fevereiro de 2021, esse entendimento foi consolidado e esse fato pode ser decisivo para o *distinguishing* aqui defendido. Isso porque, se o art. 24, §3º, da Constituição Federal, valida leis estaduais antes de uma regra nacional e ele é inaplicável para ICMS de acordo com a nova jurisprudência do Supremo, não se trata mais de uma questão de ineficácia, e sim da invalidade das leis estaduais. Até porque a questão da ineficácia é o mecanismo expressamente previsto no §4º do art. 24, sendo que o §3º foi rejeitado pela Suprema Corte em matéria de DIFAL. Não há como aplicar o §4º (ineficácia) se o §3º (validade) do art. 24 é inaplicável. Essa particularidade não foi considerada no julgamento do Tema 1094.

Essas razões justificam um *distinguishing* entre os Temas 1093 e 1094 para fins da validação ou invalidação das leis estaduais e do Distrito Federal editadas antes da Lei Complementar nº 190/2022. Feito tal *distinguishing*, a nosso ver, o desfecho deve ser no sentido da invalidade das leis editadas antes da LC 190/2022.

De todo modo, esse tema mereceria um debate mais extenso no julgamento no Tema 1093 e uma motivação mais detalhada no acórdão em

questão, não sendo adequada uma mera “declaração” de validade – com ares de *obiter dictum* – como constou do voto do Ministro Dias Toffoli.

### 11. CONCLUSÕES

Com base em todas essas reflexões, conclui-se que o Supremo Tribunal Federal andou bem julgar inconstitucional a cobrança do DIFAL pelos Estados antes da edição de uma lei complementar nacional regulando tal exação.

A observância das regras constitucionais que visam à garantia da suficiência na estrutura normativa do ICMS-DIFAL é mais do que um instrumento para tutela da segurança jurídica em relação à tributação das operações interestaduais no Brasil. Trata-se do respeito ao pacto federativo, protegido na condição de cláusula pétrea.

Portanto, os Estados não poderiam ter antecipado a cobrança do DIFAL antes da promulgação de uma lei complementar, com base no Convênio ICMS 93/2015, porque os convênios não têm o papel de disciplinar regras gerais em matéria de ICMS, o que cabe apenas às leis complementares, conforme impõe os artigos 146 e 155 do texto constitucional. Além disso, os Estados e o Distrito Federal não têm competência, com base no art. 24, §3º, da CF/88, para tratar de questões relativas ao ICMS enquanto não for editada uma lei complementar nacional sobre a matéria, porque o art. 24, §3º, da CF/88, tem um limite insuperável: ele se aplica somente a questões que têm abrangência local, isto é, temas que não têm impactos em outros entes federativos. O ICMS, por tocar em questões nacionais, sobretudo em matéria de operações interestaduais, não pode ser considerado uma questão “particular” de apenas um Estado.

Resta a preocupação com a validação das leis estaduais e do Distrito Federal a respeito do DIFAL, que, embora tenham tido a sua contrariedade à Constituição Federal atestada pelo STF, foram objeto de uma declaração de

validade com caráter de *obter dictum*, apenas no acórdão do Tema 1093. Diante disso, é obstáculo para a eficácia dessa declaração de validade o fato de que o acórdão da ADI 5469 não conter essa declaração, atestando que a houve declaração de inconstitucionalidade, sem qualquer ressalva, das leis de DIFAL anteriores à LC 190/2022. Mesmo que esse obstáculo não seja reconhecido, ainda caberá realizar um *distinguishing* entre os Temas 1093 e 1094, seja porque a necessidade de lei complementar em matéria de DIFAL é sensivelmente maior do que tal necessidade para o ICMS-Importação, seja porque a preocupação com a restituição do tributo não é factível em matéria de DIFAL, por força do art. 166 do CTN, seja porque o art. 24 da Constituição Federal – que dava suporte para a tese da ineficácia, constante do Tema 1094 – veio a ser afastado posteriormente pelo Supremo em relação a temas de ICMS.

## 12. REFERÊNCIAS

ANDRADE, Leonardo Aguirra de; MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Lei Complementar e Fluxo de Positivção: uma análise da recente jurisprudência do STF. **Revista do PJT**, n. 2, 2021, p.-70-85.

CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra Fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. Emenda Constitucional nº 87/2015 – Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL) – necessidade de regulamentação prévia, por meio de lei complementar – questões conexas. In: FAIM FILHO, Eurípedes Gomes; SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães (coord.). **ICMS e ISS: pontos em comum e questões relevantes discutidas na jurisprudência**. São Paulo: IPAIM, 2019. p. 282-326.

BARROS, Maurício. "O papel dos convênios no sistema tributário brasileiro e os Convênios 181/2015 e 106/2017: Invalidez do ICMS nas operações com os chamados 'bens digitais'". In: Tathiane Piscitelli. (Org.). **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios: Notas sobre o Convênio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes**. São Paulo: in House, 2018, pp. 139-167.

BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT-EDUC, 1975

BORGES, José Souto Maior. "Normas Gerais de Direito Tributário". In: ATALIBA, Geraldo (coord.) **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Emenda Constitucional nº 87/2015 - Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL) - Necessidade de regulamentação prévia, por meio de lei complementar - Questões Conexas*. Parecer inédito, assinado em junho de 2018. Disponível nos autos do Recurso Extraordinário nº 1.237.351.

CONFAZ. **Parecer nº 1.226/2015**. Disponível nos autos da ADI nº 5464/DF no site do Supremo Tribunal Federal, identificado como documento 45.

CONGRESSO NACIONAL, Parecer apresentado pelo Deputado Federal Enio Verri no projeto de decreto legislativo na Câmara dos Deputados nº 318/2016.

CONGRESSO NACIONAL. Projeto de Lei Complementar – PLP 325/2016.

COSTA, Alcides Jorge. **Normas gerais como instrumentos de uniformização do direito tributário. Sistema tributário nacional e a estabilidade da Federação Brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012.

ESTADO DE PERNAMBUCO, EC 87/2015 - ICMS CONSUMIDOR FINAL, Perguntas e Respostas, nº 5.1.

ESTADO DE SÃO PAULO. Resposta à Consulta nº 17930, de 24 de agosto de 2018.

ESTADO DE SANTA CATARINA, Resposta à Consulta nº 29/2016, de 21 de março de 2016.

ESTADO DE SANTA CATARINA. Perguntas e Respostas. Operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 13 Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

MORAES, Allan. "Considerações sobre a Emenda Constitucional nº 87". In: MELO, Eduardo Soares; CORRAZZA, Edison Aurélio (coord.). **ICMS: Temas Fundamentais**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. pp. 23-39.

SCAFF, Fernando Facury. Guerra Fiscal e Súmula Vinculante entre o Formalismo e o Realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. V. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 90-115.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, peça inicial da ADI nº 5439, proposta pela ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS DISTRIBUIDORES DE MEDICAMENTOS ESPECIAIS E EXCEPCIONAIS – ABRADIMEX, 15 de dezembro de 2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Manifestação da Procuradoria Geral da República na ADI nº 5439.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 149.955, Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 19.08.1993

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4.628, Relator: Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 17.09.2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ag.Reg. no RE 580.903, Rel. Ministro Roberto Barroso, julgado em 28.04.2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 917.950 AgR, Relator: Min. TEORI ZAVASCKI, Relator p/ Acórdão Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 05.12.2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 1.049.904 AgR, Relator: Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma, julgado em 16.10.2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 4.845 Rel. Ministro Roberto Barroso, julgado, julgado em 13.02.2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE nº 1.221.330, Relator Ministro Luiz FUX, julgamento em 16.06.2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI Nº 7.158, Plenário Virtual, Relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 07.02.2023.