

26/10/2020

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL**

**RELATOR** : **MIN. MARCO AURÉLIO**  
**RECTE.(S)** : **MADEIRAMADEIRA COMERCIO ELETRONICO S/A  
E OUTRO(A/S)**  
**ADV.(A/S)** : **JULIO CESAR GOULART LANES**  
**RECDO.(A/S)** : **DISTRITO FEDERAL**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL**  
**INTDO.(A/S)** : **FEDERACAO DAS INDUSTRIAS DO ESTADO DE  
MINAS GERAIS**  
**ADV.(A/S)** : **LIVIA GENDORF ROMUALDO DA SILVA**  
**ADV.(A/S)** : **TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO  
GRANDE DO SUL**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO ACRE**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ACRE**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DE ALAGOAS**  
**ADV.(A/S)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE ALAGOAS**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO MATO GROSSO DO SUL**  
**ADV.(A/S)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO  
GROSSO DO SUL**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO AMAPÁ**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAPÁ**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO AMAZONAS**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO  
AMAZONAS**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DA BAHIA**  
**ADV.(A/S)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA BAHIA**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO CEARÁ**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO ESPÍRITO  
SANTO**  
**INTDO.(A/S)** : **ESTADO DE GOIÁS**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS**

RE 1287019 / DF

INTDO.(A/S) :ESTADO DO MARANHÃO  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO  
MARANHÃO

INTDO.(A/S) :ESTADO DO MATO GROSSO  
ADV.(A/S) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE MATO  
GROSSO

INTDO.(A/S) :ESTADO DE MINAS GERAIS  
PROC.(A/S)(ES) :ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS  
GERAIS

INTDO.(A/S) :ESTADO DO PARÁ  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARÁ

INTDO.(A/S) :ESTADO DA PARAÍBA  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DA PARAÍBA

INTDO.(A/S) :ESTADO DO PARANÁ  
ADV.(A/S) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PARANA

INTDO.(A/S) :ESTADO DE PERNAMBUCO  
ADV.(A/S) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE  
PERNAMBUCO

INTDO.(A/S) :ESTADO DO PIAUÍ  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO PIAUÍ

INTDO.(A/S) :ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE  
JANEIRO

INTDO.(A/S) :ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO  
GRANDE DO NORTE

INTDO.(A/S) :ESTADO DE RONDÔNIA  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RONDÔNIA

INTDO.(A/S) :ESTADO DE RORAIMA  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE RORAIMA

INTDO.(A/S) :ESTADO DE SANTA CATARINA  
ADV.(A/S) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SANTA  
CATARINA

INTDO.(A/S) :ESTADO DE SÃO PAULO  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO

INTDO.(A/S) :ESTADO DE SERGIPE  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SERGIPE

RE 1287019 / DF

INTDO.(A/S) :ESTADO DO TOCANTINS  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO TOCANTINS  
INTDO.(A/S) :DISTRITO FEDERAL  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO DISTRITO FEDERAL

## RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Adoto, como relatório, as informações prestadas pelo assessor Tiago do Vale:

Madeiramadeira Comércio Eletrônico S.A. e outras interpuseram recurso extraordinário, com alegada base na alínea “a” do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, contra acórdão mediante o qual o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, ao negar provimento a apelação, concluiu incabível condicionar, à edição de lei complementar versando a matéria, a cobrança do diferencial alusivo à alíquota interestadual do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015. Eis o teor do pronunciamento:

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DO ICMS (DIFAL). OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/96. AUSÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE.

1. É cabível a impetração do mandado de segurança quando se questiona os efeitos concretos do ato normativo na relação jurídico-tributária (Súmula 266 STF).

2. A EC nº 87/96 não criou nova hipótese de incidência tributária, apenas determinou a aplicação do diferencial da alíquota interestadual do ICMS nas

operações interestaduais, sendo desnecessária a edição de Lei Complementar para sua incidência.

3. Negou-se provimento ao apelo das autoras.

Sublinham afrontados os artigos 146, incisos I e III, alínea “a”, e 155, inciso XII, § 2º, alíneas “a”, “c”, “d” e “i”, da Constituição de 1988. Argumentam que a cobrança da diferença, consideradas alíquotas interna e interestadual do ICMS, concernente ao envio de mercadoria a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federativa, tal como previsto no artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, na redação dada pela Emenda de nº 87/2015, revela nova possibilidade de incidência do imposto, a tornar obrigatória lei complementar sobre o tema. Sustentam pertinente a espécie legislativa na definição dos aspectos gerais da regra matriz tributária e na disciplina de conflitos de competência entre os tributantes. Afirmam a impropriedade da regência por meio do Convênio nº 93/2015. Evocam precedentes deste Tribunal. Destacam o decidido, em sede de repercussão geral, no extraordinário de nº 439.796, relator ministro Joaquim Barbosa, no qual o Pleno assentou não recair ICMS na importação por contribuinte não habitual, autorizada nos termos da Emenda de nº 33/2001, antes de elaborada lei complementar. Assinalam divergentes as legislações estaduais no tocante à definição do local da operação e da alíquota a incidir, o que, articulam, abriria campo a conflitos fiscais.

Buscam o reconhecimento do direito de não recolher os débitos tributários alusivos ao diferencial de alíquotas de ICMS, observada a sistemática do Convênio nº 93/2015.

Sob o ângulo da repercussão maior, salientam ultrapassar o tema os limites subjetivos da lide, mostrando-se relevante dos pontos de vista jurídico e econômico. Frisam o efeito multiplicador da controvérsia.

O Distrito Federal, em contrarrazões, diz da inadmissibilidade do recurso ante envolvimento de matéria legal e ausência de prequestionamento. Assevera a correção da exigência impugnada, sustentando que o diferencial de alíquota não representa nova regra de incidência tributária, mas critério de repartição da receita, voltado a impedir distorção na arrecadação. Sublinha não terem o Convênio ICMS 93/2015 nem a Lei distrital nº 5.546/2015 revelado inovação consideradas a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/1996.

O extraordinário foi inadmitido na origem. Sobreveio agravo visando dar sequência ao recurso. Vossa Excelência proveu-o, determinando a inserção do processo no Plenário Virtual, para apreciação da repercussão geral da questão constitucional.

O Supremo, em 19 de junho de 2020, reconheceu a repercussão maior. Eis a ementa da decisão:

ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 – ARTIGO 155, § 2º, INCISOS VII e VIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – REGULAMENTAÇÃO – LEI COMPLEMENTAR – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ADEQUAÇÃO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral controversa sobre a necessidade de edição de lei complementar, visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL, nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes.

A Procuradoria Geral da República opina pelo desprovimento do extraordinário. Sublinha a autoaplicabilidade da alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 87/2015, ressaltando desnecessária edição de

**RE 1287019 / DF**

lei complementar para disciplinar a cobrança da diferença de alíquota em operação interestadual na qual destinada mercadoria ou serviço a consumidor final não contribuinte do imposto.

Cópia

## RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019 DISTRITO FEDERAL

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.

Cumprido afastar o articulado, pelo 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.”<sup>1</sup>

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

---

1 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 82.

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).<sup>2</sup>

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

---

2 MELO, José Eduardo Soares. Emenda Constitucional nº 87/2015 – ICMS – diferencial de alíquota. Questões Operacionais (Não cumulatividade, incentivos fiscais e substituição tributária). In: *Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2016. p. 669-685.

**RE 1287019 / DF**

edição de lei complementar veiculando normas gerais.”

Cópia