

DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS: QUESTÕES CONTROVERTIDAS DO CONVÊNIO ICMS 93/2015

DIFFERENTIAL ICMS RATE: ISSUES CONTRIVED FROM ICMS AGREEMENT 93/2015

AFRÂNIO MENEZES DE OLIVEIRA JÚNIOR

Mestre em Direito pela UFAL. Especialista em Direito Tributário pela UNIDERP e em Auditoria Contábil e Fiscal pela FAMA. Graduado em Direito pela UFAL e em Ciências Contábeis pela UFS. Professor de direito tributário e empresarial da UNINASSAU Maceió. Julgador suplente do Conselho Tributário Estadual de Alagoas. Auditor Fiscal da Receita do Estado de Alagoas.
afraniomj@hotmail.com

Resumo: Este artigo trata do diferencial de alíquotas do ICMS que incide nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. O escopo do trabalho é atualizar o leitor sobre as modificações introduzidas pela EC 87/2015 no texto constitucional e sobre as controvérsias jurídicas que surgiram após a regulamentação do diferencial de alíquotas pelo Convênio ICMS 93/2015. O problema central da pesquisa consiste em averiguar se o referido convênio extrapolou os limites de sua competência e disciplinou matéria reservada a lei complementar nacional. Para tal desiderato, foram analisadas doutrina, legislação e jurisprudência.

Abstract: This article deals with the difference in ICMS rates that applies to interstate transactions and services for final consumers who are not taxpayers. The scope of the work is to update the reader on the changes introduced by EC 87/2015 in the constitutional text and on the legal controversies that arose after the regulation of the rate differential by the ICMS Agreement 93/2015. The central problem of the research is to ascertain whether the agreement exceeded the limits of its competence and disciplined matters reserved for the national complementary law. For this purpose, doctrine, legislation and jurisprudence were analyzed.

Palavras-chaves: Difal; EC 87/2015; Convênio ICMS 93/015.

Keywords: Difal; EC 87/2015; Agreement ICMS 93/015.

Sumário: 1. Introdução - 2. O regime do Difal na Constituição federal de 1988 - 3. O crescimento do comércio eletrônico e seu reflexo na partilha do ICMS entre os Estados (e o DF) - 4. As modificações introduzidas no Difal pela EC 87/2015 - 5. A natureza jurídica e as funções do convênio ICMS - 6. As questões controvertidas do Convênio ICMS 93/2015: 6.1. A inclusão dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional no regime do Difal; 6.2. A discussão sobre a necessidade de edição prévia de lei complementar para a instituição do Difal - 7. Considerações finais - 8. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Um dos temas mais controvertidos no âmbito do ICMS na atualidade é o diferencial de alíquotas – Difal cobrado nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte. Esse regime de tributação era aplicado exclusivamente às operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto, mas foi modificado pela Emenda Constitucional 87/2015,

no intuito de equalizar a repartição da receita do ICMS e minimizar o desequilíbrio econômico-financeiro e os conflitos entre os Estados e o DF decorrentes do crescimento acelerado e gigantesco do comércio eletrônico (*e-commerce*) após a publicação do texto constitucional de 1988.

O objetivo deste trabalho é abordar as particularidades do Difal, o seu esboço histórico-constitucional, as consequências do crescimento do *e-commerce* e seus reflexos na partilha do ICMS entre Estados e DF, a natureza jurídica e as funções dos convênios no âmbito do ICMS, bem como as principais questões controversas surgidas após a regulamentação da matéria pelo Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015.¹

Em verdade, as controvérsias jurídicas que envolvem esse acordo interestadual propiciaram um aumento considerável do número de demandas judiciais em todo o país e têm gerado insegurança jurídica e instabilidade nas relações entre o fisco e o contribuinte, situação que, em virtude de sua repercussão constitucional, já foi levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal, mas que, infelizmente, ainda se acha pendente de definição.

2. O REGIME DO DIFAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O ICMS é imposto de competência dos Estados e do DF, conforme Art. 155, II, da Constituição federal de 1988,²⁻³ que, diferentemente do antigo ICM, passou a incluir no seu campo de incidência a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Em verdade, segundo Fernando Rezende, a essa nova base “[...] foi incorporada a produção de petróleo e derivados, de energia elétrica, e os serviços de telecomunicações e de transporte interestadual, até então objetos de um regime tributário próprio”.⁴

Para Roque Carrazza, a sigla ICMS alberga atualmente pelo menos cinco impostos diferentes ou cinco núcleos distintos de incidência: i) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); ii) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; iii) o imposto sobre serviços

¹ BRASIL, Ministério da Fazenda. Confaz. 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. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15> Acesso em: 8 jul. 2020.

² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...].

³ É importante salientar que também cabe à União criar o ICMS em Território Federal, conforme preceitua o Art. 147 da CF/88: “Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

⁴ SILVA, Fernando Antônio Rezende da. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. *Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros-Cadernos Fórum Fiscal*. ESAF. Brasília, n. 10, jun. 2009, p. 8. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/estudos_pesquisas/forum-fiscal/publicacoes/cadernos-2004-a-2009>. Acesso em: 20 ago. 2014.

de comunicação; iv) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e v) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.⁵

Esse novo perfil do ICMS demonstra que os Estados conseguiram aumentar o campo de incidência de seu principal tributo, passando, assim, a ter maior autonomia financeira. A elaboração da Constituição de 1988, conforme Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa, “[...] teve como tônica principal a perseguição da reversão do quadro antecedente centralizador, numa perspectiva de construção democrática e, como decorrência, de uma descentralização político-jurídica. Isso se refletiu na distribuição das competências tributárias”.⁶

Entre tantas modificações promovidas na estrutura e cobrança do antigo ICM, a Constituição Federal de 1988 autorizou a cobrança do diferencial de alíquotas, no caso de operações e prestações destinadas a consumidor final contribuinte do imposto. Nesse sentido, destaquem-se os dispositivos constitucionais que disciplinavam a matéria:

Art. 155. [...]. § 2º. [...]

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

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

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença das alíquotas interna e a interestadual;

[...].

Infere-se, assim, nos termos da alínea “a” do inciso VII do § 2º do Art. 155 da CF, que caberia ao Estado destinatário dos bens e serviços a diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS. Contudo, essa hipótese de incidência do diferencial de alíquotas somente se aperfeiçoaria caso o destinatário fosse, ao mesmo tempo, consumidor final dos bens e serviços e contribuinte do imposto.

De acordo com Paulo Antônio Fernandes Campilongo, nessa hipótese, o diferencial de alíquotas do ICMS somente poderia ser exigido quando tivesse como objeto uma operação ou uma prestação de serviço (de transporte ou comunicação) interestadual, e que destinasse bens (do ativo fixo ou material de uso e consumo) a consumidor final contribuinte do imposto. Todavia, essa diferença de imposto deveria ser recolhida pelo destinatário contribuinte no momento de entrada dos bens ou do recebimento dos serviços, já que, antes da escrituração da operação no destino, não haveria como qualificar a mercadoria como ativo ou material de uso e consumo, nem haveria como se falar de serviço prestado.⁷

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 40-41.

⁶ COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. *Federalismo & ICMS: reflexos tributários*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 97 e 100.

⁷ CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. O ICMS e a antecipação parcial do imposto na operação interestadual de circulação de mercadoria. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (coord.). *ICMS: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 62.

Em verdade, o legislador constituinte, preocupado com as disparidades regionais existentes no país, acabou por criar, para a hipótese em que o remetente e destinatário estivessem situados em Estados distintos, um sistema misto de repartição de receita do ICMS. Com o compartilhamento do imposto entre os Estados, não seria privilegiado apenas o Estado produtor, cumprindo, dessa forma, os desígnios constitucionais voltados a reduzir as desigualdades regionais.⁸

Ressalte-se ainda que, nesse caso, a cobrança do diferencial de alíquotas estaria alinhada ao Princípio Constitucional da Não Cumulatividade, nos termos do Art. 155, § 2º, incisos I e II, da CF,⁹ tendo em vista que o consumidor final, contribuinte do imposto, poderia fazer uso do crédito referente à operação interestadual, compensando-o com o valor devido nas operações subsequentes.

Por outro lado, no caso da alínea “b” do inciso VII do § 2º do Art. 155 da CF, o legislador constituinte, certamente não vislumbrando a possibilidade de mudança significativa na configuração do comércio interestadual tradicional, e diante do reduzido volume de vendas de produtos e prestação de serviços não presenciais, entendeu que não haveria cobrança de diferencial de alíquotas caso o destinatário dos bens ou serviços fosse consumidor final não contribuinte do imposto.

Nessa hipótese, mesmo em se tratando de uma operação interestadual, deveria ser aplicada a alíquota interna, ou “alíquota cheia”, do Estado produtor do bem ou serviço (remetente), cabendo a este todo o ICMS, nada sendo devido ao Estado de destino. Percebe-se que, nesse caso, o texto constitucional adotou a forma de repartição do ICMS denominada de regime exclusivo da origem.

Não se deve olvidar, contudo, que a Constituição Federal de 1988 trouxe, de modo excepcional, como forma de repartição da receita do ICMS nas operações interestaduais, o regime exclusivo de destino, nos termos do § 4º do Art. 155,¹⁰ no caso das operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, cujo imposto é devido totalmente, ainda hoje, ao Estado consumidor.

Em suma, à época da edição da Constituição Federal de 1988, momento em que o volume de vendas e prestação de serviços não presenciais era insignificante, o diferencial de alíquotas do ICMS era exigido apenas em operações ou prestações interestaduais que tinham por objeto bens e serviços destinados a consumidor final contribuinte do imposto.

⁸ CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. O ICMS e a antecipação parcial do imposto na operação interestadual de circulação de mercadoria. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (coord.). *ICMS: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 62-63.

⁹ Art. 155. [...] § 2º O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte: I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; [...]

¹⁰ Art. 155. [...] § 4º. Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; [...].

3. O CRESCIMENTO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO E SEU REFLEXO NA PARTILHA DO ICMS ENTRE OS ESTADOS (E O DF)

O progresso da tecnologia da informação e a globalização econômica provocaram o crescimento acelerado do comércio eletrônico (*e-commerce*). Segundo Fábio Ulhoa Coelho, na segunda metade dos anos 90, a rede mundial de computadores popularizou-se e ultrapassou os circuitos universitários, onde gozava de inegável prestígio, fazendo evoluir vertiginosamente o comércio eletrônico com vendas de produtos (virtuais ou físicos) e prestação de serviços em que oferta e contrato são feitos por transmissão e recepção eletrônica de dados.¹¹

João Grandino Rodas ressalta que “a venda tradicional da loja do fornecedor acabou por ser substituída pelos *shoppings* virtuais, que reúnem em um mesmo espaço virtual centenas de vendedores distintos (*marketplace*)”. Segundo o mesmo autor, surgiram inicialmente os *sites* de leilão, como o *Ebay* e Mercado Livre; em seguida, os *sites* de compras coletivas, como Groupon, Peixe Urbano etc.; e os clubes de compra, como o Privália; por fim, as grandes plataformas de comércio eletrônico, como a Amazon e as Americanas. Os serviços não ficaram alheios a essa nova tendência. No segmento de hospedagem, por exemplo, surgiram as empresas Decolar, Submarino Viagens, *Booking*, *AirBnB*; e no de *delivery*, as empresas *IFood*, *Uber Eats*, *Rappi* etc.¹²

O crescimento dessa nova modalidade de operações comerciais interestaduais, via internet, acabou interferindo, sob a perspectiva econômico-financeira, na partilha do ICMS entre Estados e DF. Como visto anteriormente, o legislador constituinte prescreveu que nas operações e prestações interestaduais com destino a consumidor final não contribuinte, o ICMS seria devido exclusivamente ao Estado de origem (fornecedor), e, por consequência, não haveria repartição da receita do imposto.

Essa regra constitucional, todavia, em confronto com a nova realidade econômica do comércio virtual, causava enorme desequilíbrio no plano federativo, haja vista que todo o ICMS dessa operação pertencia ao Estado fornecedor, normalmente aos Estados das regiões Sul e Sudeste, exportadores internos por excelência, e mais desenvolvidos economicamente.

Por consequência, os Estados de destino dos produtos e serviços, em regra localizados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, importadores na sua grande maioria, perderam significativa parcela na arrecadação do ICMS, seja em virtude da redução das operações de vendas internas (tradicionais), as quais seriam tributadas por uma “alíquota cheia” ou alíquota interna, seja em razão da redução do recolhimento do ICMS antecipado, cobrado por alguns Estados¹³ nos moldes do ICMS diferencial

¹¹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial: direito de empresa – contratos, falência e recuperação de empresa*. v. 3. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomas Reuters Brasil, 2018, p. 49-50.

¹² RODAS, João Grandino. Comércio eletrônico em direção ao apogeu. *Revista Eletrônica Conjur*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jul-02/olhar-economico-comercio-eletronico-direcao-apogeu>>. Acesso em: 6 jul. 2020.

¹³ No Estado de Alagoas, por exemplo, o ICMS antecipado foi criado pela Lei Nº 6.474, de 24 de maio de 2004. Disponível em: <<http://www.sefaz.al.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 30 jun. 2020.

de alíquotas, quando da aquisição, em outras unidades federativas, de mercadorias para comercialização ou industrialização por contribuintes do ICMS.

A nova realidade do comércio virtual e a dificuldade política para modificar a rígida repartição constitucional da receita do ICMS foram, possivelmente, fatores determinantes ao surgimento de um conflito federativo específico, também conhecido como “guerra fiscal virtual” ou “guerra do comércio não presencial”, que decorreu, sobretudo, da criação de legislações tributárias estaduais para exigência, nas operações interestaduais não presenciais, do diferencial de alíquotas do ICMS de consumidores finais não contribuintes do imposto.¹⁴

A adoção dessa prática foi tão significativa e generalizada que 17 Estados e o DF, com a adesão posterior de mais dois Estados, todos localizados nas regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste, e o estado do Espírito Santo, firmaram, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, o Protocolo ICMS21, de 1º de abril de 2011,¹⁵ no intuito de uniformizar o tratamento da matéria no país.

Com fundamento nesse protocolo, os Estados signatários foram autorizados a exigir parcela de ICMS nas operações interestaduais realizadas entre contribuinte e consumidor final não contribuinte, quando estes realizassem operações mediante internet, *telemarketing* ou *showroom*. Interessante notar, de acordo com o parágrafo único da cláusula primeira do protocolo,¹⁶ que o diferencial de alíquotas se aplicava, inclusive, às operações procedentes de Estados não signatários do protocolo. A única exceção a essa regra, nos termos da cláusula quinta do protocolo,¹⁷ dizia respeito à venda interestadual de veículos novos a consumidor final, pois nesse caso já havia o Convênio ICMS51, de 15 de setembro de 2000,¹⁸ que ainda hoje trata especificamente dessa matéria, e que vem sendo aplicada plenamente por todos os Estados e DF.

Para viabilizar a cobrança do diferencial de alíquotas na sistemática instituída pelo protocolo, contudo, foi atribuída a condição de substituto tributário aos contribuintes das unidades signatárias do protocolo, ficando o estabelecimento remetente das

¹⁴ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regimento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. Curitiba: Juruá, 2016, p. 220.

¹⁵ BRASIL, Ministério da Fazenda. Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11>. Acesso em 30 jun. 2020.

¹⁶ Cláusula primeira. Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom. Parágrafo único. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo.

¹⁷ Cláusula quinta. O disposto neste Protocolo não se aplica às operações de que trata o Convênio ICMS 51/00, de 15 de dezembro de 2000.

¹⁸ BRASIL, Ministério da Fazenda. Convênio ICMS 51, de 15 de setembro de 2000. Estabelece disciplina relacionada com as operações com veículos automotores novos efetuadas por meio de faturamento direto para o consumidor. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2000/CV051_00>. Acesso em: 30 jun. 2020.

mercadorias, em razão disso, responsável pelo recolhimento do ICMS em favor da unidade federada de destino.¹⁹

Cabe lembrar que o Protocolo ICMS 21/2011 acirrou os conflitos fiscais entre os entes federativos e causou insegurança jurídica, sendo objeto de diversas ações judiciais em todo o país, algumas delas impugnando a sua constitucionalidade, a exemplo da ADI 4.713/DF,²⁰ proposta em 24 de janeiro de 2012 pela Confederação Nacional da Indústria – CNI e distribuída ao Ministro Luiz Fux.

Em 17 de setembro de 2014, o Pleno do STF, por unanimidade, e nos termos do voto do relator, julgou procedente a demanda, declarando a inconstitucionalidade do protocolo.

De acordo com trecho do voto do Ministro relator:

O indigitado diploma (Protocolo ICMS 21/2011), ao instituir a cobrança da alíquota do Estado de origem, quando o consumidor final não for contribuinte do tributo, colide frontalmente com a sistemática constitucional prevista pelo Art. 155, § 2º, VII, alínea b, bem como o Art. 150, incisos IV e V, razão por que deve ser expungido do ordenamento jurídico. Corroboram a inconstitucionalidade do indigitado diploma a existência de diversas propostas de emenda constitucional com o intuito de resolver esta hipótese de guerra fiscal, PEC Nº 56/2011, PEC Nº 103/2011 e PEC Nº 113/2011, em tramitação no Congresso Nacional. É como voto, dando provimento à ADI, modulando os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas.

Nota-se que o entendimento consolidado pelo STF estava plenamente adequado às regras constitucionais, visto que os Estados não têm competência para alterar a demarcação constitucional impositiva do ICMS, tampouco para repartir o produto da arrecadação desse gravame entre eles.

Parece-nos, portanto, que o Protocolo ICMS21/2011 foi, sem dúvida, uma solução desastrosa e desesperada, um meio ilegítimo encontrado pelos Estados e pelo DF para resolver no âmbito do Confaz a inadequação constitucional da repartição de receita do ICMS.²¹ Como bem destaca Clélio Chiesa,²² embora fosse legítima a pretensão dos Estados em alterar o critério de tributação do ICMS nas operações interestaduais, sobretudo diante do fato de que o volume de compras realizado por meio da internet

¹⁹ Cláusula segunda: Nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias deste protocolo o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela de que trata a cláusula primeira.

²⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 4713/DF. Pleno. Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4191358>>. Acesso em: 30 jun. 2020.

²¹ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. Curitiba: Juruá, 2016, p. 223.

²² CHIESA, Clélio. ICMS – Tributação das operações interestaduais – comércio eletrônico e operações com produtos oriundos do exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 16. São Paulo: Dialética, 2012, p. 45.

tornou-se bastante representativo, situação que divergia totalmente daquela existente na época da edição da Constituição federal de 1988, tal circunstância econômica, contudo, não autorizava os Estados a desrespeitarem as regras constitucionais vigentes sobre o assunto.

Enfim, apesar de reconhecer a inadequação da repartição do ICMS realizada pelo constituinte de 1988, que autorizou a instituição do diferencial de alíquota apenas para as operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte, certamente por não prever o crescimento acelerado do *e-commerce* e suas consequências negativas na Federação, com aumento de demandas judiciais e da insegurança jurídica, a meu ver, não se vislumbrava à época alternativa diversa à alteração do próprio texto constitucional, de modo a solucionar definitivamente o problema.

4. AS MODIFICAÇÕES INTRODUZIDAS NO DIFAL PELA EC 87/2015

Fruto da aprovação da Proposta de Emenda à Constituição–PEC197/12,²³ foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro, em 17 de abril de 2015, a Emenda Constitucional 87, de 16 de abril de 2015,²⁴ que deu nova redação ao Art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da CF/88, nos seguintes termos:

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

§ 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional Nº 87, de 2015)

a) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional Nº 87, de 2015)

b) (revogada); (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

²³ BRASIL, Câmara dos Deputados. PEC 197/2012. 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. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=551712>>. Acesso em: 30 jun. 2020.

²⁴ BRASIL, Constituição (1988). Emenda Constitucional Nº 87, de 16 de abril de 2015. Brasília, DF. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm>. Acesso em 30: jun. 2020.

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)

Da análise dos dispositivos citados, observa-se que finalmente o texto constitucional foi alterado para aprimorar a repartição da receita do ICMS entre os Estados produtores e consumidores, bem como para autorizar a instituição de novo Difal a ser aplicado às operações e prestações interestaduais que destinem bens ou serviços a consumidor final, seja este contribuinte ou não do imposto.

Em relação às operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte, vê-se que não houve alteração do regime de tributação do ICMS, pois nesse caso continuou sendo aplicada a alíquota interestadual, cujo valor do imposto pertence ao Estado de origem, cabendo ao Estado de destino o valor do imposto referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

No caso das operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, a EC 87/2015 também repartiu a receita do ICMS entre os Estados envolvidos na operação, eliminando-se definitivamente a distinção de tratamento anteriormente existente, quanto à condição de ser o destinatário do bem ou serviço contribuinte ou não do ICMS, cabendo ao fornecedor, o contribuinte da operação, a responsabilidade pelo recolhimento do Difal pertencente ao Estado de destino.

Assim, a modificação constitucional passou a impedir que as operações e prestações interestaduais sejam menos onerosas do que as realizadas dentro do Estado de destino dos bens ou serviços, já que neste as operações internas se sujeitam à alíquota cheia, maior que a alíquota interestadual. Em verdade, o legislador constitucional reconheceu a existência de desigualdades sociais e regionais no país e promoveu, com a EC 87/2015, esse objetivo fundamental expressamente previsto na Constituição federal de 1988,²⁵ bem assim corrigiu a inconformidade do texto constitucional anterior, adequando a tributação interestadual à nova realidade econômica surgida com o crescimento do *e-commerce*.

Contudo, no intuito de harmonizar a transição do regime constitucional anterior para o novo regime e de minimizar os efeitos econômico-financeiros negativos para o Estado produtor, em razão do deslocamento de parte do ICMS da origem para o destino, a EC 87/2015 introduziu o Art. 99 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, que tem a seguinte redação:

²⁵ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; [...].

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do Art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Infere-se, do dispositivo reproduzido, que a EC 87/2015 instituiu um sistema transitório de partilhado Difal, a ser implementado de forma gradual, que deveria ter início em 2015, com a previsão de destinação, para este mesmo exercício, de 20% (vinte por cento) do diferencial ao Estado de destino e de 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem, até atingir, finalmente, a partir de 2019, o percentual de 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Ressalte-se, todavia, que essas regras de partilha gradual só começaram a produzir efeitos em 2016, ano subsequente à sua publicação, e após noventa dias desta, conforme dispôs o seu Art. 3º da EC87/2015,²⁶ em contraposição ao que prevê o inciso I do Art. 99 do ADCT. Assim, a repartição do ICMS iniciou-se efetivamente em 2016, destinando-se, a partir de então, 40% (quarenta por cento) do Difal para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem, na forma prevista no inciso II do Art. 99 do ADCT.

Enfim, com a proximidade do início de produção de efeitos das regras constitucionais transitórias de repartição do ICMS instituídas pela EC 87/2015, os Estados e o DF aprovaram, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz, o Convênio ICMS 93/2015, acordo interestadual que fez surgir diversas controvérsias jurídicas. Antes de tratar dessas controvérsias, importante se faz analisar a figura do convênio e suas funções no âmbito do ICMS.

²⁶ Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.

5. A NATUREZA JURÍDICA E AS FUNÇÕES DO CONVÊNIO ICMS

De início, deve ser ressaltado que convênio também é fonte de direito tributário.²⁷ Nos termos do Art. 100 do CTN,²⁸ os convênios celebrados entre a União, os Estados, o DF e os Municípios são normas complementares das leis, dos tratados e convenções internacionais e dos decretos. Para Roque Carrazza, essa modalidade de convênio resulta em verdadeiros “[...] acordos, ajustes, programas a serem conjuntamente desenvolvidos [pelos entes federativos]”.²⁹

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, ensina que os convênios a que se refere o CTN “[...] são vazios de força jurídica vinculante, não integrando o complexo normativo”.³⁰ Melhor dizendo: esse tipo de convênio não vincula o particular, pois este não faz parte do acordo firmado entre os entes federativos.

Com efeito, conforme o Convênio ICMS 133/1997,³¹ que instituiu o Regimento Interno do Confaz, este órgão é composto por representantes de cada Estado e do Distrito Federal, e por um representante do Governo federal, todos indicados pelos seus respectivos Poderes Executivos, cuja finalidade é promover ações necessárias à elaboração de políticas públicas e à harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do DF. O Confaz não faz parte da estrutura do Poder Legislativo, e sim do Poder Executivo; não há nas suas reuniões a participação do Poder Legislativo, mas tão somente do Poder Executivo.

Pode-se afirmar, assim, que o Confaz não tem competência constitucional para instituir ou desonerar tributo algum. Como afirma Sacha Calmon, “[...] não poderia um mero preposto do chefe do Executivo estadual exercer *competência tributária impositiva ou exonerativa*. Esta é do ente político, não do Executivo nem do seu chefe, muito menos do preposto, destituível *ad nutum*”.³² Sendo assim, as pessoas políticas de direito constitucional interno só podem impor obrigações aos particulares, de qualquer natureza, por meio de lei. Não é possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule.³³

²⁷ SCHOULER, Luiz Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. Saraiva Educação: São Paulo, 2018, p. 116.

²⁸ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. [...].

²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 580.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 92.

³¹ BRASIL, Ministério da Fazenda. Confaz. Convênio ICMS n. 133, de 12 de dezembro de 1997. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97>. Acesso em: 19 jul. 2020. Art. 1º O Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional – CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais. Art. 2º O Conselho é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal. § 1º Representa o Governo Federal o Ministro de Estado da Fazenda, ou representante por ele indicado. § 2º Representam os Estados e o Distrito Federal os seus Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação. § 3º Os membros do Conselho indicarão ao Ministro de Estado da Fazenda os nomes dos seus substitutos eventuais.

³² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Natureza jurídica dos convênios de Estados-Membros: inconstitucionalidade continuada. *Revista de Direito Tributário*, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 179

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 162.

Sob a perspectiva diferente de outros autores,³⁴ Paulo de Barros Carvalho defende tese, à qual me filio, no sentido de que o convênio tem natureza jurídica de “[...] norma de estrutura que se volta aos agentes investidos de competência, regulando os atos, em seus tempos, a serem executados para o alcance de determinado fim”. Para o mesmo autor, o convênio pode ser conceituado “[...] como proposição prescritiva de estrutura hipotética que imputa à determinada condição jurídica do suposto – ser ou ter direito subjetivo a – um certo tipo de procedimento a ser rigorosamente cumprido”.³⁵

Exemplo desse tipo de convênio é aquele celebrado para conceder e revogar isenções e outros benefícios fiscais no âmbito do ICMS, nos termos do Art. 1º da Lei Complementar Nº 24/75.³⁶ Essa espécie de convênio é utilizada como etapa que antecede o processo legislativo para exoneração do ICMS; ou seja, é requisito autorizativo que deve ser ratificado nas casas legislativas de cada Estado e do DF mediante aprovação de lei em sentido formal.³⁷

Nesse sentido é o posicionamento do STF, quando exige, na concessão de isenções do ICMS, que o convênio seja ratificado pelo Poder Legislativo estadual. No RE Nº 539.130/RS,³⁸ por exemplo, a Segunda Turma do STF, por unanimidade, reconheceu que a edição de decreto legislativo pelo estado do Rio Grande do Sul,³⁹ para internalizar o Convênio ICMS 91/91, que autorizou a concessão de isenção às operações de vendas de mercadorias em lojas francas (*free shops*), atendeu adequadamente ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária.

³⁴ Eduardo Marcial entende que o convênio é “ato administrativo predestinado ao intercâmbio de informações entre as pessoas constitucionais, além de prestar-se a uniformizar a tributação num dado espaço geoeconômico ou região metropolitana. O Código trata do assunto por intermédio dos arts. 100, IV, 199 e 213. Por vezes os Estados celebram convênios que versam sobre matéria privativa de lei, razão por que sua validade estaria condicionada a ratificação pela Assembleia Estadual, mercê de sua natureza de ato administrativo. Nada obstante, nem sempre essa providência é efetivada, o que revela o desapareço pela lei por parte dos governantes”. JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 3 ed., São Paulo: Dialética, 2000, p. 51-52.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 59.

³⁶ BRASIL, Lei Complementar Nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 21 jul. 2020. Art. 1º. As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

³⁷ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. Curitiba: Juruá, 2016, p. 130.

³⁸ EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVÊNIO ICMS 91/91. ISENÇÃO DE ICMS. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE LOJA FRANCA. “FREE SHOPS” NOS AEROPORTOS. PROMULGAÇÃO DE DECRETO LEGISLATIVO. ATENDIMENTO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 1. Legitimidade, na hipótese, da concessão de isenção de ICMS, cuja autorização foi prevista em convênio, uma vez presentes os elementos legais determinantes para vigência e eficácia do benefício fiscal. 2. Recurso extraordinário conhecido, mas desprovido. Relatora Min. Ellen Gracie. Segunda Turma. DJe Nº 22, de 4/12/2009. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=607390>>. Acesso em: 21 jul. 2020.

³⁹ A Constituição do Estado do Rio Grande do Sul, de 3 de outubro de 1989, determina expressamente que os convênios relativos aos incentivos tributários serão ratificados pelo Poder Legislativo: “Art. 141. A concessão de anistia, remissão, isenção, benefícios e incentivos fiscais, bem como de dilatação de prazos de pagamento de tributo só será feita mediante autorização legislativa. Parágrafo único. As isenções, os benefícios e incentivos fiscais objeto de convênios celebrados entre o Estado e as demais unidades da Federação serão estabelecidos por prazo certo e sob condições determinadas e somente terão eficácia após ratificação pela Assembleia Legislativa”. Disponível em: <<http://www2.al.rs.gov.br/dal/LinkClick.aspx?fileticket=9p-X3esaNg%3D&tabid=3683&mid=5358>>. Acesso em: 21 jul. 2020.

Em suma, por ser o ICMS um tributo estadual, mas com perfil econômico de tributo nacional,⁴⁰ o convênio interestadual é utilizado como instrumento de uniformização nacional da legislação relativa à concessão e à revogação de benefícios fiscais do ICMS, a fim de evitar a denominada guerra fiscal entre os Estados e o DF. Como bem destaca Paulo de Barros Carvalho, “[...] esse é um aspecto positivo dos convênios, pois se tornaram um instrumento significativo para a integração de legislações estaduais, muitas vezes diversas e conflitantes”.⁴¹

Contudo, a utilização do convênio não se limita ao tema dos benefícios fiscais do ICMS; ele é instrumento empregado, ainda nos termos do Art. 199 do CTN,⁴² para a realização de acordo que disponha sobre prestação de assistência mútua e compartilhamento e permuta de informações entre as Fazendas Públicas (União, Estados, DF e Municípios), com o fito de facilitar a identificação da ocorrência do fator gerador, da existência de ilícitos tributários e de outros eventos relacionados ao sistema de arrecadação e fiscalização.

O convênio também é mecanismo vocacionado para uniformizar e harmonizar a aplicação da legislação do ICMS no extenso território brasileiro, ao dispor sobre instituição de deveres instrumentais⁴³ e de regras procedimentais aplicáveis, por exemplo, na fiscalização e arrecadação do ICMS no regime de substituição tributária, nos termos do Art. 9º da Lei Complementar 87/1996,⁴⁴ evitando, com isso, conflitos de interesses entre Estados e DF.

Ainda levando em conta o viés de tributo nacional do ICMS, o Art. 102 do CTN⁴⁵ admite extraterritorialidade da norma tributária, de forma excepcional, desde que seja firmado convênio entre as pessoas políticas interessadas (Estados, DF e Municípios). Nessa hipótese, para que uma norma tributária editada por um ente federado tenha vigência no território de outro ente, é necessária a aquiescência expressa deste, manifestada mediante convênio.

Os convênios interestaduais também se prestam para fixar alíquotas aplicáveis nas operações com combustíveis e lubrificantes definidos em lei complementar como

⁴⁰ Para Paulo de Barros Carvalho, “o caráter nacional do ICMS, máxima que sobressai do sistema com grande vigor de juridicidade. Não se aloja na formulação expressa de qualquer dos dispositivos constitucionais tributários, mas está presente nas dobras de inúmeros preceitos, irradiando sua força por toda a extensão da geografia normativa desse imposto”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 768-769.

⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 254-255.

⁴² Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela LC Nº 104, de 2001).

⁴³ Os deveres instrumentais ou deveres formais estão representados “[...] por múltiplas relações que prescrevem comportamentos outros, positivos ou negativos, consistentes em fazer ou não-fazer, os quais estão pré-ordenados a tornar possível a apuração, o conhecimento, o controle e a arrecadação dos valores devidos a título de tributo”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 504.

⁴⁴ Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

⁴⁵ Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

sujeitos à incidência do ICMS em única etapa, ICMS monofásico (Art. 155, § 4º, IV, CF),⁴⁶ e para fixar as regras destinadas à apuração e à destinação do ICMS incidente sobre esses combustíveis e lubrificantes (Art. 155, § 5º, CF).⁴⁷

Deve ser frisado, contudo, que quaisquer dos convênios mencionados, por ser acordo firmado entre Estados, só vincularão os contribuintes quando internalizados pelos Estados convenientes e por instrumento normativo adequado à regulamentação da matéria. Quer dizer, a depender do assunto disciplinado pelo convênio, poderá ser exigida aprovação de lei em sentido estrito (lei ou decreto legislativo), como no caso de concessão de benefícios fiscais; ou de publicação de instrumento normativo infralegal (decreto, instrução normativa etc.), como no caso de instituição de meros deveres instrumentais (ou obrigações acessórias).

Apesar de se entender que a natureza e as funções do convênio ICMS estão bem delimitadas no ordenamento jurídico, não há dúvidas de que, por vezes, são celebrados acordos interestaduais que extrapolam os limites de sua competência, ou que, ao serem internalizados, não utilizam os instrumentos normativos adequados à regulamentação da matéria. Tais situações, naturalmente, ferem regras e princípios constitucionais tributários, e criam insegurança jurídica nas relações fisco-contribuinte, como talvez tenha sido o caso do Convênio ICMS Nº 93/2015.

6. AS QUESTÕES CONTROVERTIDAS DO CONVÊNIO ICMS 93/2015

No intuito de dar um tratamento uniforme e harmonizado para a cobrança do Difal no país, a aprovação do Convênio ICMS93/2015 acabou por trazer diversas questões controvertidas, e por aumentar, de forma considerável, as demandas judiciais sobre a matéria, situação que ainda hoje não foi solucionada.

Segundo Gustavo Brigagão, o Difal trouxe maior onerosidade aos contribuintes (*compliance costs*), com o aumento das obrigações acessórias, tendo em vista a necessidade de conhecimento da legislação de todos os Estados onde estão localizados os seus consumidores finais. Diante da variedade de alíquotas internas existentes nos diferentes Estados, o contribuinte se vê obrigado a aplicar preços diferenciados para seus produtos, de acordo com o seu destino.⁴⁸

⁴⁶ Art. 155. [...] § 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: [...] IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no Art. 150, III, b[...].

⁴⁷ Art. 155. [...] § 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.

⁴⁸ BRIGAGÃO, Gustavo. Diferencial de alíquotas de ICMS traz novas controvérsias. *Revista Eletrônica Conjur*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-16/consultor-tributario-diferencial-aliquota-icms-traz-novas-controversias>>. Acesso em: 8 jul. 2020.

Cabe frisar, porém, que as questões controvertidas não se limitam aos reflexos econômicos negativos decorrentes da necessidade de cumprimento de novos deveres instrumentais; elas vão além, pois dizem respeito também à impugnação de diversas cláusulas do Convênio ICMS93/2015, situação que coloca em xeque praticamente a própria possibilidade de exigência do Difal.

Nesse contexto, os empresários e seus respectivos representantes (associações, sindicatos etc.), em especial os do segmento do comércio eletrônico, passaram a discutir judicialmente as normas do convênio, com o ajuizamento de diversas ações em todo o território nacional, algumas delas arguindo a inconstitucionalidade de cláusulas específicas, outras impugnando quase a totalidade do convênio, tanto pela via de controle difuso como pela via de controle abstrato.

6.1. A inclusão dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional no regime do Difal

Uma das controvérsias mais significativas que foi levada ao crivo do Judiciário diz respeito à inclusão dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional no regime do Difal. Eis o teor da cláusula nona do Convênio ICMS 95/2015:

Cláusula nona. Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.

Essa cláusula, todavia, vem sendo impugnada em diversas ações judiciais no país, seja pela via de arguição incidental, seja buscando obter a invalidação do próprio convênio pela via do controle concentrado. Neste último caso, podem ser citadas as ADIs 5.464/DF⁴⁹ e 5.469/DF,⁵⁰ ambas sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli.

Na ADI 5.464/DF, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, argumenta-se, em rápida síntese, que: i) a cláusula nona do convênio ofende o Princípio da Legalidade, especialmente o Art. 97 do CTN e as disposições da Lei Complementar Nº 123/06; ii) no regime tributário do Simples Nacional, os tributos são calculados mediante aplicação de uma alíquota única incidente sobre a receita bruta mensal e, posteriormente, o produto da arrecadação é partilhado entre os entes tributantes; iii) no regime do Simples Nacional não há incidência de ICMS em cada operação de venda realizada, mas sim um fato gerador único verificado no final de cada mês-calendário; e iv) a alteração da tributação para as empresas optantes pelo Simples Nacional depende de edição de lei complementar.

⁴⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 5464-MC/DF. Relator Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&s1=5464&processo=5464>>. Acesso em: 26 jul. 2020.

⁵⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 5469/DF. Relator Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4922493>>. Acesso em: 26 jul. 2020.

Ao analisar o pedido de medida cautelar na ADI 5464/DF, o relator, monocraticamente, *ad referendum* do Plenário, suspendeu a eficácia da referida cláusula até o julgamento final da ação, sob o fundamento de que: i) a pretexto de regulamentar as normas introduzidas pela EC87/2015, o convênio acabou por invadir campo próprio de lei complementar, incorrendo em patente vício de inconstitucionalidade; ii) o convênio extrapolou a regra de incidência única estabelecida na Lei Complementar Nº 123/2006; iii) nos termos do Art. 146, inciso III, alínea “d”, da CF/88, compete à lei complementar definir tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte; iv) o convênio não conferiu condições justas e iguais para essas empresas.

Decerto, a inclusão dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional no regime do Difal pelo Convênio ICMS 93/2015 extrapolou os limites de sua competência, pois, neste caso específico, não tratou apenas de uniformização de procedimentos de cobrança e fiscalização do Difal, avançou sobre matérias que não poderiam ser objeto de regulação por acordo interestadual.

Na realidade, o Convênio ICMS 93/2015 instituiu nova espécie de obrigação tributária para os contribuintes optantes pelo Simples Nacional, matéria que, sem dúvida, depende de regulamentação da União, por meio de lei complementar, nos termos expressos do Art. 146, III, d, da CF/88.⁵¹

Em verdade, a inclusão desses contribuintes no regime do Difal só seria possível caso fosse introduzida, no Art. 13, § 1º, XIII,⁵² da Lei complementar Nº 123/06,⁵³ Estatuto do Simples Nacional, uma nova hipótese de recolhimento do ICMS fora do regime único do Simples Nacional.

6.2. A discussão sobre a necessidade de edição prévia de lei complementar para a instituição do Difal

O Convênio ICMS 93/2015 também é objeto da ADI 5.469/DF, mencionada anteriormente, proposta pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM), na qual se discute a constitucionalidade das cláusulas primeira, segunda,

⁵¹ Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] 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.

⁵² Art. 13. [...] § 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas: [...] XIII - ICMS devido: a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária [...] (Redação dada pela Lei Complementar Nº 147, de 2014) b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente; c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização; d) por ocasião do desembaraço aduaneiro; e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal; f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal; g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal: 1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do Art. 18 desta Lei Complementar; 2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor; h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; [...].

⁵³ BRASIL, Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 26 jul. 2020.

terceira, sexta e nona, bem como da ADI 5.439/DF,⁵⁴ proposta pela Associação Brasileira de Distribuidores de Medicamentos Especiais e Excepcionais (ABRADIMEX), na qual se questiona a cláusula segunda.

Este é o teor das cláusulas impugnadas:

Cláusula primeira. Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

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”;

II - se prestador de serviço:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, 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 base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do *caput* é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do Art. 13 da Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996.

§ 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 x ALQ inter

ICMS destino = [BC x 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.

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

⁵⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 5439/DF. Relatora Ministra Carmen Lúcia. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&s1=5439&processo=5439>>. Acesso em: 26 jul. 2020.

§ 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*).

Cláusula terceira. O crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, observado o disposto nos Arts. 19 e 20 da Lei Complementar Nº 87/96.

[...]

Cláusula sexta. O contribuinte do imposto de que trata a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação da unidade federada de destino do bem ou serviço. Parágrafo único. As unidades federadas de destino podem dispensar o contribuinte de obrigações acessórias, exceto a emissão de documento fiscal.

[...]

Cláusula nona. Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino.

[...]

Em rápida síntese, sustentam os autores das ADI 5.469/DF e ADI 5.439/DF que os convênios interestaduais do Confaz, aprovados na forma da Lei Complementar Nº 24, de 7 de janeiro de 1975, só podem ser instituídos para tratar de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS, conforme prescreve o Art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF,⁵⁵ não se prestando para regular o Difal instituído pela EC 87/2015.

Argumentam ainda os demandantes que as cláusulas mencionadas, ao disporem sobre fato gerador, base de cálculo, contribuinte, tratamento tributário diferenciado e favorecido de ICMS a empresas optantes pelo Simples Nacional, violam normas constitucionais, pois regulam matéria reservada à lei complementar, consoante prescrevem expressamente o Art. 146, III, “a” e “d”,⁵⁶ e o Art. 155, § 2º, XII, “a” e “d”, ambos da CF.⁵⁷

As referidas ADIs ainda estão pendentes de julgamento pelo Pleno do STF. Como já adiantado, no julgamento da medida cautelar na ADI 5.464/DF, o Ministro Dias

⁵⁵ Art. 155 [...] § 2º [...] XII - cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; [...]

⁵⁶ 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; [...] 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. (Incluído pela Emenda Constitucional Nº 42, de 19.12.2003)

⁵⁷ Art. 155 [...] § 2º [...] XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; [...] d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; [...].

Toffoli suspendeu monocraticamente a eficácia da cláusula nona, sob o fundamento de que o Convênio ICMS 93/2015, ao incluir os contribuintes optantes pelo Simples Nacional no regime do Difal, invadiu competência reservada à lei complementar. Sendo assim, vejamos as demais questões controvertidas levantadas.

Quanto ao argumento de que convênios do ICMS estariam adstritos apenas à instituição de isenções e outros benefícios fiscais, parece-me que não há fundamento que sustente tal afirmativa. Como já delineado linhas atrás, os convênios exercem diversas funções no âmbito do ICMS, entre elas a de uniformizar e harmonizar a aplicação da legislação em todo o país, ao instituir deveres instrumentais e procedimentos que viabilizem a fiscalização e a arrecadação do gravame, de modo a evitar conflitos de interesses entre os Estados envolvidos na operação ou prestação interestadual.

Nesse contexto, o Convênio 93/2015 exerce essa função uniformizadora e harmonizadora da aplicação da legislação do ICMS, quando, por exemplo, determina que o contribuinte remetente observe as alíquotas interestaduais e as internas do Estado de destino, no momento do cálculo do Difal devido a este (cláusula segunda); que o imposto seja recolhido por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE, documento de arrecadação utilizado e reconhecido por todos os Estados e DF (cláusula quarta); ou que a fiscalização do estabelecimento contribuinte, situado no Estado de origem, possa ser exercida de forma conjunta ou isoladamente (cláusula sétima).

No que concerne ao argumento, na ADI 5.469/DF, de que o Convênio 93/2015 regulou matéria de competência reservada à edição de lei complementar, importa salientar que o tema também chegou ao STF por meio do Recurso Extraordinário com Agravo – ARE Nº 1.237.351,⁵⁸ no qual foi reconhecida, em 19 de junho de 2020, por unanimidade, a existência de repercussão geral (Tema 1.093).

Vê-se que, ao reconhecer a repercussão geral, o STF reforça a relevância do assunto e a necessidade de urgência na resolução definitiva da controvérsia, sobretudo diante do crescimento exponencial do *e-commerce* nos dias atuais, situação que tem deixado os contribuintes inquietos e inseguros, pois se veem obrigados, segundo eles, a seguir regras inconstitucionais e bastante onerosas. Nesse contexto, importa examinar se, de fato, o Convênio 93/2015 tratou de normas gerais e se a exigência do Difal depende de edição prévia de lei complementar.

Destaque-se, inicialmente, que lei complementar tributária, nos termos do Art. 146, I, II e III, da CF,⁵⁹ é instrumento normativo que tem como função dispor sobre

⁵⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo – ARE 1.237.351. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=5783568>> Acesso em: 30 jul. 2020.

⁵⁹ 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: 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 as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto

conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária (definição de tributos, fatos geradores, contribuintes, base de cálculo, lançamento, prescrição, decadência etc.).

Pois bem, com fundamento nessa classificação constitucional,⁶⁰ penso que a análise da necessidade de edição de lei complementar para exigência do Difal deve se limitar a averiguar a existência ou não de normas gerais do ICMS, no que concerne à definição dos elementos necessários à instituição do Difal pelo Estado de destino dos bens e serviços (fato gerador, base de cálculo e contribuinte).

A norma geral tributária, segundo Sacha Calmon, “[...] 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”.⁶¹ Em outras palavras, pode-se dizer que as normas gerais, como normas de estrutura, cumprem um relevante papel de mecanismo de ajuste, calibrando a produção legislativa ordinária em sintonia com os mandamentos constitucionais,⁶² unificando a legislação tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, visando evitar, com isso, a desarmonia do sistema tributário nacional.

No âmbito do ICMS, em virtude do seu caráter nacional, o texto constitucional dedicou diversos de seus dispositivos para definir os contornos e os limites para o exercício da competência tributária, atribuindo uma parcela desta ao Congresso Nacional, para editar norma geral que defina os contribuintes, discipline o regime de substituição tributária e ode compensação do imposto, e fixe a base de cálculo, nos termos do Art. 155, § 2º, XII, da CF.⁶³

A Carta Magna, por outro lado, deixou a cargo do legislador ordinário (Estados e DF) apenas a criação da sua regra-matriz de incidência tributária e a disposição sobre aspectos secundários do gravame, como, por exemplo, a criação de penalidades, de

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. (Incluído pela Emenda Constitucional Nº 42, de 19.12.2003).

⁶⁰ Para Souto Maior Borges, as três hipóteses de lei complementar previstas no Art. 146 da CF podem ser entendidas como normas gerais de direito tributário, já que se fossem revogados os incisos I e II, por exemplo, o inciso III teria as condições necessárias e suficientes para a instituição de lei complementar sobre conflitos e limitações ao poder de tributar. BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2013, n. 213, p. 50-51.

⁶¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 132.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 389-392.

⁶³ Art. 155 [...] § 2º [...] XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional Nº 33, de 2001) i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional Nº 33, de 2001)

deveres instrumentais, de prazos para recolhimento do imposto e a regulamentação do processo administrativo tributário.⁶⁴

Nesse sentido, a Lei Complementar N° 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida também como “Lei Kandir”, instituiu as normas gerais em matéria de ICMS. Para José Afonso da Silva, contudo, em virtude da feição nacional desse gravame, essa lei assume função que vai além de previsão de norma geral, encaixando-se, primordialmente, na função de limitar o poder de tributar dos Estados e do DF.⁶⁵

Em relação às normas gerais aplicáveis às operações e prestações interestaduais, a LC 87/96 estabelece que o fato gerador é a operação relativa à circulação de mercadorias e à prestação de serviços (Art. 2º, I, II e III, da LC 87/96),⁶⁶ a base de cálculo é o valor da operação ou da prestação (Art. 13, I, da LC 87/96),⁶⁷ o contribuinte é o remetente da mercadoria ou o prestador do serviço (Art. 4º da LC 87/96).⁶⁸

Quanto às alíquotas, destaca-se que as internas são aquelas definidas por lei ordinária dos Estados e DF, desde que observada a alíquota mínima estabelecida por Resolução do Senado (Art. 155, § 2º, VI, da CF/88);⁶⁹ as interestaduais, por sua vez, são as instituídas por meio de Resolução do Senado (Art. 155, § 2º, IV, da CF/88).⁷⁰

No que diz respeito às regras introduzidas pela EC 87/2015, observou-se que, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, seja este contribuinte ou não do ICMS, deverá ser aplicada a alíquota interestadual e caberá ao Estado de destino a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, valor que será recolhido para o Estado de destino pelo contribuinte. Vê-se, assim, que o legislador constituinte apenas equiparou o regime de aplicação de alíquotas interestaduais do ICMS, seja o destinatário dos bens ou dos serviços consumidor final contribuinte ou não do imposto.

Da análise minuciosa da LC 87/1996 e do texto constitucional, verificou-se que já existem normas gerais que definem os contornos do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte, e que as alíquotas interestaduais e internas já foram definidas,

⁶⁴ OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. Curitiba: Juruá, 2016, p. 109-110.

⁶⁵ SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 687-688.

⁶⁶ Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; [...]

⁶⁷ Art. 13. A base de cálculo do imposto é: I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do Art. 12, o valor da operação; [...].

⁶⁸ Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

⁶⁹ Art. 155. [...] § 2º. [...] VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; [...].

⁷⁰ Art. 155. [...] § 2º. [...] IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; [...].

respectivamente, por Resolução do Senado e pelas leis estaduais e distritais. Nota-se, assim, que a exigência do Difal dispensa edição de nova lei complementar que trate de normas gerais do ICMS e depende unicamente da instituição de sua regra matriz de incidência tributária, mediante edição de lei ordinária estadual ou distrital.

Por conseguinte, pode-se afirmar que as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS 93/2015 não excedem os contornos definidos pela Constituição e pela LC 87/1996, porquanto se limitaram a disciplinar sobre deveres instrumentais e procedimentais relativos à fiscalização e à cobrança do Difal.

Importa asseverar que, em virtude do perfil nacional do ICMS, e diante dos conflitos de interesses econômico-financeiros tão comuns na Federação brasileira, não se pode garantir que os Estados e DF, quando do exercício de sua competência impositiva, observaram rigorosamente as regras da EC 87/1996 e da LC 87/96. Neste caso, a solução a ser dada seria por meio da análise do caso pelo Poder Judiciário, ou ainda pela via da edição de lei complementar que resolva os conflitos de competência decorrentes da inadequada interpretação das normas constitucionais e legais.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa desenvolvida neste estudo leva-nos à conclusão de que o crescimento gigantesco e acelerado do comércio eletrônico e os consequentes conflitos federativos legitimaram a modificação do texto constitucional de 1988 pela EC 87/2015, que objetivou a correção de uma distorção histórica nas regras de repartição da receita do ICMS incidente nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte.

Nesse sentido, a alteração constitucional eliminou definitivamente a distinção de tratamento anteriormente existente quanto à condição de ser o destinatário do bem ou serviço contribuinte ou não do ICMS, e adequou a tributação interestadual à nova realidade econômica surgida com o crescimento do *e-commerce*.

Por sua vez, o Convênio ICMS 93/2015, acordo interestadual celebrado pelos Estados e DF no âmbito do Confaz, buscou disciplinar os procedimentos a serem observados na fiscalização e na arrecadação do Difal em todo o país. Essa regulamentação, no entanto, acabou por gerar algumas controvérsias jurídicas e, por consequência, o ajuizamento de diversas ações judiciais em todo o país, tanto pela via do controle difuso de constitucionalidade como pela via de controle abstrato.

Uma das importantes questões controvertidas foi a inclusão, pela cláusula nona do convênio, dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional no regime do Difal. Nesse caso, porém, o STF, ao analisar o pedido de medida cautelar na ADI 5.464/DF, suspendeu a eficácia da referida cláusula até o julgamento final da ação, por entender, acertadamente, que o convênio regulou matéria reservada a lei complementar.

Outra questão controvertida diz respeito às regras instituídas pelas cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS 93/2015, também impugnadas judicialmente, sob o argumento de que, ao tratarem de fato gerador, base de cálculo e contribuinte, invadiram matéria reservada a lei complementar. O tema foi levado à apreciação do STF no bojo das ADIs 5.469/DF e 5.439/DF, e do Recurso Extraordinário com Agravo – ARE Nº 1.237.351, que infelizmente ainda estão pendentes de julgamento pelo Pleno.

Da análise minuciosa da LC 87/1996 e do texto constitucional, porém, verificou-se que já existem normas gerais que definem os contornos do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte do ICMS, e que as alíquotas interestaduais e internas já foram definidas, respectivamente, por Resolução do Senado e pelas leis estaduais e distritais.

A exigência do Difal, assim, dispensa edição de nova lei complementar que trate de normas gerais, e depende unicamente da instituição de sua regra matriz de incidência tributária, mediante edição de lei ordinária estadual ou distrital.

Por conseguinte, pode-se afirmar que as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS 93/2015 não excedem os contornos definidos pela Constituição e pela LC 87/1996, limitando-se a disciplinar sobre deveres instrumentais e procedimentais relativos à fiscalização e à cobrança do Difal.

Porém, em virtude do perfil nacional do ICMS, e diante dos conflitos de interesses tão comuns na Federação brasileira, não se pode garantir que os Estados e o DF, quando do exercício de sua competência impositiva, observaram rigorosamente as regras da EC 87/1996 e da LC 87/96, situação que somente poderia ser solucionada pelo Poder Judiciário, ou ainda pela via da edição de lei complementar que resolva os conflitos de competência decorrentes da inadequada interpretação das normas constitucionais e legais.

8. REFERÊNCIAS

ALAGOAS, *Lei Nº 6.474*, de 24 de maio de 2004. Disponível em: <<http://www.sefaz.al.gov.br/legislacao>>. Acesso em: 30 jun. 2020.

AMARO, Luciano. *Direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 213, p. 48-65, jun. 2013.

BRASIL, Câmara dos Deputados. *PEC Nº 197/2012*. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=551712>>. Acesso em: 30 jun. 2020.

_____. Constituição (1988). *Emenda Constitucional Nº 87*, de 16 de abril de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm>. Acesso em 30: jun. 2020.

_____. *Lei Complementar Nº 123*, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 26 jul. 2020.

_____. *Lei Complementar Nº 24*, de 7 de janeiro de 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 21 jul. 2020.

_____. *Lei Complementar Nº 87*, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 21 jul. 2020.

_____. Ministério da Fazenda. Confaz. *Convênio ICMS Nº 133*, de 12 de dezembro de 1997. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV13397>>. Acesso em: 19 jul. 2020.

_____. Ministério da Fazenda. Confaz. *Convênio ICMS Nº 93*, de 17 de setembro de 2015. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15> Acesso em: 8 jul. 2020.

_____. Ministério da Fazenda. *Convênio ICMS Nº 51*, de 15 de setembro de 2000. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2000/CV051_00>. Acesso em: 30 jun. 2020.

_____. Ministério da Fazenda. *Protocolo ICMS Nº 21*, de 1 de abril de 2011. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11>. Acesso em: 30 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 4713/DF*. Pleno. Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4191358>>. Acesso em: 30 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 5439/DF*. Relatora Ministra Carmen Lúcia. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&s1=5439&processo=5439>>. Acesso em: 26 jul. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 5464-MC/DF*. Relator Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADI&documento=&s1=5464&processo=5464>>. Acesso em: 26 jul. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI 5469/DF*. Relator Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4922493>>. Acesso em: 26 jul. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário com Agravo – ARE 1.237.351*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=5783568>> Acesso em: 30 jul. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. Acórdão. *Recurso Extraordinário Nº 539.130/RS*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=607390>>. Acesso em: 21 jul. 2020.

BRIGAGÃO, Gustavo. Diferencial de alíquotas de ICMS traz novas controvérsias. *Revista Eletrônica Conjur*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-dez-16/consultor-tributario-diferencial-aliquota-icms-traz-novas-controversias>>. Acesso em: 8 jul. 2020.

CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. O ICMS e a antecipação parcial do imposto na operação interestadual de circulação de mercadoria. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (coord.). *ICMS: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 51-76.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 23-94.

_____. Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 23-94.

_____. Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CHIESA, Clélio. ICMS – tributação das operações interestaduais – comércio eletrônico e operações com produtos oriundos do exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. v. 16. São Paulo: Dialética, 2012, p. 36-51.

_____, Clélio. ICMS: sistema constitucional tributário - algumas inconstitucionalidades da LC 87/96. São Paulo; LTR, 1997.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial: direito de empresa – contratos, falência e recuperação de empresa*, v. 3. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomas Reuters Brasil, 2018.

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

_____. Sacha Calmon Navarro. Natureza jurídica dos convênios de Estados-Membros: inconstitucionalidade continuada. *Revista de Direito Tributário*, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. *Federalismo & ICMS: reflexos tributários*. Curitiba: Juruá, 2004.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. 3. ed., São Paulo: Dialética, 2000.

OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. *Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federalismo e guerra fiscal*. Curitiba: Juruá, 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Constituição (1989). *Constituição Estadual do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, 3 de outubro de 1989. Disponível em: <<http://www2.al.rs.gov.br/dal/LinkClick.aspx?fileticket=9p-X3esaNg%3D&tabid=3683 & mid=5358>>. Acesso em: 21 jul. 2020.

RODAS, João Grandino. Comércio eletrônico em direção ao apogeu. *Revista Eletrônica Conjur*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jul-02/olhar-economico-comercio-eletronico-direcao-apogeu>>. Acesso em: 6 jul. 2020.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. Saraiva Educação: São Paulo, 2018.

SILVA, Fernando Antônio Rezende da. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. *Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros-Cadernos Fórum Fiscal*. ESAF. Brasília, n. 10, jun. 2009, p. 8. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/estudos_pesquisas/forum-fiscal/publicacoes/cadernos-2004-a-2009>. Acesso em: 20 ago. 2014.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 687-688.
