

## V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Atendeu-se aos pressupostos de recorribilidade. A peça, subscrita por advogados credenciados, foi protocolada no prazo assinado em lei.

Cumpra afastar o articulado, pela Distrito Federal, no tocante à violência reflexa à Lei Maior. O Tribunal de Justiça julgou a controvérsia sob o ângulo constitucional, conferindo interpretação ao artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, introduzidos pela Emenda de nº 87/2015. A compatibilidade com a Carta da República e a repercussão geral foram assentadas, à unanimidade, no Plenário Virtual.

Quanto à alegação de falta de prequestionamento, a matéria foi suficientemente enfrentada na origem. O instituto pressupõe debate e decisão prévios do tema jurídico constante das razões do recurso, independentemente de menção aos dispositivos envolvidos – extraordinário de nº 128.519/DF, Pleno, de minha relatoria, acórdão publicado no Diário da Justiça de 8 de março de 1991.

Eis o teor dos preceitos no que interessam à solução da controvérsia:

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;

§ 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;

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

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

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

A fim de atualizar, observadas as tendências decorrentes do incremento no comércio eletrônico, a sistemática do tributo envolvendo consumidor final não contribuinte situado em outro Estado, o constituinte derivado estabeleceu a cobrança de diferencial de alíquota do ICMS, prestigiando a unidade federada de destino.

Os Estados e o Distrito Federal, por meio do Convênio Confaz nº 93 /2015, buscaram dar concretude ao regime fiscal. Vejam dispositivos:

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.

§ 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 aplicação sobre a respectiva base de cálculo de percentual correspondente:

I - à alíquota interna da unidade federada de destino sem considerar o adicional de até 2% (dois por cento);

II - ao adicional de até 2% (dois por cento).

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.

A regência normativa para cobrança do imposto discrepa, a mais não poder, das balizas delineadas no texto constitucional. Surge a impropriedade sob o ângulo formal.

O que nos vem da Carta da República? A atribuição, ao legislador complementar, de dispor sobre conflito de competência em matéria tributária e editar normas gerais, definindo especialmente, no que concerne a imposto, o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte – artigo 146, incisos I e III, alínea “a”.

Indaga-se: A sistemática introduzida pela Emenda de nº 87/2015 exauriu a regra matriz do tributo, prescindindo da exigência constitucional de veiculação da matéria via lei complementar? A resposta é desenganadamente negativa.

A nova disciplina, no que estabelecida a cobrança do diferencial de alíquota em favor da unidade federativa de destino, imputado ao remetente o recolhimento, encerra dados de ordem material, espacial e pessoal, sinalizando imprescindível a espécie legislativa.

Especificamente quanto ao ICMS, o constituinte foi incisivo: reiterou a exigência de lei complementar versando elementos básicos do tributo, entre os quais contribuinte e local da operação, a teor do artigo 155, § 2º, inciso XII. O fez, considerado o envolvimento de ordens jurídicas parciais, presente a competência de cada Estado, a ensejar a fixação de parâmetros nacionais objetivando evitar sobreposição de regimes.

Conforme lição de Luís Eduardo Schoueri, “no caso do ICMS, um imposto sobre o consumo, não seria tolerável que cada legislador estadual tivesse a mais ampla liberdade na sua conformação, sob pena de pôr em risco a própria unidade do mercado nacional.”

A óptica é harmônica com a jurisprudência do Supremo. O Pleno, no julgamento dos extraordinários de nº 439.796/PR e 474.267/RS, relator ministro Joaquim Barbosa, acórdãos veiculados nos Diários de Justiça eletrônicos de 17 e 20 de março de 2014, ao examinar a legitimidade da cobrança do ICMS em importação por pessoa, natural ou jurídica, não contribuinte habitual, tal como previsto pela Emenda de nº 33/2001, condicionou-a à existência de lei complementar disciplinando o tema. Atentem para trecho da ementa formalizada:

Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2º, “i” da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114 /2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar.

O enfoque foi reafirmado na apreciação, em Sessão Plenária Virtual, do recurso extraordinário nº 1.221.330, redator do acórdão ministro Alexandre

de Moraes, veiculado no Diário de Justiça eletrônico de 17 de agosto de 2020. Na ocasião, ainda que reconhecida a validade da legislação local editada em momento anterior à Lei Complementar nº 114/2002, entendimento em relação ao qual guardo ressalvas, a eficácia apenas foi admitida após a vigência desta última, assentada a essencialidade da pedra de toque a fixar as balizas mínimas para a tributação.

A quadra indica terem os Estados e o Distrito Federal se antecipado, quando não poderiam fazê-lo, incorrendo em duplo vício formal: usurpação de competência da União, à qual cabe editar norma geral nacional sobre o tema, e inadequação do instrumento – convênio.

A impropriedade revela-se ante a impossibilidade de serem disciplinados, via convênio, elementos essenciais do imposto, no que reservados, a esse tipo normativo, âmbito específico, no caso isenções, incentivos e benefícios fiscais – artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.

Na dicção de José Eduardo Soares de Melo:

Os Convênios configuram composições administrativas, sem o respaldo jurídico necessário para dispor sobre a estatura da norma tributária (aspecto material, quantitativo, temporal ou espacial), aceitando-se a exclusiva ressalva constitucional, para fins de desoneração do ICMS (art. 155, § 2º, XII, g).

Conheço do recurso extraordinário e o provejo para, reformando o acórdão atacado, assentar inválida a cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora.

Eis a tese: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.”