



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
Procuradoria-Geral da República

Nº 168.579/2016-AsJConst/SAJ/PGR

Ação direta de inconstitucionalidade 5.439/DF

Relatora: Ministra **Cármem Lúcia**
Requerente: Associação Brasileira de Distribuidores de Medicamentos
Especiais e Excepcionais (ABRADIMEX)
Interessado: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária
(CONFAZ)

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ICMS. VENDA DE BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO, EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015. EQUIPARAÇÃO, PARA EFEITO DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL, DE CONTRIBUINTE E NÃO CONTRIBUINTE DE ICMS. UNIFORMIZAÇÃO DE PROCEDIMENTOS DE RECOLHIMENTO. CONVÊNIO ICMS 93/2015. OBSERVÂNCIA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E DA LEI COMPLEMENTAR.

1. Devem distribuir-se por prevenção ações de controle concentrado de constitucionalidade que possuam coincidência parcial de objetos, com atribuição do processo mais recente ao relator do mais antigo, de acordo com o art. 77-B do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

2. A Emenda Constitucional 87/2015 alterou a sistemática de aplicação de alíquotas apenas nas operações destinadas a contribuintes do ICMS, para aplicar alíquota interestadual independentemente de o destinatário do bem ou serviço, localizado em outro estado-membro, ser contribuinte do imposto, de modo a pôr fim à denominada “guerra fiscal do *e-commerce*” (o comércio eletrônico), ou ao menos mitigá-la.

3. Equiparação do regime de aplicação de alíquotas interestaduais de ICMS a consumidores finais localizados em

outros estados, independentemente de serem contribuintes do tributo, dispensa nova regulamentação para alterar a disciplina existente de aplicação de alíquotas interestaduais a contribuintes do imposto.

4. A reserva constitucional de convênio interestadual para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS (CR, art. 155, § 2º, XII, g) não subtrai a possibilidade de utilizar esse instrumento para dirimir conflitos de interesses entre entes federativos acerca da administração do tributo.

5. A cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015, ao dispor sobre a qual estado é devida a alíquota interestadual e a quem compete recolher o tributo e a fórmula de cálculo da exação, não inovou em aspectos quantitativos do ICMS (definidos em resolução do Senado Federal, leis estaduais e lei complementar) nem extrapolou os limites de harmonização da legislação nacional do ICMS outorgados a convênios interestaduais, que podem validamente dispor sobre aspectos instrumentais do imposto.

6. Parecer por improcedência do pedido.

1 RELATÓRIO

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pela Associação Brasileira dos Distribuidores de Medicamentos Especiais e Excepcionais (ABRADI-MEX) em face da cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015, de 17 de setembro de 2015, firmado no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Este é o teor da norma impugnada:

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

I – se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”.

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

ICMS origem = BC × ALQ inter

ICMS destino – [BC × ALQ intra] – ICMS origem

Onde:

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

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino. (Incluído pelo Convênio ICMS nº 152/2015)

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

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

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

§ 5º No cálculo do imposto devido à unidade federada de destino, o remetente deve calcular, separadamente, o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, por meio da apli-

cação sobre a respectiva base de cálculo de percentual correspondente: (Incluído pelo Convênio ICMS nº 152/2015)

I – à alíquota interna da unidade federada de destino sem considerar o adicional de 2% (...); (Incluído pelo Convênio ICMS nº 152/2015);

II – ao adicional de até 2% (...). Incluído pelo Convênio ICMS nº 152/2015).

Sustenta que a norma, objetivando regulamentar alteração promovida pela Emenda Constitucional 87, de 16 de abril de 2015, desrespeitou reserva de lei complementar inscrita nos arts. 146, III, *a*, e 155, § 2º, XII, *a* e *d*, da Constituição da República. Aduz que a EC 87/2015, ao versar alteração constitucional da base de cálculo do ICMS, alteração no critério quantitativo da relação jurídica tributária e instituição de nova relação jurídica tributária, com previsão de novo fato gerador do tributo, novo sujeito ativo e nova responsabilidade tributária, somente admitiria regulamentação por lei complementar. Ressalta que a mudança atinge centenas de milhares de empresas que promovem operações de circulação de mercadorias em todo o território nacional e que se encontram na iminência de ser compelidas a observar regras de ato normativo inconstitucional, sem regulamentação da mudança constitucional por meio do veículo normativo adequado, a lei complementar.

Adotou-se o rito do art. 12 da Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999 (peça 8 do processo eletrônico).

O CONFAZ defendeu a cláusula do convênio por se limitar a estabelecer quais alíquotas serão aplicáveis nas diversas possibilidades de operações interestaduais de circulação de mercadorias – alíquotas

já instituídas em resolução do Senado Federal (alíquotas interestaduais) e na legislação ordinária de cada estado (alíquotas internas) –, objetivando viabilizar a distribuição da receita do ICMS da forma prevista na EC 87/15. Seria, portanto, insustentável falar em criação de base de cálculo diversa da fixada no art. 13 da LC 87/96 (valor da operação, com aplicação da regra da composição da base de cálculo “por dentro” – peça 20).

A Advocacia-Geral da União manifestou-se por improcedência do pedido (peça 26).

A Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP), diversos estados da federação e o Distrito Federal solicitaram ingresso como *amici curiæ* (peças 14 e 28).

É o relatório.

2 DISTRIBUIÇÃO POR PREVENÇÃO

O artigo 77-B do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal (RISTF) estabelece regra de distribuição por prevenção para ações de controle concentrado de constitucionalidade “quando haja coincidência total ou parcial de objetos”. Esta ação direta, que tem por objeto a cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015, foi distribuída à Ministra CARMEN LÚCIA em 17 de dezembro de 2015. Em 29 de janeiro de 2016, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ajuizou a ADI 5.464/DF, que tem por objeto a cláusula nona do mesmo Convênio ICMS, distribuída

ao Ministro DIAS TOFFOLI. Não havia prevenção entre as duas ações, por cuidarem de objetos distintos. Em 5 de fevereiro de 2016, distribuiu-se, por prevenção, ao Ministro DIAS TOFFOLI, a ADI 5.469/DF, na qual se questionam as cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS 93/2015. Esta última ação, todavia, deveria, pela regra de prevenção do art. 77-B, ter sido distribuída à Ministra CÁRMEN LÚCIA, por ser relatora da ação direta mais antiga com coincidência parcial de objeto.

Conquanto a norma do art. 77-B do RISTF diga respeito a regra de prevenção, deve ser observada para reunir ações de controle concentrado de constitucionalidade. Sua finalidade é, precisamente, impedir julgamentos díspares sobre constitucionalidade de lei ou ato normativo pelo tribunal.

São fundamentos para reunião de processos a possibilidade de contradição e economia processual. Por conseguinte, ainda que não se redistribua a ADI 5.469/DF para a Ministra CÁRMEN LÚCIA, ela deveria ser julgada com esta ação direta, a fim de evitar julgamentos divergentes e prestigiar a celeridade processual.

A Presidência do Supremo Tribunal Federal deverá, considerado o estágio de cada processo, decidir sobre a redistribuição ou reunião dos processos para julgamento conjunto.

2. MÉRITO

2.1. REGIME DE ICMS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS: A EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015

O avanço do comércio eletrônico e o incremento da venda de mercadorias por essa modalidade, pela facilidade e comodidade da transação e pela disseminação da internet, gerou substancial elevação de operações interestaduais por consumidores finais não contribuintes do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), com diminuição no consumo interno dos estados e perda de arrecadação tributária obtida com o imposto.

Com objetivo de tornar mais equânime a distribuição da arrecadação do ICMS nas operações interestaduais a consumidor final não contribuinte, foi promulgada a Emenda Constitucional 87, de 16 de abril de 2015, a qual, resumidamente, alterou a sistemática de aplicação alíquota interestadual apenas em operações destinadas a contribuintes do imposto, para exigir diferencial de alíquotas nas operações interestaduais **independentemente** de o destinatário ser contribuinte e, dessa forma, pôr fim à denominada “guerra fiscal do *e-commerce*” (o comércio eletrônico), ou ao menos mitigá-la.

A respeito da modificação operada pela EC 87/2015, observa MARCELO KALTER HIROSE SILVA, em artigo que aborda a nova siste-

mática de recolhimento de ICMS em operações interestaduais com destinatário final não contribuinte do imposto (*sic*):

A Emenda Constitucional n. 87 (“EC 87/2015”), promulgada em 16 de abril de 2015, alterou o artigo 155, §2º, VII e VIII, da Constituição Federal, teve por objetivo repartir de forma mais equânime o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e Telecomunicações (“ICMS”) incidente nas operações interestaduais de bens e serviços destinados a consumidor final.

Antes da alteração promovida pela EC 87/2015 o ICMS incidente sobre operações interestaduais com destino a consumidor final era integralmente recolhido para o Estado do remetente das mercadorias, utilizando-se da base de cálculo e alíquota por ela promovida.

Ocorre que o grande impulso nas vendas realizadas pelo setor de *e-commerce*, no qual as compras são realizadas por sites da *internet*, acabou por se tornar tão relevante que parte dos Estados tiveram significativa redução em sua arrecadação, vez que os consumidores passaram a realizar compras pela internet ao invés de realizar as compras de forma local. Em outras palavras, o consumo que antes ocorria internamente no Estado, com o respectivo recolhimento do ICMS em favor deste Estado, passou a se concentrar nos Estados onde estavam localizados os Centros de Distribuição das empresas de *e-commerce*.

Como pode se observar dos dados fornecidos pelo relatório *WebShoppers*, elaborado pela *E-Bit*, empresa que mantém cadastro de mais de 11.000 lojas virtuais, o faturamento dessas empresas em 2008 era de R\$ 8,2 bilhões e, apenas no primeiro semestre de 2015, foi de R\$ 18,6 bilhões, o que demonstra o intenso crescimento do comércio nesta modalidade e o paulatino esvaziamento da arrecadação dos Estados nos quais figuram apenas os consumidores finais.

Dessa forma, a grosso modo, a EC 87/2015 praticamente equiparou as operações interestaduais para consumidor final às operações interestaduais para contribuinte do ICMS que figuram como etapa na cadeia produtiva, ou seja, nas quais as mercadorias são adquiridas como insumo para a produção de outras mercadorias. Nessa hipótese, o ICMS sempre havia

sido repartido entre o Estado do remetente da mercadoria e o de seu destinatário. Assim, a alíquota interestadual, definida pelo Senado, era devida ao Estado de origem e a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual era devida para o Estado em que [estivesse] localizado o estabelecimento de destino das mercadorias.

Com o escopo de reduzir impactos na redução da arrecadação dos Estados em que estão localizados os referidos centros de distribuição das empresas de *e-commerce* a parte destinada ao Estado de destino será repartida com o Estado de origem, até que em 2019 seja destinada integralmente ao Estado de destino (art. 99 do ADCT/88).

Ocorre que a nova sistemática de apuração do ICMS nas operações com destinatário final consumidor não se atém às operações oriundas do *e-commerce* e terá efeitos em todas as operações que tenham destinatário final em Estado diverso do remetente das mercadorias.

Ou seja, todos os prestadores de serviços e consumidores finais deverão ter o ICMS das mercadorias adquiridas de empresas lotadas em outros Estados calculado sob essa sistemática.¹

O que fez a EC 87/2015 foi **estender** a sistemática constitucional de aplicação de alíquota interestadual do ICMS em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final **contribuinte** do imposto localizado em outro estado da federação a operações e prestações envolvendo destinatários finais **não contribuintes** daquele tributo. Dispunha a redação antiga do art. 155, § 2º, VII e VIII, da CR:

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

1 SILVA, Marcelo Kalter Hirose. Efeitos da Emenda Constitucional 87/2015 quando o estado do remetente das mercadorias concede benefício fiscal não autorizado pelo CONFAZ. *Crise econômica e soluções jurídicas*, n. 62, jan. 2016.

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de bens e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...].

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

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

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

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

O Supremo Tribunal Federal, tendo em conta as regras de repartição do ICMS previstas na redação original do art. 155, § 2º, VII e VIII, da CR, declarou inconstitucionais normas do Protocolo ICMS 21, de 7 de abril de 2011, celebrado no CONFAZ, que regulava a incidência de ICMS em operações interestaduais não presenciais, em compras por internet, centrais de atendimento (*telemarketing*) e em locais de exposição (*showroom*). Determinou tributação por ambos os estados (de origem e de destino) independentemente de os consumidores finais serem contribuintes do imposto.²

A sistemática do Protocolo ICMS 21/2011 – consoante a qual se aplicava alíquota interna do ICMS na unidade de origem do bem ou da mercadoria e, na unidade destinatária, a diferença

2 Supremo Tribunal Federal. Plenário. Ação direta de inconstitucionalidade 4.628/DF. Relator: Ministro LUIZ FUX. 17/9/2014, unânime. *Diário da Justiça eletrônico* 230, 24 nov. 2014.

entre a alíquota interestadual e a interna, quando o consumidor final não fosse contribuinte do ICMS – foi constitucionalizada pela EC 87/2015, que alterou a redação do art. 155, § 2º, VII e VIII, da CR, para assim dispor:

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

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de bens e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...].

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

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

a) (revogada);

b) (revogada);

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

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

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

A EC 87/2015 suprimiu do texto constitucional a distinção de tratamento das operações e prestações interestaduais pela condição do destinatário final de contribuinte ou não do ICMS. Aplicou, indistintamente, a regra até então prevista para destinatários finais contribuintes aos não contribuintes do imposto. Restabeleceu-se, com isso, o enunciado de súmula 569 do STF, segundo o qual “é

inconstitucional a discriminação de alíquotas do imposto de circulação de mercadorias nas operações interestaduais, em razão de o destinatário ser, ou não, contribuinte do imposto”.

2.2. LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A Constituição da República exige lei complementar em matéria tributária tanto para servir ao legislador federal, no exercício de competência da União (lei complementar federal), quanto ao legislador nacional, criando as chamadas normas gerais em matéria de legislação tributária (lei complementar nacional).

No exercício da competência legislativa da União, em matéria tributária, lei complementar disciplinará competências privativas específicas (Constituição da República, arts. 148 e 153, VII)³ e competência residual (CR, arts. 154, I, e 195, § 4º).⁴ No que tange à reserva de lei complementar para estabelecer normas gerais em

3 “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, *b*.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. [...]

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

VII – grandes fortunas, nos termos da lei complementar. [...]

4 “Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...].

Art. 195 A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...].

matéria de legislação tributária (lei complementar nacional), dispõe a Constituição:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para microempresas e para 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 jurídico 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 recurso 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.

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”.

A expressão “normas gerais em matéria de legislação tributária”, embora consubstancie conceito jurídico indeterminado, pode ser compreendida como modalidade de “lei nacional dirigida, indistintamente, ao legislador ordinário dos entes políticos – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – de forma isonômica”.⁵ Enfatiza SACHA CALMON NAVARRO COELHO que o Código Tributário Nacional (CTN) é exemplo de norma geral de direito tributário, porquanto:

as normas gerais de direito tributário, veiculadas pelas leis complementares, são eficazes em todo território nacional, acompanhando o âmbito de validade especial destas e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas, em sede de tributação.⁶

Norma geral em matéria de legislação tributária, portanto, é a que se destina a unificar o sistema tributário nacional, de modo que, seja o tributo federal, estadual ou municipal, hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, elementos que compõem a obrigação tributária, prescrição, decadência e demais aspectos relacionados à entidade tributária obedecerão a regime geral que busca evitar desarmonia no sistema.

A norma nacional que disciplina o ICMS – pela repercussão extraterritorial de que se reveste o tributo – é a Lei Complementar

5 CRUZ, Diniz Ferreira da. *Lei complementar em matéria tributária*. São Paulo: Bushatsky, 1978, p. 44-45.

6 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 132.

87, de 13 de setembro de 1996 (denominada de “Lei Kandir”), editada com respaldo no art. 146, III, *a*, da CR, e no art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) de 1988.⁷

Observa JOSÉ AFONSO DA SILVA que, em relação ao ICMS, a lei complementar assume função que vai além da previsão geral do art. 146, III, da CR. Segundo este, a exigência de lei complementar foi melhor detalhada no art. 155, XII, da CR, dada a complexidade que permeia esse imposto estadual de feição nacional:

[...] lei complementar prevista no art. 146, III, desenha três funções: prevenir conflitos de competência, regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. A lei complementar mencionada no inciso XII do § 2º do art. 155 encaixa-se primordialmente na função de limitar o poder de tributar relativamente ao ICMS, porque tem por objetivo definir quem é contribuinte desse imposto; dispor sobre a substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto; fixar o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável; excluir da sua incidência, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a” (ou seja, ele não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar); prever casos de manutenção de crédito relativamente

7 “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. [...]”

§ 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”.

à remessa para outro Estado e exportação para o exterior de serviços e de mercadorias; regular o forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais incidirá uma única vez, qualquer que seja sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o inciso X, “b” (ou seja, sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica); fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na exportação de bem, mercadoria ou serviço. **A lei mencionada no dispositivo em comentário já veio: é a Lei Complementar 87, de 13.9.1996.** Além de tudo isso, ainda se comente à lei complementar regular, definir, prever, fixar, excluir, dispor a respeito de situações relativas ao ICMS [...].⁸

A Lei Complementar 87/1996, ao dispor sobre o regramento nacional do ICMS, estabelece, entre outras normas, a hipótese de incidência do tributo (arts. 1º, 2º e 12), seus contribuintes e responsáveis tributários (arts. 2º a 7º e 9º), a base de cálculo (arts. 8º e 13 a 16) e o local da operação ou prestação, para efeito de cobrança e definição do estabelecimento responsável (art. 11).

No que se refere ao ICMS devido em operações e prestações destinadas a consumidor final localizado em outro estado, seja na redação anterior à EC 87/2015 ou na atual, o próprio texto constitucional define alguns elementos da tributação (sujeitos e responsáveis tributários), para efeito de repartição do tributo. A EC 87/2015, repita-se, **equiparou**, para efeito de aplicação de alíquota interestadual e repartição do ICMS entre estados de origem e destino, operações interestaduais entre contribuintes, com operação

8 SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 687-688. Sem destaques no original.

que destine bem, mercadoria ou serviço a não contribuinte localizado em outro estado. Não inovou sobre hipótese de incidência, base de cálculo ou alíquota do ICMS previsto no art. 155, § 2º, VII e VIII, da CR e na LC 87/1996.

Portanto, já existe definição dos elementos necessários para essa espécie de incidência tributária na Constituição e na LC 87/2015.

2.3. LIMITES DOS CONVÊNIOS DE ICMS

O campo do convênio de ICMS não se confunde com o da lei complementar. Cláusulas de convênio de ICMS subordinam-se à lei complementar. O art. 155, § 2º, XII, g, da CR reserva aos convênios dispor, mediante deliberação dos estados e do Distrito Federal, sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS. A reserva constitucional de convênio não impede que União, estados e Distrito Federal celebrem convênios para execução de suas leis, serviços ou decisões, a fim de prestarem uns aos outros assistência, seja para fiscalização ou para permuta de informações.

Convênios interestaduais também se prestam para fixar alíquotas aplicáveis aos combustíveis e lubrificantes definidos em lei complementar como sujeitos à incidência do ICMS em etapa única (CR, art. 155, § 4º, IV) e para fixar as regras destinadas a apuração e destinação do ICMS incidente sobre esses mesmos combustíveis e lubrificantes (CR, art. 155, § 5º).⁹

⁹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: [...]

RICARDO ALEXANDRE define convênios interestaduais como “acordos de vontade firmados por pessoas políticas de direito público interno para consecução de objetivos comuns”.¹⁰ Sua utilização, portanto, não se reduz a deliberações sobre concessão de isenção, de incentivos ou benefícios fiscais de ICMS. É o convênio mecanismo vocacionado a dirimir conflitos de interesses entre entes federativos acerca da administração do ICMS. Exerce papel de harmonização da legislação nacional dessa espécie tributária.

LUCIANO GARCIA MIGUEL, ao discorrer sobre a função do CONFAZ em matéria de **ICMS interestadual**, ressalta a possibilidade de veiculação de deveres instrumentais por convênio, nos moldes do art. 199 do Código Tributário Nacional:¹¹

[...] há outros atos, convênios e protocolos, celebrados no âmbito do CONFAZ, estes com base no art. 199 do CTN, segundo o qual as Fazendas Públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutualmente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações. Esses atos são utilizados, como foi exposto, para disciplinar a nível nacional, os deveres instrumentais do ICMS. Uma vez que esse imposto, em regra, incide nas operações interestaduais e que, em observância ao princípio da

IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) [...].

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g”.

10 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Método, 2009, p. 222.

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

não cumulatividade, impõe-se a aceitação recíproca dos créditos entre os Estados de origem e de destino, há a necessidade natural de se estabelecer, de forma harmônica entre as pessoas políticas participantes dessas relações, os deveres que instrumentalizam a incidência do imposto nessa hipótese.¹²

Pode o CONFAZ, mediante deliberação dos estados-membros e do Distrito Federal, celebrar convênio para dirimir conflitos acerca da aplicação da regra de distribuição de ICMS inaugurada pela EC 87/2015, desde que não contrarie ou invada matéria reservada a lei complementar ou sujeita a reserva absoluta de lei.

O Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015, celebrado pelos Estados e Distrito Federal no CONFAZ, buscou disciplinar os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens, mercadorias e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade da federação, nos termos da EC 87/2015. KARIN ROSE MUSSI BOTELHO PICCOLI resume as principais deliberações do ato:

- a) definiu o cálculo, onde:
 - a.1) será utilizada a alíquota interestadual para fins de cálculo do ICMS devido à UF de origem;
 - a.2) será utilizada a alíquota interna prevista na legislação da UF de destino para cálculo do ICMS devido à UF de destino;
 - a.3) a diferença entre ambos será recolhida para a UF de destino;
 - a.4) que o adicional de até 2% na alíquota será considerado para fins de cálculo do diferencial, mas será recolhido em sua totalidade para a UF de destino;

12 MIGUEL, Luciano Garcia. A função do Conselho Nacional de Política Fiscal (CONFAZ) como instrumento de harmonização da legislação nacional do ICMS. *Revista de estudos tributários* nº 86, p. 78-91, jul/ago 2012.

- b) estabeleceu que a base de cálculo do ICMS a ser utilizado para cálculo do diferencial de alíquotas é o valor da operação ou preço do serviço, observando-se o disposto na Lei Complementar nº 87/1996, artigo 13, § 1º, sobre as parcelas que integram a base de cálculo do ICMS;
- c) determinou que o recolhimento do diferencial de alíquotas deverá ser realizado por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da UF de destino no momento da saída do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação
- d) que as situações de crédito não sofram qualquer alteração por conta da promulgação da EC 87/2015;
- e) que compete à UF de destino exigir inscrição no Cadastro de Contribuintes e, neste caso, tal numeração deverá constar em todos os documentos fiscais destinados à referida UF;
- e.1) neste caso, o recolhimento ocorrerá até o 15º dia do mês subsequente à saída do bem ou ao início da prestação do serviço;
- e.2) em caso de inadimplemento, a UF de destino poderá exigir o recolhimento documento a documento, operação por operação;
- e.3) dispensa nova inscrição estadual para os contribuintes que já a possuem na condição de substituto tributário;
- f) definiu que o recolhimento do diferencial de alíquotas seja realizado em separado fica à critério da UF de origem;
- g) que todas essas disposições aplicam-se também, ao contribuinte optante do regime Simples Nacional.¹³

O Convênio ICMS 93/2015 não definiu alíquota interestadual ou interna (fixadas por resolução do Senado e por leis estaduais), tampouco base de cálculo do ICMS devido nas operações que destinem bens, mercadorias ou serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outro estado. Limitou-se, a

13 PICCOLI, Karin Rose Mussi Botelho. *ICMS sobre o comércio eletrônico: as polêmicas geradas pela EC 87/2015*. São Paulo: IOB, 2015, p. 100-101.

reproduzir, quanto a esses aspectos, o disposto no art. 155, § 2º, VII, *a* e *b*, da CR e no art. 13 da LC 87/1996.

Portanto, a cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015 não extrapola os limites e contornos definidos pela Constituição e pela Lei Complementar 87/1996, pois não inova quanto aos aspectos quantitativos da exação (alíquota e base de cálculo) e apenas disciplina aspectos instrumentais do ICMS decorrentes das modificações operadas pela EC 87/2015.

4. CONCLUSÃO

Ante o exposto, opina o Procurador-Geral da República por improcedência do pedido.

Brasília (DF), 3 de agosto de 2016.

Rodrigo Janot Monteiro de Barros

Procurador-Geral da República