



# *Revista do PJT*

nº2 2021

Coordenadores:

Fábio Fraga  
Luciano Gomes Filippo  
Diogo Ferraz  
Rafael Alves dos Santos

**PJT** | Projeto  
Jurisprudência  
Tributária

em parceria com:



# Revista do PJT

Revista Trimestral de Direito Tributário do Projeto de Jurisprudência Tributária (PJT), desenvolvida em parceria com a Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e Grupo de Debates Tributário (GDT).

A presente revista é integralmente on-line e ficará disponível nas plataformas do PJT , (<http://cursopjt.com.br/>) , ABDF (<https://abdf.com.br/>) e GDT (<http://gdt-rio.com.br/>)

## Coordenadores:

### Fábio Fraga

Coordenador Geral do PJT, Membro do Conselho do Mestrado em Tributação Internacional da New York University (NYU) e Professor Convidado da FGV-Rio, da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM) e da Universidad Complutense de Madrid (UCM). Pós-Graduado em Direito Tributário pela Universidad de Salamanca. Doutorando pela Universidade Autónoma de Lisboa. Fundador e Diretor do GDT. Diretor da ABDF.

### Luciano Gomes Filippo

Coordenador do PJT. Doutor em Direito Público pela Université Panthéon-Assas, Paris 2 (Universités de Sorbonne) e Mestre em Direito Tributário pela mesma universidade. Membro do Conselho Consultivo da ABDF.

### Diogo Ferraz

Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universitat de Barcelona. Mestre em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Membro do grupo de pesquisa sobre o projeto de Diretiva europeia para a criação de um imposto sobre transações financeiras (financial transaction tax – FTT). Membro do Comitê Regional Latinoamericano da ABDF.

### Rafael Alves dos Santos

Coordenador do PJT. Advogado. Formado em ciências contábeis. Membro do Conselho Consultivo da ABDF.

## Conselho Editorial:

Fábio Fraga  
Luciano Gomes Filippo  
Diogo Ferraz  
Rafael Alves dos Santos  
Gustavo Brigagão  
André Gomes de Oliveira  
Marcos André Vinhas Catão  
Ana Carolina Monguilod  
Carlos Adolfo Teixeira Duarte  
Carlos Henrique Tranjan  
Bechara  
Flávia Cavalcanti Pepe  
Ana Cláudia Akie Utumi

Roberto Duque Estrada  
Fernanda Drummond Parisi  
Eduardo Barboza Muniz  
Gustavo Damázio de  
Noronha  
Leonardo Ventura  
Ernesto Trouw  
Micaela Dominguez Dutra  
Daniel Ávila  
Diogo Santesso  
André Melo  
Gustavo Junqueira  
Bruno Fajersztajn

Luís Flávio Neto  
Paulo Victor Vieira da Rocha  
Ricardo Maitto da Silveira  
Rodrigo Maitto da Silveira  
João Ricardo Catarino  
Valter Lobato  
Fábio Pallaretti Calcini  
Victor Polizelli  
Jonathan Barros Vita  
Marcelo de Carvalho Lima  
Francisco Moreira

# Sumário

<b>1. CRIMINALIZAR O NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS: ANÁLISE DA COERÊNCIA E DA CONSISTÊNCIA DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL</b> <i>Ariane Costa Guimarães e Pamela Larissa Miguel Gottardini</i> .....	4
<b>2. O TOQUE DE SURREALISMO NA COBRANÇA DE ICMS SOBRE A VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA DOS COMBUSTÍVEIS</b> <i>Bruna Ramos e Fabio Silva Alves</i> .....	18
<b>3. JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 598.677 (TEMA Nº 456) PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF: CONSEQUÊNCIA AO ESTADO DE SÃO PAULO</b> <i>Bruno Romano</i> .....	32
<b>4. ANÁLISE DOS RECENTES PRECEDENTES DO STF SOBRE O ISS: CONCEITO DE SERVIÇO E TAXATIVIDADE</b> <i>Fernanda Ramos Pazello e Mariana Brandão Fantini</i> .....	43
<b>5. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE O LIMITE APLICÁVEL À APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS A TERCEIROS</b> <i>Hugo Schneider Cogo e Beatriz Pravato Roldi</i> .....	58
<b>6. LEI COMPLEMENTAR E FLUXO DE POSITIVAÇÃO: UMA ANÁLISE DE RECENTE JURISPRUDÊNCIA DO STF</b> <i>Leonardo Aguirra de Andrade e Caio Cezar Soares Malpighi</i> .....	70
<b>7. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 796.376/SC E A EXTENSÃO DE IMUNIDADE QUANTO AO ITBI PREVISTA NO ARTIGO 156, § 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL</b> <i>Luiz Felipe Centeno Ferraz e Natalie Matos Silva</i> .....	86
<b>8. SUPERAÇÃO DA CLÁSSICA DICOTOMIA ENTRE OBRIGAÇÃO DE DAR E DE FAZER PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ISS? ANÁLISE DO JULGAMENTO DA ADI 3142 E SUAS IMPLICAÇÕES</b> <i>Marcos Correia Piqueira Maia e Gabriela Maciel</i> .....	97
<b>9. ISENÇÃO DO IRPF EM RAZÃO DE DOENÇA GRAVE SÓ VALE PARA APOSENTADOS? – ANÁLISE DE ADINº 6025</b> <i>Micaela Dominguez Dutra</i> .....	110
<b>10. O TEMA 1049 DO STJ: SUCESSÃO EMPRESARIAL POR INCORPORAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 392 DO STJ</b> <i>Rafael Alves dos Santos e Thiago Gualberto de Oliveira</i> .....	120
<b>11. COEXISTÊNCIA DOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS E O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE MEDIANTE “APELO AO LEGISLADOR” NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 607.642 / RJ</b> <i>Raquel Maluf</i> .....	129

# LEI COMPLEMENTAR E FLUXO DE POSITIVAÇÃO: UMA ANÁLISE DA RECENTE JURISPRUDÊNCIA DO STF

## LEONARDO AGUIRRA DE ANDRADE

Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. LLM em Direito Tributário Internacional na *Georgetown University Law Center*. Professor do Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Sócio do Andrade Maia Advogados.

## CAIO CEZAR SOARES MALPIGHI

Graduado em Direito pelas Faculdades Metropolitanas Unidas. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado Associado da Mannrich e Vasconcelos Advogados.

### 1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 (CF) estabeleceu a competência dos Estados brasileiros para a cobrança de ICMS e de ITCMD, porém definiu que as regras do texto constitucional não são suficientes para permitir o exercício dessa competência. Tal insuficiência deve ser, necessariamente, suprida por leis complementares. Ou seja, as leis estaduais sobre ICMS e ITCMD – ou os Convênios do CONFAZ – não podem disciplinar as regras gerais desses tributos, uma vez que cabe – exclusivamente – às leis complementar essa tarefa.

A preocupação do constituinte com a exigência de leis complementares regulamentadoras das regras nacionais de ICMS e ITCMD foi tamanha que é possível encontrar no texto constitucional não apenas uma, mas duas regras nesse sentido: uma regra geral (aplicável a todos os tributos); e uma regra específica (definindo quais aspectos desses tributos devem constar de lei complementar), que serve tanto de argumento de reforço daquela regra geral, como orientação para o legislador complementar saber qual deve ser a sua tarefa.

A regra geral se encontra no artigo 146 da CF, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência tributárias entre os entes federados, regular as limitações do poder de tributar (imunidades tributárias) e estabelecer as regras gerais em matéria de legislação tributária, no que diz respeito à definição de tributos e

suas espécies, aos impostos discriminados na CF e de seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Além disso, em matéria tributária, caberá à lei complementar estatuir regras gerais sobre obrigação tributária, lançamento, crédito, prescrição e decadência.

As regras específicas – que, igualmente, exigem lei complementar para disciplinar as regras nacionais de ICMS e ITCMD – constam, respectivamente, §2º, inciso XII, e do §1º, inciso III, ambos do art. 155 da CF. A determinação do texto constitucional, assim, é bem clara: não podem os Estados, individualmente (nem mediante Convênio), editarem regras nacionais de ICMS e ITCMD, nem mesmo regras locais antes da existência de regras nacionais, sob pena de conflitos de competência.

Para tanto, foi necessário não apenas esclarecer a necessidade da prévia edição dessas regras gerais (como condição de validade ou eficácia – como se verá abaixo – das leis estaduais), como relacionar os aspectos específicos que devem constar dessas regras gerais, sem os quais não é possível o exercício da competência individual de cada Estado. Em outras palavras, o ente federado competente não pode instituir determinado tributo sem a prévia autorização do legislador complementar, quanto a esses aspectos específicos, cuja disciplina em norma nacional é imprescindível.

No artigo 155, § 2º, inciso XII, da CF, exige-se lei complementar para definir os contribuintes, dispor sobre substituição tributária, definir o local da operação, disciplinar o regime de compensação, dentre outras questões, para fins da cobrança do ICMS pelos Estados. Já em relação ao ITCMD o artigo 155, §1º, inciso III, da CF, exige a prévia edição de lei complementar para disciplinar os casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Os temas escolhidos pelo constituinte para regulamentação por meio de lei complementar sugerem uma preocupação com conflitos de competência. Isto é, se não houver uma regra geral nacional, cada Estado poderia tratar o tema do seu jeito, invadindo a competência do outro Estado, resultando em potenciais duplas cobranças para a mesma situação.

A rigidez do processo legislativo para a aprovação de uma lei complementar no Congresso Nacional (aprovação por maioria absoluta; ao invés da maioria simples para a edição de leis ordinárias) também sinaliza alguma preocupação com a harmonia no pacto federativo: a exigência de uma maior consensualidade – para disciplinar esses aspectos do ICMS e do ITCMD – sugere que o constituinte buscava fortalecer a

legitimidade das regras nacionais e, assim, reduzir o risco de que leis estaduais locais atentassem contra a federação. Em outras palavras, a CF definiu a lei complementar como o meio adequado para endereçar conflitos de interesses entre Estados em matéria de ICMS e ITCMD, a partir da maioria absoluta dos representantes do povo. A contrário senso, outros meios – tais como os Convênios do CONFAZ – não podem exercer esse papel, tendo em vista que não representam a maioria absoluta dos representantes do povo.

A principal lei complementar tributária vigente no Brasil é a Lei nº 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), recepcionada pela CF de 1988 como lei complementar, para dispor pormenorizadamente acerca do Sistema Tributário Nacional, tratando sobre regras gerais de Direito Tributário, “*aplicáveis à União, Estados e Municípios*” (conforme consta da sua ementa).

Para além do CTN, as regras gerais de ICMS são dadas pela Lei Complementar nº 87 de 1996 (conhecida como Lei Kandir). Já, quanto ao ITCMD, o Congresso Nacional jamais chegou a editar a lei complementar prevista no artigo 155, §1º, inciso III, da CF.

A partir disso, surgem questões relevantes: (i) como lidar como as novas competências instituídas no texto constitucional (tais como aquelas estabelecidas na Emenda Constitucional nº 33/2001 – que instituiu a competência para a cobrança do ICMS importação realizada por não contribuinte – e na Emenda Constitucional nº 87/2015 – que inaugurou a competência dos Estados de destino para cobrança do Diferencial de Alíquota de ICMS), se as normas gerais anteriores – Lei Kandir – não previam a regulamentação? (ii) como permitir a cobrança de ITCMD, nas hipóteses do artigo 155, §1º, inciso III, da CF, em um cenário em que não existe uma lei complementar sobre a matéria?

Felizmente, o STF respondeu a essas duas questões, em julgados recentes, no sentido de preservar a preocupação do constituinte, definindo que sem a prévia edição de lei complementar, nessas hipóteses, é indevido exercício de competências prevista na CF ou inauguradas por emenda constitucional.

Nesse contexto, este artigo avalia alguns precedentes do STF sobre o tema, proferidos entre 2020 e 2021, a fim de deles extrair lições importantes a respeito do papel da lei complementar como mecanismo limitador no tempo do exercício de competências tributárias pelos Estados e como elemento indispensável ao *fluxo de positivação* de (novas) cobranças de ICMS e ITCMD.

## 2. O ICMS IMPORTAÇÃO POR NÃO CONTRIBUINTES E O FLUXO DE POSTIVAÇÃO DOS IMPOSTOS (REs Nºs 439.796, 474.267 E 1221330)

Com a Emenda Constitucional (EC) nº 33 de 2001, acrescentou-se ao artigo 155, §2º, inciso IX, da CF, a alínea “a”, a previsão para os Estados e Distrito Federal instituírem ICMS sobre bens ou mercadorias importados do exterior por pessoas físicas ou jurídicas não contribuintes habituais do referido imposto, independentemente da finalidade vislumbrada com a importação (mercantil ou não mercantil). Diante da autorização constitucional, os Estados competentes logo passaram a editar suas respectivas legislações ordinárias para que contivessem a previsão de tal exação sobre as referidas hipóteses de importação.

Naquele contexto, veio à tona uma questão interessante: é necessária a edição de uma lei complementar para disciplinar uma nova competência tributária – instituída por emenda constitucional – relativamente a um tributo já existente (ICMS) e, mais do que isso, já disciplinado em lei complementar (Lei Kandir)?

Partindo da premissa de que a resposta seria negativa, os Estados se apressaram em instituir a referida (nova) cobrança mesmo antes da regulamentação em lei complementar. Aqui é interessante notar que o próprio texto da EC nº 33/2001 autorizava os Estados a editarem, por meio de convênio, “*normas para regular provisoriamente a matéria*” “[e]nquanto não entrar em vigor a lei complementar”. Esse convênio, todavia, não foi editado.

Talvez, na tentativa de reduzir o risco de a referida premissa adotada pelos Estados estar errada, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar (LC) nº 114 de 2002, um ano e cinco dias após a EC nº 33/2001. Com isso, ficava alterada a Lei Complementar nº 87, de 1996, para trazer as regras gerais aplicáveis ao ICMS incidente sobre importações promovidas por não contribuinte. Os aspectos tratados na LC 114/2002 já deixavam clara a necessidade da existência de regras gerais sobre o tema, na medida em que se tratou de elementos imprescindíveis para a delimitação daquela nova competência (tais como especificação da sujeição passiva, da obrigação tributária, da base de cálculo do imposto etc.), nos termos exigidos pelo já mencionado artigo 146, inciso III, e o artigo 155, § 2º, inciso XII, ambos da CF.

Mesmo com os seus efeitos estancados no tempo, o problema jurídico estava posto, qual seja, restava a dúvida: qual deveria ser o destino das leis estaduais editadas após a EC 33/01 e antes da LC 114/2002 e, portanto, contrárias à CF?

À primeira vista, essa questão seria decidida no Plenário do STF que, em 2014, no julgamento dos Recursos Extraordinários (REs) nºs 439.796<sup>1</sup> e 474.267<sup>2</sup>, quando se fixou o Tema de Repercussão Geral nº 171<sup>3</sup>, afastando a cobrança do ICMS na importação de bens por não contribuinte desse imposto, em operação realizada após a publicação da EC nº 33 de 2001, porém com base em legislação anterior à sua regulamentação pela LC nº 114 de 2002<sup>4</sup>.

Fala-se aqui em “à primeira vista”, pois os casos concretos não eram exatamente adequados para permitir o exame daquela questão. Isso porque a legislação ali em avaliação pelo STF eram, na verdade, decretos dos Estados do Rio Grande do Sul e do Paraná que instituíram – sem base em lei ordinária – a cobrança do ICMS na importação por não contribuinte. Ou seja, nem sequer haviam sido editadas as leis estaduais sobre a matéria, de modo que os Estados se basearam nas leis promulgadas anteriormente à EC nº 33/01. A solução então era simples: invalidade da cobrança por violação à legalidade.

Entretanto, o STF não se limitou a fundamentar a sua decisão na legalidade. O voto do Ministro Joaquim Barbosa trouxe considerações importantes para os julgamentos posteriores a respeito do papel da lei complementar em matéria de ICMS. Basicamente, firmou-se o entendimento de que a completude da estrutura normativa de ICMS – mesmo quando se trata da ampliação, por emenda constitucional, de competência tributária de tributo previamente existente – depende da observância de um certo *fluxo de positivação*: (i) previsão constitucional desta competência; (ii) regulamentação dos elementos da relação jurídico-tributária em legislação complementar, e (iii) finalmente, só após o atendimento a este fluxo, poderá haver previsão em legislação ordinária competente.

---

<sup>1</sup> BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 474.267. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Plenário. DJ 14 mar. 2014, Julgamento: 06 nov. 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2254851&numeroProcesso=439796&classeProcesso=RE&numeroTema=171>. Acesso em: 01 mar. 2021.

<sup>2</sup> BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 474.267. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Plenário. DJ 19 mar. 2014, Julgamento: 06 nov. 2013. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2370104>. Acesso em: 01 mar. 2021.

<sup>3</sup> BRASIL. STF. Tema de Repercussão Geral nº 171. “Incidência de ICMS na importação de equipamentos médicos importados por sociedade civil não contribuinte do referido imposto.” Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2254851&numeroProcesso=439796&classeProcesso=RE&numeroTema=171>. Acesso em: 01 mar. 2021.

<sup>4</sup> BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 439.796. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Plenário. DJ 13 mar. 2014, Julgamento: 06 nov. 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2254851&numeroProcesso=439796&classeProcesso=RE&numeroTema=171>. Acesso em: 01 mar. 2021.



Este entendimento firmado pelo STF em 2014 ressoou na jurisprudência pátria, sendo acatada por alguns magistrados e Tribunais de todo o país. Um exemplo é a jurisprudência que se cristalizou no âmbito no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ/SP), quando a sua Corte Especial julgou a Arguição de Inconstitucionalidade nº 0018486-77.2016.8.26.0000<sup>5</sup> para reputar inviável a cobrança em questão, declarando a inconstitucionalidade da Lei Estadual nº 11.001, de 2001, que havia sido promulgada pelo Estado de São Paulo para exigir o ICMS Importação, dez dias após a publicação da EC nº 33, de 2001, e, portanto, antes da edição da LC nº 114, de 2002. Estava ali identificada a situação adequada para responder à questão jurídica mencionada acima.

Seis anos após o precedente do STF acima retratado, tal questão finalmente foi apreciada, em 2020, pelo Plenário da Suprema Corte, por ocasião do julgamento do RE nº 1221.330 (Tema nº 1.094)<sup>6</sup>. Nesse julgamento, examinou-se a validade da cobrança do ICMS na importação por não contribuinte, instituída pela Lei Estadual nº 11.001 de 2001. A controvérsia jurídica posta *sub judice* pode ser delimitada da seguinte maneira: de um lado, os contribuintes sustentavam que, não obstante a prévia permissão contida no texto da EC nº 33 de 2001 para a instituição do ICMS na importação realizada por não contribuinte, ainda assim a Lei Estadual nº 11.001 de 2001 seria inconstitucional, pois editada sem amparo em legislação complementar (isto é, antes da vigência da Lei Complementar nº 114 de 2002), o que violaria a tese do *fluxo de positivação*, respaldada na inteligência do artigo 146, inciso III, c/c artigo 155, §2º, inciso XII, ambos da CF. Por outro lado, o Estado de São Paulo sustentava que (i) a lei paulista não apresentava pontos de conflitos com a LC 114/020 e (ii) o artigo 24 §§ 3º e 4º, da CF, estabeleceria que, “*na inexistência de lei federal sobre normas gerais, os Estados podem exercer a competência legislativa plena, sendo que a norma estadual somente perderá a eficácia se contrariar a legislação federal superveniente*”.

---

<sup>5</sup> BRASIL. TJSP. Arguição de Inconstitucionalidade nº0018486-77.2016.8.26.0000. Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Rel. Desembargador Borelli Thomaz. Data da Tramitação: 06 abr. 2016 a 04 abr. 2017. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/Processos>. Acesso em: 04 mar. 2021.

<sup>6</sup> Neste sentido, a questão é bem aclarada no texto do voto vencedor proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, que capitaneou o Acórdão proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 1221330:

“*Inicialmente, observe-se que esta CORTE, nos autos do RE 439.796, julgado sob o rito da repercussão geral, (Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tema 171), fixou tese no sentido 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”. Todavia, no julgamento do Tema 171 não houve debate acerca da possibilidade (ou não) de lei local instituir o tributo após a EC 33/2001, porém antes da LC 114/2002.” BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 1221330. Relator Ministro. Luiz Fux. Plenário. DJ 17 ago. 2020, Julgamento: 16 jun. 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5731431>. Acesso em: 04 mar. 2021.*

De início, verificou-se uma divergência entre as Turmas do STF: enquanto havia julgados da 1ª Turma do STF<sup>7</sup>, no sentido da inconstitucionalidade das leis ordinárias posteriores à EC nº 33 de 2001 e anteriores à LC nº 114 de 2002; também existia posicionamento da 2ª Turma do STF<sup>8</sup> pela constitucionalidade das legislações ordinárias nessas situações.

Em 16 de junho de 2020, a questão foi pacificada pelo Plenário do STF, que finalmente proferiu Acórdão nos autos do RE nº 1221330, pelo qual, por maioria apertada de votos (7 votos a 5), foi dado provimento ao recurso da Fazenda Estadual de São Paulo, declarando-se a constitucionalidade formal da Lei Estadual nº 11.001 de 2001 (com base no artigo 24, §§3º e 4º, da CF), suspendendo, entretanto, a sua eficácia até a data da vigência da LC nº 114 de 2002.

Fica claro que a Corte encontrou um “meio-termo” entre o entendimento que havia motivado anteriormente o julgamento dos REs nºs 439.796 e 474.267 em 2014 (a tese do *fluxo de positivação*), e a pretensão fazendária de fazer valer sua legislação estadual, mesmo após tal julgamento.

A bem da verdade, uma detida análise de todo o debate enfrentado pelo STF revela que a razão para se manter a validade da Lei do Estado de São Paulo (apenas suspendendo a sua eficácia até o advento da Lei Complementar nº 114 de 2002) deu-se por um motivo não jurídico, mas sim político e financeiro: é que caso fosse declarada a inconstitucionalidade da Lei Estadual nº 11.001 de 2001, os cofres públicos estaduais iriam sofrer com uma enxurrada de ações de repetição de indébito por parte dos contribuintes. É possível verificar tal viés consequencialista, ao se atentar à fundamentação defendida pelo Ministro Gilmar Mendes, reproduzidas no voto condutor proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> BRASIL. STF. Agravo Interno em Recurso Extraordinário 1214470. Relator Ministro. Luiz Fux. Plenário. DJ 11 nov. 2019, Julgamento: 04 out. 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur414703/false>. Acesso em: 05 mar. 2021.

<sup>8</sup> BRASIL. STF. Agravo Interno nos Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário 1.219.103. Relator Ministro Celso de Mello. Plenário. DJ 11 dez. 2019, Julgamento: 29 out. 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5724371>. Acesso em: 05 mar. 2021.

<sup>9</sup> Neste sentido: “*Não se pode punir com a pecha de inconstitucional o ato do ente federativo diligente que, amparado por autorização constitucional e no exercício de sua competência tributária, alterou seu arcabouço normativo estadual para expressar o exato contido naquela norma.*

*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.*

Assim, a crítica que se deve fazer quanto a esta decisão “salomônica” por parte da maioria do STF é que, ao assim julgar, a exigência de lei complementar para disciplinar o ICMS estaria relativizada, permitindo-se, desse modo, uma indevida “*constitucionalização superveniente*” das leis estaduais editadas sem a prévia promulgação da respectiva lei complementar, como exige a Constituição Federal.

Aliás, nesse sentido, o Ministro Luiz Fux, relator do caso e voto-vencido, coloca apropriadamente a crítica, asseverando ainda que o posicionamento adotado violaria jurisprudência pacífica da Corte com relação a impossibilidade de constitucionalização superveniente de norma legal<sup>10</sup>.

Uma segunda crítica também é cabível àquele precedente: o art. 24, §3º, da CF, estabelece um limite importante – que não foi observado naquele julgado – para o exercício de competência pelos Estados enquanto não editada uma “lei federal sobre normas gerais”, qual seja, a finalidade da norma local: “*para atender a suas peculiaridades*”. Isto é, somente as leis estaduais voltadas a peculiaridades locais, sem efeitos deletérios para outros Estados, podem ser editadas com base no art. 24, §3º, da CF. Há motivos diversos para tanto: a proteção do pacto federativo, a busca por evitar conflitos de competência em matéria tributária e a existência de regras específicas (artigo 146, inciso III c/c artigo 155, § 1º, inciso XII, da CF) devem se sobrepor à autorização geral prevista no art. 24, §3º, da CF. Com efeito, o art. 24, §3º, da CF/88 não se aplica em matéria de ICMS, pois esse tributo, por sua natureza, não se limita a questões locais.

Portanto, caminhou mal o STF neste último julgado, ao permitir a subsistência jurídica das leis estaduais editadas em contrariedade à regra constitucional

---

*Pensando consequencialmente, daríamos azo a incontáveis ações de repetição de indébitos, a promover desfalque ainda maior nas combatidas receitas estaduais*”. BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 1221330. Relator Ministro. Luiz Fux. Plenário. DJ 17 ago. 2020, Julgamento: 16 jun. 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5731431>. Acesso em: 04 mar. 2021.

<sup>10</sup> Neste sentido: “*O papel da lei complementar de normas gerais em matéria de ICMS estabelece condição de validade (artigos 146, II, e 155, XII, § 2º, i, da Constituição) e não de simples eficácia, como ocorre na hipótese do art. 24, §§ 3º e 4º, da Constituição Federal.*”

*Em conclusão, é um equívoco reduzir a superveniência da LC 114/2002 a simples condição de eficácia jurídica da regra-matriz local do ICMS. A lei complementar 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.*” BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 1221330. Relator Ministro. Luiz Fux. Plenário. DJ 17 ago. 2020, Julgamento: 16 jun. 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5731431>. Acesso em: 04 mar. 2021.

segundo a qual é obrigatória a edição de lei complementar para disciplinar aspectos gerais de ICMS previamente à promulgação das leis locais sobre o tema.

### **3. O ICMS/DIFAL E O CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO (ADI Nº 5469 E RE Nº 1.287.019)**

Situação semelhante à narrada acima surgiu como advento da EC nº 87 de 2015<sup>11</sup>, que, no intuito de trazer maior equidade ao federalismo fiscal pátrio, diante do aumento das operações interestaduais decorrentes do *e-commerce*, concedeu aos Estados de destino envolvidos em operações interestaduais de circulação de mercadoria a competência tributária de instituir o ICMS/DIFAL (calculado com base na diferença entre a alíquota interna e a interestadual), a ser cobrado do remetente dessas mercadorias, quando elas são vendidas para consumidores finais não contribuintes do imposto.

A novidade da EC 87/2015 consistiu na criação de uma competência tributária nova para os Estados de destino. Não se tratou de mera repartição de arrecadação. Pelo contrário, olhando a situação da perspectiva dos Estados de destino, antes da EC 87/15 eles não tinham uma competência tributária, e depois da EC 87/15 eles passam a ter uma competência inovadora. A partir dessa nova competência, surgem novas relações jurídicas, novas formas de apuração do tributo, novos custos de conformidade e novos potenciais conflitos de competência entre os Estados. Em função desse último aspecto, a criação de uma nova competência de ICMS exige, necessariamente, a edição de uma lei complementar.

Menos de seis meses depois da edição da EC 87/15, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) instituiu Convênio ICMS nº 93 de 2015<sup>12</sup>, buscando disciplinar os aspectos que deveriam constar de uma lei complementar, tais a base de cálculo do ICMS/DIFAL, a (impossibilidade de) utilização de créditos de operações anteriores para a sua apuração no Estado de destino. Com isso, os Estados e o DF editaram

---

<sup>11</sup>BRASIL. Emenda Constitucional nº 85, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm). Acesso em: 07 mar. 2021.

<sup>12</sup> BRASIL. Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Brasília, DF. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em: 07 mar. 2021.

leis locais autorizando a cobrança do ICMS/DIFAL, em um cenário em que não existia – e não existe até hoje – uma lei complementar sobre o tema.

Aqui é oportuno ressaltar que, diferentemente do ocorreu com a EC 33/01, a EC 87/15 não trouxe uma autorização para os Estados disciplinarem a matéria por convênio. Ou seja, quando o constituinte quis estabelecer essa possibilidade, ele o fez expressamente.

Além da quebra do *fluxo de positivação* que maculou a *mens legis* do artigo 146, inciso III c/c artigo 155, § 1º, inciso XII, da CF, a ausência de lei complementar no caso específico do ICMS/DIFAL permitiu a materialização de mais uma série de conflito de competência – uma verdadeira *guerra fiscal* – entre os Estados da federação, contrariando assim a finalidade por detrás do artigo 146, inciso I, da CF, que visa exatamente *evitar conflitos de competência, em matéria tributária*.

Um dos principais conflitos decorre da ausência de regulamentação – em lei complementar – do critério pertinente à definição de quem é o destinatário das mercadorias e como será aferida a sua localização. De um lado, o comando previsto no artigo 155, § 2º, inciso VII, da CF, se limita a dizer “*caberá ao Estado de localização do destinatário*”, sem estabelecer, por exemplo, se tal *destino* será o *jurídico* ou o *físico*. Esta carência de critérios – que deveria ser suprida por lei complementar - causou uma divergência na instituição do ICMS/DIFAL pelos Estados da federação, pois enquanto uns se baseavam na figura do *destino jurídico*<sup>13</sup>, pelo qual o Estado de destino seria aquele em que o *negócio jurídico* foi consumado pelo comprador; outros entes se apegavam à noção de *destino físico*<sup>14</sup>, no sentido de que o Estado de destino seria aquele para o qual a mercadoria seria remetida fisicamente.

Esta divergência passou a gerar uma série conflitos de competência ensejadores de guerra fiscal entre Estados, na medida em que no âmbito do *e-commerce* nem sempre o Estado onde a compra é realizada coincide com o Estado ao qual a mercadoria será remetida. Assim, por exemplo, nos casos em que o negócio jurídico foi realizado por comprador localizado no DF (que se vale do *destino jurídico*) mas para entrega de mercadoria no Estado de São Paulo (que se vale do *destino físico*), o comerciante localizado no Estado do Espírito Santo poderá ser cobrado injustamente tanto por São Paulo quanto pelo DF. Na área da saúde, por exemplo, é comum um plano de saúde adquirir medicamentos em um Estado e determinar a sua entrega em diversos

---

<sup>13</sup> Entes como DF, Santa Catarina e Pernambuco valeram-se do critério de destino jurídico.

<sup>14</sup> Entes como São Paulo, Paraná e Rondônia, por exemplo, valeram-se do critério de destino físico.

Estados no Brasil (onde estão os segurados do plano de saúde). Nesse caso, qual Estado deve cobrar o DIFAL? Essa questão – que não foi abordada nem mesmo pelo Convênio 93/2015 – deveria ser respondida por uma lei complementar.

Esse conflito (destino jurídico *versus* destino físico) é apenas um exemplo dos possíveis embates de entendimento entre os Estados, sendo possível identificar divergências também sobre a quantificação de base de cálculo, a apuração do crédito, os critérios aplicáveis ao ICMS no regime de substituição tributária etc.

Para não se submeterem às legislações ordinárias dos Estados de destino, que instituíram inconstitucionalmente o ICMS/DIFAL, os contribuintes passaram a levar a questão para o Poder Judiciário, tendo o debate chegado até ao STF por meio de controle concentrado de constitucionalidade, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5469<sup>15</sup>, bem como na seara do controle difuso de constitucionalidade, por meio do RE nº 1.287.019<sup>16</sup>, formando assim o Tema nº 1.093.

Em 2021, no julgamento do *leading case*, o Plenário do STF decidiu, por maioria de votos (6 x 5), que: “a cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais”<sup>17</sup>.

O julgamento foi importante para evidenciar a importância da lei complementar como balizadora das competências legiferantes tributárias, de modo a equilibrar e equalizar o *pacto federativo* almejado na Carta Maior, minimizando o risco de conflitos de competências. Com isso, ficou também afastada, ainda que sem um exame aprofundado, a tese dos Estados – acolhida no julgamento do Tema 1.094 – de que o art. 24, §3º, permitiria o exercício da competência tributária pelos Estado antes da edição “lei federal sobre normas gerais”. Ou seja, a conclusão hoje prevalecente é no sentido de que a cobrança do DIFAL é indevida antes da lei complementar disciplinadora da EC 87/15. É curioso notar que os termos da decisão final da ADI 5469 indicam que as principais cláusulas do Convênio ICMS nº 93 de 2015 foram julgadas inconstitucionais – e aqui o mais importante – “*aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos*

---

<sup>15</sup> BRASIL. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469. Relator Ministro. Dias Toffoli. Plenário. DJ 02 mar. 2021, Julgamento: 24 fev. 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4922493>. Acesso em: 07 mar. 2021.

<sup>16</sup> BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 1287019. Relator Ministro. Marco Aurélio. Plenário. DJ 02 mar. 2021, Julgamento: 24 fev. 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5994076>. Acesso em: 07 mar. 2021.

<sup>17</sup> BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 1287019. Relator Ministro. Marco Aurélio. Plenário. DJ 02 mar. 2021, Julgamento: 24 fev. 1 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5994076>. Acesso em: 07 mar. 2021.

*estados*”. Em outras palavras, as leis estaduais do DIFAL são inconstitucionais e a decisão tem efeitos *erga omnes*.

O Plenário do STF também em maioria de votos decidiu por modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 93 de 2015, para que só surta efeitos a partir de 2022, ressalvadas as ações em curso (que podem aproveitar os efeitos imediatos e retroativos da decisão favorável).

Mais uma vez, o consequencialismo pesou no debate, dessa vez para justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade que, segundo a maioria do STF, poderia trazer sérios prejuízos ao Erário. No julgamento foi salientado que, durante este período, o Congresso Nacional teria, supostamente, o tempo necessário para editar uma lei complementar que regulamente a questão.

Independentemente da questão da modulação, a Suprema Corte parece ter concertado, no julgamento do Tema 1.093 e na ADI 5469, o equívoco que havia cometido no julgamento do ICMS na importação por não contribuinte (Tema 1.094), colaborando com a preservação das regras constitucionais destinadas a reduzir riscos de conflitos de competência.

#### **4. ITCMD NA DOAÇÃO E HERANÇA ADVINDAS DO EXTERIOR CONFLITO DE COMPETÊNCIAS E EXTRATERRITORIALIDADES ESTADUAIS (RE Nº 851.108)**

Outra questão que há muito causava controvérsias entre Tribunais Estaduais de todo o país é aquela relativa à tributação pelo ITCMD sobre doações nas quais o doador tem residência ou domicílio no exterior; ou ainda em casos de transmissões *causa mortis* nas quais o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

Com efeito, o artigo 155, §1º, inciso III, alíneas “a” e “b”, da CF, delegou ao *legislador complementar* a competência para regular a instituição do ITCMD nas mencionadas hipóteses. Essa regra específica está alinhada com o artigo 146, inciso I, da CF, pelo qual a lei complementar deverá evitar conflitos de competência entre entes federados. É que as hipóteses em questão envolvem o exercício de extraterritorialidade do Brasil para, mediante seus entes estaduais, tributarem riquezas advindas do exterior.

Assim, é necessário que, para o exercício pontual desta extraterritorialidade, o legislador complementar regule o poder de tributar delegado aos Estados e ao DF, para que estas competências não sejam exercidas de forma conflituosa entre si.

No que se refere aos conflitos de competência entre entes estaduais, é possível visualizá-los, por exemplo, ao se atentar ao texto da Lei Estadual nº 7.174 de 2015<sup>18</sup>, editada pelo Estado do Rio de Janeiro para tributar estas situações de heranças e doações advindas do exterior.

Para tanto, a referida legislação estadual define que na transmissão de bem móvel ou imóvel (ou de direitos a ele vinculados) situado no exterior, o ITCMD seria devido ao Estado do Rio de Janeiro nos casos de: (i) doador domiciliado no Rio de Janeiro; (ii) donatário domiciliado no Rio de Janeiro, quando o doador for domiciliado no exterior; (iii) falecido domiciliado no Rio de Janeiro, na data da sucessão, e (iv) herdeiro ou legatário domiciliado no Rio de Janeiro, quando o falecido fosse domiciliado no exterior.<sup>19</sup>

A multiplicidade e a amplitude de critérios estabelecidos na legislação estadual acima analisada (que adota tanto o critério do domicílio do doador como a do donatário, e que também adota duplamente o critério do domicílio do *de cuius* e do herdeiro) dão ensejo a situações em que mais de um Estado poderia tributar o mesmo fato (ou seja, bitributação indevida da mesma riqueza por dois entes federados distintos). Imagine-se, por exemplo, o conflito entre essa lei do Rio de Janeiro e a Lei do Estado de São Paulo (Lei nº 10.705/2000), que, em seu art. 4º, inciso II, alínea “a”, estabelece que é devido ao Estado de São Paulo o ITCMD quando ocorrer nesse último Estado o ato de transferência de bem incorpóreo. Há aqui potenciais sobreposições – indevidas – do poder de tributar.

Diante destas situações (decorrentes da ausência de lei complementar que regulamente de forma apropriada a questão, nos termos determinados pela CF), diversos contribuintes passaram a questionar judicialmente o ITCMD nestes casos. Com uma série

---

<sup>18</sup> BRASIL. Lei Estadual nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015. Dispõe sobre o imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (itd), de competência do estado do rio de janeiro. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpenDocument>. Acesso em: 08 mar. 2021

<sup>19</sup> Neste sentido: “Art. 5º O imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro: I – na transmissão de bem imóvel, bem como de direitos a ele relativos, se o mesmo estiver situado neste Estado; ou II – na transmissão de bem móvel ou de bem imóvel situado no exterior, bem como de direitos a eles relativos, se nele estiver localizado o domicílio: a) do doador; b) do donatário, quando o doador for domiciliado no exterior; c) do falecido, na data da sucessão, observado o disposto no § 3º deste artigo; ou d) do herdeiro ou legatário, quando o falecido, na data da sucessão, era residente ou domiciliado no exterior.”



de ações judiciais sendo propostas por contribuintes, donatários ou herdeiros de patrimônios advindos do exterior, a jurisprudência foi se formando de maneira desuniforme entre os Tribunais Estaduais de todo o Brasil. Por exemplo, pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, a falta de lei complementar não acarretaria inconstitucionalidade à exação.<sup>20</sup> Já, pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, a inconstitucionalidade seria patente<sup>21</sup>.

O litígio posto entre contribuintes e Estados se cingia na já mencionada tese fazendária de que o artigo o artigo 24, §§ 3º e 4º, da CF daria aos Estados competência tributária plena para a questão, na inércia do legislador complementar.

Em 2021, o STF finalmente chegou a analisar a questão em sede de Repercussão Geral, nos autos do RE nº 851.108 (Tema 825)<sup>22</sup>, oportunidade em que, por maioria de votos declarou que as leis estaduais que instituíram o ITCMD nas situações tratadas pelo artigo 155, §1º, inciso III, alíneas “a” e “b”, da CF, sem respaldo em lei complementar são inconstitucionais. Mais uma vez, restou rejeitada a tese dos Estados de que o art. 24, §3º, da CF, autorizaria o exercício de competência tributária para instituição de leis estaduais sobre ITCMD antes da edição de uma lei complementar nacional. Embora a tese fazendária tenha sido acolhida pelo voto – bem fundamentado – do Ministro Alexandre de Moraes, o entendimento restou vencido.

Apesar do bem articulado voto-vencido, acertou novamente o STF ao fazer prevalecer a tese firmada no Tema nº 825, de que “*é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no artigo 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional*”. Com efeito, enquanto não editada uma lei complementar, resta proibida a cobrança do ITCMD sobre sucessão de bens e direitos no exterior (nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da CF) para os fatos geradores posteriores à publicação do acórdão do STF.

---

<sup>20</sup>BRASIL. TJRJ. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0189188-24.2011.8.19.0000. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Rel. Desembargador Nagib Slaibi. Julgado: 01 fev. 2016 <https://tj-rj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/342671203/arguicao-de-inconstitucionalidade-1891882420118190001-rio-de-janeiro-tribunal-de-justica/inteiro-teor-342671208>. Acesso em: 07 mar. 2021.

<sup>21</sup>BRASIL. TJSP. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000. Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Rel. Desembargador Guerrieri Rezende. Data da Tramitação: 13 fev. 2012 a 02 abr. 2012. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/Processos>. Acesso em: 07 mar. 2021.

<sup>22</sup> BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº851.108. Relator Ministro Dias Toffoli. Plenário. STF. Julgamento: 01 mar. 2021. Disponível: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>. Acesso em: 07 mar. 2021.

Ademais, o Plenário do STF decidiu por modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de modo *ex nunc* (“*contar da publicação do acórdão em questão, ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão*”), e resguardar o direito daqueles que já haviam ajuizado a ação judicial em curso. Também é possível verificar que o instituto da modulação dos efeitos acabou por validar a violação, pelos Estados, ao texto constitucional no que concerne à exigência de prévia edição de uma lei complementar pelo Congresso Nacional para que seja possível o exercício da competência tributária dos Estados para cobrança do ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da CF.

## 5. CONCLUSÕES

A análise dos julgados acima permite concluir que o STF tem reputado como imprescindível a edição de lei complementar disciplinando a instituição de novas cobranças de ICMS (inclusive nos casos de alargamento de competência tributária por meio emenda constitucional) e ITCMD (nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da CF), previamente à promulgação das leis estaduais sobre o tema. Exigindo a completude do chamado *fluxo de positivação* dessas cobranças, a Suprema Corte tem rejeitado as diversas tentativas de os Estados aplicarem o art. 24, §3º, da CF, como fundamento para o exercício da sua competência tributária.

Há, assim, uma sinalização clara de que, em matéria tributária – seja de acordo com a sua regra geral (art. 146, I e III, da CF), seja com base em regras específicas (artigo 146, inciso III c/c artigo 155, § 1º, inciso XII, da CF) –, não é aplicável o art. 24, §3º, da CF. Essa conclusão nos parece acertada, porque esse dispositivo deve permitir aos Estados a disciplina de matérias relativas tão somente a “*particularidades*” locais, i.e., quando não há potenciais conflitos de competência. Tratando-se de ICMS e de ITCMD, o artigo 24, §3º, da CF, não se aplica.

No exame das teses relativas ao ICMS Importação, ICMS/DIFAL e ITCMD heranças e doações do exterior, o STF fez valer a necessidade do legislador complementar regular previamente as regras básicas para instituição dos tributos, reduzindo, assim, os espaços para conflitos de competência entre entes federados. Em razão do cenário deletério para o pacto federativo causado pelas guerras fiscais, foi bem o STF em reconhecer a imprescindibilidade da lei complementar, de caráter nacional, condição para o exercício de competência tributária pelos Estados em matéria de ICMS e ITCMD.

Por outro lado, merece críticas a adoção, pelo STF, do instituto da modulação dos efeitos das decisões favoráveis aos contribuintes nesses casos, porque, ao assim fazer, deixou-se um recado para os Estados no sentido de que vale a pena, do ponto de vista arrecadatório, o cometimento de certas violações à Constituição Federal, notadamente no que tange à exigência de prévia edição de lei complementar regulamentadora de competências tributárias de ICMS e ITCMD. Deste modo, o STF aplicou a regra e, ao mesmo tempo, retirou a respectiva penalidade (em relação ao passado), reduzindo a coercitividade daquela regra. Cogita-se, com isso, um possível efeito negativo do emprego da modulação de efeitos nessa matéria, consistente em um potencial incentivo aos Estados quanto ao cometimento de novas violações à CF, colocando em risco o pacto federativo.