

## AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.469 DISTRITO FEDERAL

### VOTO

#### O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

##### 1. DAS QUESTÕES PRELIMINARES

De início, considero não haver necessidade de se acolher a alegação da Procuradoria-Geral da República de que o feito deveria ser redistribuído à Ministra **Cármem Lúcia**. Isso porque essa redistribuição teria por fim impedir julgamentos díspares, e tal objetivo pode ser alcançado com o julgamento da presente ação direta em conjunto com a ADI nº 5.439/DF. Ademais, é certo que, no presente feito, se impugna dispositivo cuja inconstitucionalidade também é alegada na ADI nº 5.464/DF, de **minha relatoria**, em que já concedi medida cautelar, “**ad referendum** do Plenário, para **suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 editado pelo CONFAZ, até o julgamento final da ação**”.

Afasto, ainda, a preliminar de ilegitimidade ativa suscitada pela Advocacia-Geral da União. Não considero que a autora, Associação Brasileira de Comércio Eletrônico, seja uma associação de composição heterogênea. Dispõe o art. 6º de seu estatuto que “poderão filiar-se pessoas jurídicas legalmente estabelecidas, de área de atuação relacionada ao varejo e/ou prestação de serviços para o varejo (...)”.

**Vide** que seus filiados não integram categorias radicalmente distintas. Afinal, só podem participar da associação pessoas jurídicas ligadas ao varejo e que atuem por meio do comércio eletrônico. Aliás, foi muito por conta da expansão dessa categoria que surgiu tanto a EC nº 87/15 como o convênio ora impugnado. Os associados, portanto, possuem um interesse comum identificável.

Nesse sentido, **vide**:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE -  
CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO - LEGITIMIDADE  
ATIVA ‘AD CAUSAM’ - ENTIDADE DE CLASSE - NÃO  
CONFIGURAÇÃO - CARÊNCIA DA AÇÃO. - (...) Dentre as

pessoas ativamente legitimadas 'ad causam' para o ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade estão as entidades de classe de âmbito nacional (CF. art. 103, IX). (...) - Entidades internacionais, que possuam uma Seção Brasileira domiciliada em território nacional, incumbida de representá-las no Brasil, não se qualificam, para os efeitos do art. 103 da Constituição, como instituições de classe. **A composição heterogênea de associação que reúna, em função de explícita previsão estatutária, pessoas vinculadas a categorias radicalmente distintas, atua como elemento descaracterizador da sua representatividade.** Não se configuram, em consequência, como entidades de classe aquelas instituições que são integradas por membros vinculados a estratos sociais, profissionais ou econômicos diversificados, cujos objetivos, individualmente considerados, revelam-se contrastantes. Falta a essas entidades, na realidade, a presença de um elemento unificador que, fundado na essencial homogeneidade, comunhão e identidade de valores, constitui o fator necessário de conexão, apto a identificar os associados que as compõem como membros efetivamente pertencentes a uma determinada classe. - (...)" (ADI nº 108/DF-QO, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Celso de Mello**, DJ de 5/6/92).

Passo a analisar o mérito.

## 2. INTRODUÇÃO

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade em que se questiona a validade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/15, firmado no âmbito do CONFAZ.

Do preâmbulo do convênio consta que ele dispõe "sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a **consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada**" (grifo nosso). Adveio ele após a Emenda Constitucional nº 87/2015, que determinou a **adoção da alíquota interestadual** nas operações e prestações que destinem bens ou serviços a

consumidor final localizado em outro estado, **seja ele contribuinte ou não do imposto**, cabendo ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual. Nas hipóteses em que o destinatário não for contribuinte do ICMS, a referida emenda constitucional atribuiu a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota ao remetente do bem ou mercadoria.

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

Nesse contexto, foi firmado o Protocolo ICMS nº 21, de 1º de abril de 2011, do CONFAZ, por meio do qual as unidades signatárias acordaram ser exigível, a favor do estado de destino da mercadoria ou do bem, a parcela do ICMS devida na operação interestadual em que o consumidor final adquirisse mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de **internet, telemarketing** ou **showroom**. Nos considerandos do diploma, se apontou que a aquisição de mercadorias e de bens de forma remota, especialmente por meio da **internet**, vinha aumentando de modo não previsto pelo constituinte originário. Além disso, se registrou que a tributação apenas na origem não se coadunava com “a essência do principal imposto estadual” nem preservava “a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino”.

Tal protocolo, todavia, foi declarado inconstitucional no julgamento da ADI nº 4.628/DF, Relator o Ministro **Luiz Fux**. Para Sua Excelência, os estados membros não poderiam, por tal via, alterar a regra constitucional

## ADI 5469 / DF

de repartição do imposto, ainda que houvesse um cenário desfavorável a eles. Se isso fosse permitido, haveria subversão “da sistemática de repartição de competências tributárias, notadamente relativa ao ICMS, que tem na Constituição a sede própria para aglutinar tal regramento”. Ademais, de sua óptica, “a estrita observância dos imperativos constitucionais relativos aos ICMS se impõe como instrumento de preservação da higidez do pacto federativo”. Ainda para o Ministro, a correção das desigualdades regionais advindas da aplicação do art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal, em sua redação originária, “somente poderia emergir pela promulgação de emenda constitucional, operando uma reforma tributária, e não mediante a edição de qualquer outra espécie normativa”.

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

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

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

No que diz respeito à alínea b do inciso VIII do § 2º do art. 155 da

## ADI 5469 / DF

Constituição Federal, surgiram duas teses. A primeira é a de que o remetente seria substituto tributário quanto ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, sendo o destinatário seu verdadeiro contribuinte. A segunda tese é a de que o remetente seria o próprio contribuinte do aludido diferencial.

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

Vejamos.

### 3. DO CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015

Como visto, a EC nº 87/2015 criou uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a não contribuintes do ICMS. Houve, portanto, substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária. O ICMS incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, agora foi dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna.

A **cláusula primeira** do Convênio ICMS nº 93/2015 indica a necessidade de as normas do convênio serem observadas nas operações e prestações em que haja destinação de bem ou serviço a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em unidade federada distinta da do remetente.

Por seu turno, a **cláusula segunda** cuida, em suma, de esmiuçar os diversos aspectos da nova obrigação tributária introduzida com a emenda constitucional. Seus incisos I e II dispõem que o remetente ou o prestador deverá utilizar a alíquota interna do estado de destino para calcular o ICMS total, a alíquota interestadual do ICMS para calcular o valor devido

## ADI 5469 / DF

ao estado de origem e o diferencial de alíquotas para calcular o montante devido ao estado de destino. No que se refere ao prestador de serviço, a cláusula prevê que ele não necessitará recolher o imposto relativo ao diferencial de alíquotas de ICMS para o estado de destino quando o transporte interestadual for efetuado pelo próprio remetente (de um bem) ou por sua conta e ordem (cláusula CIF – **cost, insurance and freight**). Nesse sentido, quando o remetente de um bem recolhe para o estado de localização do destinatário o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas (cláusula segunda, I, c, c/c os §§ 1º e 1º-A), nisso já está incluído o valor relativo ao frete, caso o transporte seja efetuado por ele mesmo ou por sua conta e ordem e seja cobrado separadamente. Desse modo, inserir esse valor também na base de cálculo de uma prestação de serviço (cláusula segunda, II, c, c/c os §§ 1º e 1º-A) para a cobrança do mesmo imposto resultaria em **bis in idem**. É isso que evita o § 3º da cláusula segunda.

A **cláusula terceira** do convênio estabelece que o crédito do ICMS decorrente das operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, observados os arts. 19 e 20 da mencionada lei. Ao consignar isso, ela **veda** que tal crédito seja deduzido do débito do imposto correspondente ao diferencial de alíquotas devido ao estado de destino.

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

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

Como se sabe, cabe a lei complementar, entre outras incumbências, dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e estabelecer normas gerais sobre os fatos geradores, as bases de cálculo, os

## ADI 5469 / DF

contribuintes dos impostos discriminados na Constituição e a obrigação tributária (art. 146, I, e III, a e b). Também cabe a ela estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, podendo instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições.

Especificamente no que diz respeito ao ICMS, o texto constitucional consigna caber a lei complementar, entre outras atribuições, definir seus contribuintes; dispor sobre substituição tributária; disciplinar o regime de compensação do imposto; fixar o local das operações para fins de cobrança do imposto e de definição do estabelecimento responsável por seu recolhimento; fixar a base de cálculo (art. 155, § 2º, XII, alíneas a a d, e i).

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

Cumprindo, assim, investigar i) se essa lei possui normas suficientes para autorizar os estados e o Distrito Federal a efetivar a tributação prevista nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal na hipótese de o consumidor final não ser contribuinte do tributo; e ii) em que medida o Convênio ICMS nº 93/2015 estaria invadindo a competência normativa atribuída às leis complementares.

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

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



## ADI 5469 / DF

onde ocorre o fato gerador, para efeito de cobrança da exação.

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

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

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

A ausência de disposições na Lei Kandir sobre ICMS relativo ao diferencial de alíquotas em comento é corroborada pelo fato de estarem em trâmite na Câmara dos Deputados ao menos dois projetos de lei complementar versando sobre o tema. Nesse sentido, cito o PLP nº 218/2016 e o PLP nº 325/2016.

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

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

Atente-se, por conta disso, que o recolhimento ao qual se refere a alínea c dos incisos I e II da cláusula segunda do convênio questionado

## **ADI 5469 / DF**

deve levar em conta a não cumulatividade do ICMS.

A propósito, a falta de lei complementar dispendo sobre os assuntos em tela já vem trazendo diversos conflitos federativos, como bem aduziram os recorrentes do RE nº 1.287019 (julgamento em conjunto), em memorial apresentado em 28/10/20.

Citaram eles, por exemplo, que o Distrito Federal (consulta nº 18/2018) e os Estados de Pernambuco e de Santa Catarina adotam, para efeito da tributação em tela, o conceito de destinatário jurídico. De outro lado, os Estados de São Paulo (consulta 20865/2019), Paraná (consulta 144/2016) e Rondônia (consulta 34/2019) adotam, para o mesmo fim, o conceito de destino físico das mercadorias.

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

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

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

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

Em primeiro lugar, é importante esclarecer que não se diverge acerca da possibilidade de o Convênio CONFAZ nº 93/2015 dispor sobre

## ADI 5469 / DF

procedimentos a serem observados no recolhimento do ICMS devido às unidades de origem e de destino nas hipóteses introduzidas pela EC nº 87/2015, como defendeu o ilustre representante do Ministério Público Federal.

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

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

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

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

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

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

Em suma, consigno que não pode o convênio interestadual suprir a ausência de lei complementar, dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015.

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

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

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

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

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

“Se é certo que a Emenda Constitucional nº 87/2015

uniformizou o regramento para a exigência do ICMS em operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outra unidade da federação, **contribuinte ou não**, não só fixando a alíquota que será adotada na origem (interestadual), como também prevendo o diferencial de alíquota a favor do destino em todas as operações e prestações, não é menos certo que o art. 146, III, d, da Constituição dispôs caber [à] lei complementar a **definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte**.

Dispõe o art. 146 o seguinte:

‘Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

(...)

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

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

III - **o recolhimento será unificado e centralizado** e a

distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

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

Com efeito, a Constituição dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, o que inclui **regimes especiais ou simplificados** de certos tributos, como o **ICMS** (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03). A Carta Federal também possibilita a essa lei complementar 'instituir um **regime único de arrecadação** dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios', observando-se, além de outras condições, a facultativa adesão do contribuinte, o recolhimento unificado e centralizado bem como a imediata distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados, vedada qualquer retenção ou condicionamento (art. 146, parágrafo único, III, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03).

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

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

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

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

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

Ressaltei no voto que proferi no citado recurso extraordinário que o conjunto dos dispositivos constitucionais que versam sobre o **tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, traduzem**, para além de razões jurídicas, questões econômicas e sociais ligadas à necessidade de se conferirem condições justas e igualitárias de competição para essas empresas. Anotei, ainda, que o tratamento favorecido determinado pelo constituinte não importa em desoneração das obrigações fiscais, devendo o **regime simplificado** afigurar-se como uma adequação da carga tributária às particularidades do microempreendedor.

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

pelo citado diploma. Nesse sentido, essas empresas não necessitam de recolhê-lo separadamente.

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

O simples fato de a Emenda Constitucional nº 87/2015 não ter feito qualquer referência ou exceção à situação dos optantes do SIMPLES NACIONAL não autoriza o entendimento externado pelos estados e pelo Distrito Federal por meio da cláusula nona do Convênio nº 93/2015. Ao lado da regência constitucional dos tributos, a Carta Magna consagra o tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, conforme arts. 179 e 170, inciso IX, prevendo, no âmbito tributário, que lei complementar defina esse tratamento, o que inclui regimes especiais ou simplificados, no caso do ICMS (Constituição, art. 146, [III], d), não tendo havido qualquer modificação dessa previsão constitucional com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015.

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

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

(...)



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

(...)

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

(...)

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

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

grifos nossos).

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

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

(...)

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

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

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

(...)

*Pelo exposto e considerando a orientação que vem sendo adotada pelo Supremo Tribunal Federal - ao qual incumbe interpretar em definitivo a Constituição -, pode-se concluir que*

*a Cláusula Nona da Proposta de Convênio 66/2015, ao determinar a extensão da sistemática da Emenda Constitucional nº 87 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da respectiva lei complementar disciplinadora, pois, como visto, a nova ordem constitucional não tem aplicabilidade direta a estes contribuintes.”*

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

## 7. DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO

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

Destaco que a presente ação direta havia sido autuada em 5/2/16, pouco tempo depois do início da produção dos efeitos da EC nº 87/15. Em 17/2/16, nos autos da ADI nº 5.464/DF, deferi medida cautelar, **ad referendum** do Plenário, para **suspender a eficácia** da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 - editado pelo CONFAZ - até o julgamento final daquela ação. Naquela ocasião, a Corte já sinalizou com a declaração de inconstitucionalidade da cláusula nona do Convênio e com a impossibilidade de cobrança do ICMS na forma introduzida pela emenda constitucional, pelo menos no que se referia às empresas optantes pelo Simples Nacional. Tramitam na Câmara dos Deputados, desde 2016, os PLP nºs 218 e 325, os quais buscam regulamentar a inovação trazida pela EC nº 87/2015. No andamento atual das proposições consta que elas se encontram na Comissão de Constituição e Justiça desde 7/6/19.

Não obstante o vácuo normativo ocasionado pela inexistência de lei complementar, é fato que os estados continuaram a poder cobrar o ICMS com base nas cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do convênio. Não há dúvida de que uma miríade de operações foi tributada nos moldes dessas outras cláusulas.

Além do mais, é imprescindível recordar que a EC nº 87/15 e o

convênio impugnado, o qual a regulamentou, vieram do objetivo de melhor distribuir entre os estados e o Distrito Federal parcela da renda advinda do ICMS nas operações e prestações interestaduais.

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

Reproduzo as considerações lançadas pelo Secretário de Estado de Fazenda do Distrito Federal nas informações por ele prestadas:

“[É] preciso lembrar que o sistema de incidência e repartição de ICMS relativamente a operações interestaduais encontrava-se em plena vigência até o advento da Emenda Constitucional n. 87/2015. E, por evidente, essa antiga sistemática não será ripristinada na hipótese de declaração de inconstitucionalidade ou de sustação de eficácia das Cláusulas Primeira, Segunda Terceira, Sexta e Nona do Convênio ICMS n. 93/2015, mesmo porque ela foi revogada por uma norma constitucional que permanecerá perfeitamente válida.

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

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

## ADI 5469 / DF

Sendo assim, julgo ser necessário se modularem os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464 e, quanto às cláusulas primeira, segunda terceira e sexta, a partir do exercício seguinte (2021).

### 8. DA PARTE DISPOSITIVA

Ante o exposto, julgo procedente a ação direta, declarando a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal.

Proponho a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, para estabelecer que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a concessão da medida cautelar, **ad referendum** do Plenário, nos autos da ADI nº 5.464/DF, e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício seguinte a este julgamento (2021).

É como voto.