



ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5469

Requerente: Associação Brasileira de Comércio Eletrônico

Requerido: Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ

Relator: Ministro Dias Toffoli

*Tributário. Cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/15 do Conselho Nacional de Política Fazendária. Preliminares. Ilegitimidade ativa ad causam. Irregularidade na representação processual da autora. Mérito. Não caracterizada a suposta ofensa ao artigo 146, inciso III, da Carta Republicana. A Emenda Constitucional nº 87/15, com o objetivo de dirimir questões decorrentes do comércio eletrônico, sistematizou aspectos da regra-matriz de incidência do ICMS nas operações e prestações interestaduais, adotando regra então prevista pelo Texto Constitucional para destinatários contribuintes do imposto. Desnecessidade de prévia alteração da Lei Complementar nº 87/96 ou mesmo da edição de nova lei complementar para viabilizar a aplicação da emenda. O convênio atacado limita-se a definir regras procedimentais destinadas a facilitar a operacionalização da sistemática instituída pela Emenda nº 87/15. Inocorrência de afronta ao artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição. Previsão expressa do direito do contribuinte à compensação de seus débitos de ICMS com os créditos relativos a operações anteriores. Incidência das normas em questão sobre as microempresas e empresas de pequeno porte, em decorrência de determinação constante do próprio Texto Constitucional. Manifestação pelo não conhecimento da ação direta e pela improcedência do pedido.*

Egrégio Supremo Tribunal Federal,

A Advogada-Geral da União, tendo em vista o disposto no artigo 103, § 3º, da Constituição da República, bem como na Lei nº 9.868/99, vem, respeitosamente, manifestar-se quanto à presente ação direta de inconstitucionalidade.

## I – DA AÇÃO DIRETA

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico, tendo por objeto as Cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que “*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*”. Eis o teor dos dispositivos impugnados:

**“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.*

*(...)*

***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.”*

Afirma a requerente, em primeiro plano, que o convênio sob investiva teria sido editado após as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 87/15, que conferiu nova redação ao artigo 155, inciso II, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição<sup>1</sup>, alterando a sistemática vigente quanto ao ICMS devido nas operações interestaduais de mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

No entendimento da autora, a utilização de convênio para regulamentar as modificações decorrentes da Emenda Constitucional nº 87/15 violaria a reserva de lei complementar contida no artigo 146, inciso III, da Carta Republicana<sup>2</sup>. Nessa linha, aduz que a Cláusula primeira do Convênio ICMS nº

---

<sup>1</sup> “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;”

<sup>2</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para 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. ”

“Art. 155. (...)

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

(...)

93/15 seria inconstitucional por versar sobre o fato gerador do ICMS, matéria que estaria submetida à reserva de lei complementar.

De modo semelhante, a requerente sustenta que a Cláusula segunda do convênio questionado vulneraria o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Lei Maior. Isso porque a disposição sob investida trataria de situação nova, criada pela Emenda Constitucional nº 87/15, que não haveria sido disciplinada, até o momento, por meio de lei complementar.

Ademais, a autora assevera que a Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 93/15 somente permitiria a compensação do crédito de ICMS relativo a operações e prestações anteriores com o débito correspondente ao imposto devido à unidade de origem. Tratar-se-ia, a seu ver, de limitação à possibilidade de compensação de créditos e débitos de ICMS prevista pelo artigo 155, § 2º, inciso I, da Carta Maior<sup>3</sup> e disciplinada pelos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96<sup>4</sup>.

Quanto às Cláusulas sexta e nona do convênio atacado, a autora reitera a alegação de afronta à reserva de lei complementar para dispor sobre a

---

*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;”*

<sup>3</sup> “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:*

*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;”*

<sup>4</sup> “Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. e dá outras providências. (LEI KANDIR)”.

base de cálculo e os contribuintes do ICMS, nos termos do mencionado artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Republicana.

De acordo com a autora, a Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, por prever a aplicação do diploma hostilizado aos contribuintes optantes pelo “*Simples Nacional*” quanto ao imposto devido à unidade de destino, também vulneraria os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da isonomia tributária, da proibição ao confisco, da não cumulatividade do ICMS e do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, constantes dos artigos 5º, inciso II; 145, § 1º; 146, inciso III, alínea “a”; 150, incisos II e IV; 152; 155, § 2º, inciso I; 170, inciso IX; e 179 da Constituição Federal<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

“Art. 145. (...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

“Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.”

“Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.”

Diante disso, a autora requer a concessão de medida cautelar para suspender os efeitos das Cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/15 do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ e, no mérito, a procedência do pedido para que seja declarada a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos.

O processo foi despachado pelo Ministro Relator Dias Toffoli, que, nos termos do artigo 10 da Lei nº 9.868/99, solicitou informações ao Ministro de Estado da Fazenda e aos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, bem como determinou a oitiva do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República.

Em atendimento à solicitação, o Secretário de Estado de Fazenda do Distrito Federal suscitou, preliminarmente, a ausência de impugnação a todo o complexo normativo em que se inserem as normas impugnadas e a existência de alegação de ofensa meramente reflexa à Constituição. No mérito, sustentou a improcedência dos pedidos veiculados na petição inicial. De modo semelhante, o Secretário de Estado de Fazenda de Mato Grosso do Sul manifestou-se pela inviabilidade da presente ação direta e pela improcedência dos pedidos da autora.

O Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ defendeu a constitucionalidade das disposições questionadas, tendo afirmado que o Convênio ICMS nº 93/15 se restringira a fixar questões procedimentais destinadas a facilitar a operacionalização das normas previstas pela Emenda Constitucional nº 87/15, que estabelecem a repartição de receitas de ICMS, em operações interestaduais, entre os Estados de origem e de destino da mercadoria, destinadas a consumidor final contribuinte ou não do imposto.

Alegou, também, que, “*contrariamente do que assevera o Autor, não houve qualquer modificação no arquétipo constitucional da incidência tributária do ICMS, muito menos alteração do seu fato gerador ou criação de novas bases de cálculo, as quais, frise-se bem, foram expressamente definidas pela Lei Complementar nº. 87/96, de acordo com o arquétipo previsto pela Constituição Federal*” (fl. 06 do documento nº 82 do processo eletrônico). Nesse sentido, o requerido ressaltou que a Cláusula primeira do convênio hostilizado se limita a reproduzir regra estabelecida na emenda referida, para os fins de delimitar a matéria tratada pelo Convênio ICMS nº 93/15 e de facilitar sua compreensão.

De modo semelhante, o Presidente do CONFAZ afirmou que “*a Cláusula 2ª em nada inovou quanto ao texto constitucional e à LC87/96. (...) nos termos do § 1º, confirma-se que a base de cálculo se mantém a mesma, inerente ao arquétipo constitucional do ICMS, ou seja, valor da operação ou preço do serviço (...). Quanto às regras dispostas nos incisos I e II do caput, bem como nos demais parágrafos, percebe-se que encerram apenas o detalhamento da regra prevista na EC87/15 e na LC87/96, minudências estas que, por óbvio, não caberiam constar do texto constitucional ou de ulterior lei complementar*” (fls. 08/09 do documento nº 82 do processo eletrônico).

Quanto à Cláusula terceira, aduziu que se trata de norma que apenas reitera o direito do contribuinte de se apropriar do crédito relativo ao ICMS, em plena compatibilidade com o novo regime de repartição constitucional das receitas do imposto.

Já a Cláusula sexta do Convênio ICMS nº 93/15 constitui, na visão do requerido, corolário lógico de todo o regime estabelecido pela Emenda nº 87/15, uma vez que é necessário observar a legislação do Estado de destino quanto ao recolhimento do diferencial de alíquota que lhe é devido.



Ademais, o requerido afastou as alegações de inconstitucionalidade suscitadas acerca da Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Em seu entendimento, a Emenda Constitucional nº 87/15 não ressalvou as microempresas e as empresas de pequeno porte de sua incidência, de modo que as diretrizes operacionais fixadas pelo convênio em exame também deveriam ser aplicadas a referidas pessoas jurídicas. Sustentou, outrossim, que a Cláusula nona contribui para a consecução dos objetivos de assegurar a arrecadação do ICMS aos Estados de localização dos consumidores, de corrigir a injustiça fiscal observada acerca da repartição das receitas desse tributo e de impedir a perpetuação da guerra fiscal.

Por fim, o Presidente do CONFAZ salientou que a própria legislação complementar federal autoriza, em determinadas hipóteses, a incidência do ICMS sobre as microempresas e as empresas de pequeno porte, as quais não restam, portanto, exclusivamente sujeitas ao regime de recolhimento mensal mediante documento único de arrecadação.

O Secretário de Estado de Fazenda de Mato Grosso aduziu que o posicionamento do mencionado ente federativo se “*coaduna com o posicionamento do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ (...)*” (fls. 01/02 do documento nº 88 do processo eletrônico). Na mesma linha, os Secretários de Estado de Fazenda de Alagoas, do Amapá, do Amazonas, do Ceará, do Pará, da Paraíba, do Paraná, de Pernambuco, do Piauí, do Rio Grande do Norte, do Rio Grande do Sul, de Roraima, de Sergipe e do Tocantins sustentaram a improcedência da ação direta.

Por sua vez, o Secretário da Fazenda do Estado de Santa Catarina afastou as supostas inconstitucionalidades suscitadas pela requerente, tendo ressalvado, no entanto, a Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, em relação à qual referida unidade federativa haveria manifestado sua contrariedade por

ocasião da aprovação desse convênio. O Secretário de Estado de Fazenda de Minas Gerais também concluiu que “*tão somente a Cláusula Nona do Convênio ICMS nº 93/15 padece do vício de inconstitucionalidade, devendo as Cláusulas 1º, 2º, 3º e 6º (ser) reconhecidas como constitucionais tendo em vista estarem adstritas e em perfeita consonância com a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96.*” (fl. 33 do documento nº 99 do processo eletrônico).

Já o Secretário de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro salientou que a posição desse Estado-membro é contrária ao texto questionado, notadamente no que diz respeito à aplicação do Convênio ICMS nº 93/15 aos contribuintes optantes pelo “*Simples Nacional*”.

O Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo informou que referida unidade federada fora signatária do Convênio ICMS nº 93/15, o qual tem por fim uniformizar procedimentos relacionados ao tributo mencionado. Aduziu, ainda, que a legislação estadual adotara mecanismo para a cobrança do ICMS nos moldes do disposto pelo convênio em exame.

O então Advogado-Geral da União sustentou, preliminarmente, que a ação direta não deve ser conhecida, diante da ilegitimidade ativa *ad causam* e da irregularidade na representação processual da autora. Ademais, em razão da inexistência de *fumus boni iuris* e de *periculum in mora*, manifestou-se pelo indeferimento do pedido de medida cautelar veiculado pela requerente.

Em 02 de setembro de 2016, o Ministro Dias Toffoli, tendo em vista o decurso do tempo e a alta relevância da matéria, converteu o rito de tramitação do presente feito para aplicar o procedimento previsto no artigo 12 da Lei nº 9.868/99. Solicitou, então, novas informações ao Ministro de Estado da Fazenda e aos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados-membros e do

Distrito Federal, bem como determinou a oitiva da Advogada-Geral da União e do Procurador-Geral da República.

Diante disso, o Ministro de Estado da Fazenda salientou que, em razão da ausência de poder deliberativo do Governo Federal no âmbito do CONFAZ, *“o fornecimento dos subsídios para a ADIN incumbe às próprias unidades federadas, que, inclusive, integram, por suas respectivas Procuradorias, o Grupo de Trabalho 10 – Procuradorias da Comissão Técnica Permanente do ICMS – COTEPE”* (fl. 10 do documento nº 216 do processo eletrônico).

O Presidente do CONFAZ e os Secretários de Estado de Fazenda de Alagoas, do Ceará, do Distrito Federal, de Mato Grosso, de Mato Grosso do Sul, da Paraíba, do Paraná, do Piauí, do Rio Grande do Norte, do Rio Grande do Sul, de Roraima e do Tocantins ratificaram o entendimento manifestado anteriormente no sentido da improcedência da presente ação direta.

De modo semelhante, o Estado de Minas Gerais pediu *“(...) a decretação de improcedência de todo o pedido, reconhecendo-se a constitucionalidade dos dispositivos impugnados.”* (fl. 23 do documento nº 244 do processo eletrônico). Já o Secretário de Fazenda desse ente federado asseverou que *“(...) tão somente a Cláusula Nona do Convênio ICMS nº 93/15 padece do vício de inconstitucionalidade, devendo as Cláusulas 1ª, 2ª, 3ª e 6ª serem reconhecidas como constitucionais tendo em vista estarem adstritas e em perfeita consonância com a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/1996.”* (fl. 37 do documento nº 246 do processo eletrônico).

O Secretário de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro, após considerar que referida Pasta já havia se manifestado contrariamente à previsão constante da

Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, esclareceu que suas informações somente versariam sobre as Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do ato normativo em exame, em relação às quais aduziu não ter verificado nenhuma afronta ao Texto Constitucional.

Por sua vez, o Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo afirmou a inexistência de violação à esfera de competência reservada ao legislador complementar e ao princípio da não cumulatividade. Quanto à Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, limitou-se a afirmar que seriam razoáveis os argumentos referentes ao pedido de suspensão de referido dispositivo.

O Secretário da Fazenda do Estado de Santa Catarina, a seu turno, reiterou a posição de contrariedade manifestada por essa unidade federada quanto ao disposto pela Cláusula nona do convênio sob investida, rejeitando, em relação às demais cláusulas impugnadas, os argumentos suscitados pela requerente.

Por fim, o Secretário da Fazenda do Estado do Maranhão, o Secretário de Finanças do Estado de Rondônia e o Governador do Estado do Espírito Santo também defenderam a improcedência da presente ação direta.

Na sequência, vieram os autos para manifestação da Advogada-Geral da União.

## **II – PRELIMINARES**

### *II.1 – Da ilegitimidade ativa da requerente*

Ressalte-se, inicialmente, que a Associação Brasileira de Comércio Eletrônico carece de legitimidade para a propositura de ação direta de

inconstitucionalidade, uma vez que não se enquadra no conceito de entidade de classe de âmbito nacional, previsto no artigo 103, inciso IX, da Constituição da República<sup>6</sup>.

Com efeito, a requerente não representa uma classe determinada, mas possui composição heterogênea, uma vez que reúne pessoas vinculadas a categorias distintas. Nesse sentido, note-se que, nos termos do artigo 6º de seu Estatuto Social, o quadro de filiados da autora é composto por “(...) *peessoas jurídicas legalmente estabelecidas, de área de atuação relacionada ao varejo e/ou prestação de serviços para o varejo*”.

Como se observa, para ser admitida no quadro associativo da autora, basta que a pessoa jurídica interessada exerça qualquer atividade relacionada ao comércio varejista ou à prestação de serviços por meio eletrônico. A amplitude do objeto descrito permite que a autora seja integrada por membros vinculados a estratos sociais diversificados, que não possuem, entre si, a identidade de valores necessária para serem caracterizados como pertencentes a uma determinada categoria.

De fato, segundo se extrai de documento anexo à petição inicial<sup>7</sup>, a requerente possui, dentre outros, os seguintes filiados: Sanny Confecções Feminina S/A; Carneiro Instrumentos Musicais Ltda; Morgado Informática LTDA; Naleb Distribuidora de Brinquedos Ltda; BitCão Produtos para Cães Ltda; Agrocampo Giordani Comércio de Prod. Agropecuários; Santt Comercio de Acessórios e Roupas EIRELI ME; e Brasil Commerce Comércio de Eletro Eletronicos Ltda.

---

<sup>6</sup> “Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (...)  
IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.”

<sup>7</sup> Documento nº 4 do processo eletrônico.

Ademais, por meio de consulta ao sítio eletrônico da Associação Brasileira de Comércio Eletrônico<sup>8</sup>, constata-se a existência de associados à requerente que desempenham atividades de comércio de medicamentos, bebidas alcoólicas, jogos eletrônicos, cosméticos, calçados, óculos e lentes de contato, móveis, produtos eróticos, automotivos, de joalheria e de avicultura, bem como de pessoas jurídicas que fornecem serviços de publicidade, advocacia, nutrição e organização de festas, dentre tantos outros ramos de atuação dos componentes da autora.

A respeito do assunto, a jurisprudência dessa Corte Suprema é pacífica no sentido de que “*a heterogeneidade da composição de associação descaracteriza a condição de representatividade de classe de âmbito nacional*”. Confira-se:

*“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 1º DA RESOLUÇÃO N. 51/98/CONTRAN. 1. Ilegitimidade ativa da autora, entidade que não reúne a qualificação constitucional prevista no art. 103, inc. IX, da Constituição da República. 2. A heterogeneidade da composição da Autora, conforme expressa disposição estatutária, descaracteriza a condição de representatividade de classe de âmbito nacional: Precedentes do Supremo Tribunal Federal. 3. Ação Direta de Inconstitucionalidade não conhecida.”*

(ADI nº 3381, Relatora: Ministra Cármen Lúcia, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 06/06/2007, Publicação em 29/06/2007; grifou-se);

*“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO - LEGITIMIDADE ATIVA ‘AD CAUSAM’ - ENTIDADE DE CLASSE - NÃO CONFIGURAÇÃO - CARÊNCIA DA AÇÃO. (...) A composição heterogênea de associação que reúna, em função de explícita previsão estatutária, pessoas vinculadas a categorias radicalmente distintas, atua como elemento descaracterizador da sua representatividade. Não se configuram, em consequência, como entidades de classe aquelas instituições que são integradas por membros vinculados a estratos sociais, profissionais ou econômicos diversificados, cujos objetivos, individualmente considerados, revelam-se contrastantes. Falta a essas entidades, na*

---

<sup>8</sup> Disponível em: <<http://www.abcomm.org/associados.php>>. Acesso em: 05 de janeiro de 2017.

*realidade, a presença de um elemento unificador que, fundado na essencial homogeneidade, comunhão e identidade de valores, constitui o fator necessário de conexão, apto a identificar os associados que as compõem como membros efetivamente pertencentes a uma determinada classe (...).”*

(ADI nº 79 QO, Relator: Ministro Celso de Mello, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 13/04/1992, Publicação em 05/06/1992; grifou-se).

Assim, diante da ilegitimidade ativa *ad causam* da requerente, a ação direta não deve ser conhecida.

## *II.II – Da irregularidade da representação processual da requerente*

Observe-se, outrossim, que a autora deixou de especificar, no instrumento de procuração que instrui a petição inicial, as disposições normativas impugnadas. Referida irregularidade, como cediço, constitui vício de representação processual que inviabiliza o conhecimento da ação direta.

Com efeito, conforme o entendimento fixado por essa Corte Suprema no julgamento da Questão de Ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2187, a especificação dos dispositivos questionados no instrumento de procuração constitui requisito indispensável para o reconhecimento da capacidade postulatória do requerente no controle abstrato de constitucionalidade. Eis a ementa do referido julgado:

*“É de exigir-se, em ação direta de inconstitucionalidade, a apresentação, pelo proponente, de instrumento de procuração ao advogado subscritor da inicial, com poderes específicos para atacar a norma impugnada.”*

(ADI nº 2187 QO, Relator: Ministro Octávio Galloti, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 24/05/2000, Publicação em 12/12/2003; grifou-se).

Diante disso, reitera-se a inviabilidade da presente ação direta.

### III – MÉRITO

Como visto, a autora pretende a declaração da inconstitucionalidade das Cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/15. Nessa linha, alega, inicialmente, que as Cláusulas primeira, segunda e sexta do convênio referido haveriam modificado a base de cálculo, o fato gerador e os contribuintes do ICMS, razão pela qual seriam incompatíveis com o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição, que reserva referidas matérias à lei complementar.

O inconformismo da autora, entretanto, não merece prosperar.

Sobre o tema, dispõe o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal que compete à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição dos impostos previstos no Texto Constitucional e dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Confira-se, a propósito, a redação do referido dispositivo:

*“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;” (grifou-se).*

Desse modo, observa-se que a matéria reservada à lei complementar pelo artigo 146, inciso III, da Carta cinge-se à fixação de normas gerais, ou seja, de princípios e regras tributários que, por sua generalidade, sejam aplicáveis às diversas pessoas políticas e seus administrados, orientando a atuação do legislador ordinário no exercício de sua competência constitucional.



Por sua vez, o artigo 155, inciso XII, alíneas “a” e “d”, da Constituição Federal prevê a espécie legislativa qualificada para definir os contribuintes do ICMS, bem como para estabelecer o local da ocorrência do fato gerador do imposto, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável. Veja-se:

*“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:*

*(...)*

*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;”*

Sobre o tema, José Afonso da Silva<sup>9</sup> afirma que “a lei complementar mencionada no inciso XII do § 2º do art. 155 encaixa-se primordialmente na função de limitar o poder de tributar relativamente ao ICMS, porque tem por objetivo definir quem é contribuinte desse imposto; dispor sobre a substituição tributária; disciplinar o regime de compensação do imposto; fixar o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços (...). **A lei mencionada no dispositivo em comentário já veio: é a Lei Complementar 87, de 13.9.1996.**” (grifou-se).

De fato, a Lei Complementar nº 87/96 (“Lei Kandir”) dispõe sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações

---

<sup>9</sup> SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 673/674.

de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), estabelecendo, dentre outras normas, disciplina acerca do fato gerador (artigos 1º, 2º e 12), dos contribuintes e responsáveis tributários (artigos 2º a 7º e 9º), da base de cálculo (artigo 8º e 13 a 16) e do local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável (artigo 11).

Assim, observa-se que a Lei Complementar nº 87/96 dispõe sobre as matérias elencadas nos artigos 146, inciso III, alínea “a”; e 155, § 2º, inciso XII, alíneas “a” e “d”, da Constituição, de modo a viabilizar a instituição e a cobrança do imposto em comento pelas unidades federadas competentes, inclusive sob a égide da Emenda Constitucional nº 87/15.

Com efeito, anteriormente à edição da Emenda Constitucional nº 87/15, a Carta Republicana de 1988 previa, relativamente ao ICMS devido nas operações e prestações interestaduais, a adoção da alíquota interestadual, quando o destinatário fosse **contribuinte** do imposto (cabendo ao Estado da localização do destinatário a diferença entre a alíquota interna e a interestadual), e da alíquota interna, quando o destinatário **não** fosse **contribuinte**. Confira-se o teor da redação original do artigo 155, inciso II, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição:

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

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
- VIII - na hipótese da alínea 'a' do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;"

Segundo as referidas regras, nas operações interestaduais tendo por destinatário **não contribuinte** do ICMS, o imposto era devido somente ao Estado no qual se realizou a operação mercantil, calculado mediante o emprego da alíquota interna; de modo diverso, nas operações interestaduais tendo por destinatário **contribuinte** do ICMS, a pessoa política de origem fazia jus ao valor correspondente à alíquota interestadual, ao passo que a pessoa política de destino recebia quantia resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

A Lei Complementar nº 87/96, a seu turno, além de definir o contribuinte do imposto, prevê regras específicas sobre operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor localizado em outro Estado da Federação, inclusive sobre a hipótese de responsabilidade tributária. A propósito, confirmam-se os seguintes dispositivos da referida lei complementar:

*“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.*

(...)

*Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.*

*§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.*

(...)

*Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.” (grifou-se).*

Com o advento da Emenda Constitucional nº 87/15, eliminou-se a distinção de tratamento havida nas operações e prestações interestaduais em razão da condição do destinatário das mercadorias ou serviços, se contribuinte ou não do imposto, adotando-se, em ambos os casos, a regra então prevista para destinatários contribuintes do imposto. Agora, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, **contribuinte ou não do imposto**, localizado em outro Estado, incide a alíquota interestadual, cabendo ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. É a redação atual do artigo 155, inciso II, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição:

*“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;”*

Conforme se constata a partir do cotejo entre a redação originária e o texto atual dos referidos dispositivos, a Emenda Constitucional nº 87/15, com o especial objetivo de dirimir as questões decorrentes do comércio eletrônico<sup>10</sup>, sistematizou, em uma única fórmula, aspectos da regra-matriz de incidência do ICMS nas operações e prestações interestaduais, estabelecendo de forma diferenciada, tão somente, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto.

Não obstante o modelo de repartição de alíquotas de ICMS se restringisse, originalmente, à hipótese de operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor contribuinte do imposto, certo é que as disposições constantes da Lei Complementar nº 87/96, por sua generalidade, acomodam a sistemática prevista pela Emenda Constitucional nº 87/15. Assim, a aplicação das inovações trazidas por essa emenda prescinde da alteração da Lei Complementar nº 87/96 ou mesmo da edição de nova lei complementar para disciplinar a matéria.

Por outro lado, o artigo 155, inciso II, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição, na redação conferida pela Emenda Constitucional nº 87/15, em conjunto com a legislação infraconstitucional de regência, oferece elementos suficientes para a elaboração de convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, com o objetivo de definir os procedimentos a serem observados nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor não contribuinte do ICMS. Confira-se, a propósito, o disposto pelo artigo 9º da Lei

---

<sup>10</sup> Segundo informações extraídas do sítio eletrônico da Câmara dos Deputados. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1034779&filename=Tramitacao-PEC+197/2012](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1034779&filename=Tramitacao-PEC+197/2012)>. Acesso em: 05 de janeiro de 2017.

Complementar nº 87/96 e pelo artigo 102 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

**Lei Complementar nº 87/96.**

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

**Código Tributário Nacional.**

*“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.”*

Como se nota, é insubsistente a alegação da autora no sentido de que os Estados e o Distrito Federal somente estariam autorizados a celebrar convênios, no âmbito do CONFAZ, sobre concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Ademais, diversamente do que afirma a requerente, o Convênio ICMS nº 93/15 não propiciou nenhuma alteração quanto à base de cálculo, ao fato gerador ou aos contribuintes do ICMS. As disposições impugnadas limitaram-se a estabelecer diretrizes operacionais necessárias à aplicação da sistemática instituída pela Emenda Constitucional nº 87/15, sem, no entanto, modificar ou acrescentar elementos substanciais à configuração constitucional dos aspectos básicos do ICMS.

Nessa linha, cumpre salientar que a Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 93/15 se limita a dispor que, *“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”.*

Referida cláusula, como se nota, nada acrescenta ou altera a respeito da definição constitucional do fato gerador do ICMS. Trata-se de disposição que tão somente enuncia o assunto que constitui o objeto do convênio sob investida, o que não conflita com o Texto Constitucional ou com a legislação complementar pertinente ao imposto.

Verifica-se, outrossim, que a expressão “*nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada*”, constante da norma atacada, constitui reprodução, com pequenas alterações textuais, de previsões constantes do artigo 155, § 2º, inciso VII, da Constituição e do artigo 99, *caput*, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, *in verbis*:

#### **Constituição da República.**

*“Art. 155. (...)*

*§ 2º (...)*

*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;”* (grifou-se).

#### **Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.**

*“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: (...)” (grifou-se).*

Assim, nos termos da jurisprudência dessa Suprema Corte, que rechaça os pleitos de declaração de inconstitucionalidade de normas que simplesmente repetem o conteúdo de disposições constitucionais, revela-se evidente a improcedência do pedido de reconhecimento da invalidade da Cláusula primeira do Convênio ICMS nº 93/15. A propósito, confirmam-se os seguintes precedentes:

*“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 39 DA LEI N. 10.741, DE 1º DE OUTUBRO DE 2003 (ESTATUTO DO IDOSO). QUE ASSEGURA GRATUIDADE DOS TRANSPORTES PÚBLICOS URBANOS E SEMI-URBANOS AOS QUE TÊM MAIS DE 65 (SESSENTA E CINCO) ANOS. DIREITO CONSTITUCIONAL. NORMA CONSTITUCIONAL DE EFICÁCIA PLENA E APLICABILIDADE IMEDIATO. NORMA LEGAL QUE REPETE A NORMA CONSTITUCIONAL GARANTIDORA DO DIREITO. IMPROCEDÊNCIA DA AÇÃO. 1. O art. 39 da Lei n. 10.741/2003 (Estatuto do Idoso) apenas repete o que dispõe o § 2º do art. 230 da Constituição do Brasil. A norma constitucional é de eficácia plena e aplicabilidade imediata, pelo que não há eiva de invalidade jurídica na norma legal que repete os seus termos e determina que se concretize o quanto constitucionalmente disposto. 2. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.”*

(ADI nº 3768, Relatora: Ministra Cármen Lúcia, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 19/09/2007, Publicação em 26/10/2007; grifou-se);

*“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 1º. INC. I, DA LEI N. 7.746/1989. ESCOLHA DE MAGISTRADO PARA O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: ART. 104, PARÁGRAFO ÚNICO, INC. I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. MAGISTRADOS DOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS E TRIBUNAIS DE JUSTIÇA: IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DOS QUE INGRESSEM PELO QUINTO CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA IMPROCEDENTE. 1. O inc. I do art. 1º da Lei n. 7.746/1989 repete o inc. I do parágrafo único do art. 104 da Constituição da República. Impossibilidade de se declarar a inconstitucionalidade da norma sem correspondente declaração de inconstitucionalidade do dispositivo constitucional. 2. A Constituição da República conferiu ao Superior Tribunal de Justiça discricionariedade para, dentre os indicados nas listas, escolher magistrados dos Tribunais Regionais Federais e dos Tribunais de Justiça independente da categoria pela*



*qual neles tenha ingressado. 3. A vedação aos magistrados egressos da Advocacia ou do Ministério Público de se candidatarem às vagas no Superior Tribunal de Justiça configura tratamento desigual de pessoas em identidade de situações e criaria desembargadores e juízes de duas categorias. 4. **Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.**”*

(ADI nº 4078, Relator: Ministro Luiz Fux, Relatora para o Acórdão: Ministra Cármen Lúcia, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 10/11/2011, Publicação em 13/04/2012; grifou-se).

De modo semelhante, a Cláusula segunda do Convênio ICMS nº 93/15 não cria nova obrigação jurídica tributária, nem dispõe sobre a definição da base de cálculo do imposto, cingindo-se a repetir as regras previstas pela Emenda Constitucional nº 87/15, acrescidas de normas operacionais a serem observadas nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor não contribuinte do tributo.

Nesses termos, conclui-se pela compatibilidade das cláusulas mencionadas com o disposto no artigo 146, inciso III, da Carta Republicana.

Por sua vez, a Cláusula sexta do Convênio ICMS nº 93/15 determina que o responsável pelo recolhimento do imposto devido ao Estado de destino do bem ou serviço, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observe a legislação dessa unidade federada.

Em outras palavras, referida cláusula prevê que o pagamento de tributo devido a determinado ente da Federação seja realizado de acordo com a legislação por este editada, inclusive no que diz respeito às obrigações tributárias acessórias.

Como se nota, a disposição em exame, além de guardar plena compatibilidade com a sistemática instituída pela Emenda Constitucional nº 87/15, enuncia a necessidade de observância do pacto federativo e da autonomia

das unidades federativas no que diz respeito à incidência tributária sobre operações e prestações interestaduais.

Conforme estabelece o artigo 155, § 2º, inciso VII, da Constituição Federal, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, este ente faz jus ao diferencial de alíquotas calculado a partir de sua alíquota interna, o qual deve ser pago de acordo com as regras e procedimentos estabelecidos por sua própria legislação.

A Cláusula sexta do convênio hostilizado, portanto, não altera a base de cálculo ou os contribuintes do ICMS. De fato, o dispositivo em questão não contém norma geral sobre matéria tributária, mas se restringe a explicitar a incidência da legislação do ente destinatário nas hipóteses de pagamento de parcela tributária que lhe é devida, o que não conflita com as regras gerais constantes das Leis Complementares federais nº 24/75 e 87/96.

A respeito do tema, Roque Antonio Carrazza<sup>11</sup> assevera que “o art. 146 da Lei Maior deve ser entendido em perfeita harmonia com os dispositivos constitucionais que conferem competências tributárias privativas à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, pois a autonomia jurídica destas pessoas políticas envolve princípios constitucionais incontornáveis”, de modo que “estabelecer normas gerais é apontar diretrizes, os lineamentos básicos; é operar por sínteses, indicando e resumindo. Nunca descendo a assuntos da economia interna, do peculiar interesse das pessoas políticas”.

---

<sup>11</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 1037/1038.

Sendo assim, também não se vislumbra afronta ao artigo 146, inciso III, da Constituição Republicana em razão do disposto na Cláusula sexta do Convênio ICMS nº 93/15.

De modo semelhante, não procede a alegação da autora de que a Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 93/15 seria inconstitucional.

Segundo a requerente, referida disposição normativa vedaria a compensação do crédito de ICMS relativo a operações e prestações anteriores com o débito correspondente ao imposto devido à unidade de origem, o que implicaria, a seu ver, afronta à possibilidade de compensação de créditos e débitos de ICMS prevista pelo artigo 155, § 2º, inciso I, da Carta Maior e disciplinada pelos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

O dispositivo em questão não possui, entretanto, o alcance suposto pela autora. De fato, a Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 93/15 não veda a compensação entre créditos e débitos de ICMS, mas, pelo contrário, determina expressamente a sua ocorrência, ao dispor que “*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.*” (grifou-se).

Ademais, a norma sob análise determina que a compensação seja realizada nos termos dos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, explicitando, desse modo, a incidência da legislação complementar federal sobre as compensações de débitos e créditos de ICMS derivados de operações e prestações realizadas sob a vigência da sistemática instituída pela Emenda Constitucional nº 87/2015.

Assim, conforme ressaltado nas informações prestadas pelo Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, “*não se vislumbra nenhuma restrição ou afronta ao princípio da não cumulatividade, muito pelo contrário, [a Cláusula terceira] apenas reitera o direito do contribuinte de apropriar-se do crédito relativo à parcela do imposto, em que figura como contribuinte, concernente à alíquota interna do Estado de origem*”. (fl. 12 do documento nº 224 do processo eletrônico).

Nesses termos, a Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 93/15, ao prever que o crédito relativo às operações e prestações anteriores seja compensado com o valor devido à unidade federada de origem, observa o disposto no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição e nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Por fim, a requerente sustenta que a Cláusula nona do convênio impugnado seria inconstitucional por prever a incidência de suas disposições sobre os contribuintes optantes pelo “*Simples Nacional*”, instituído pela Lei Complementar nº 123/06, no que diz respeito ao imposto devido à unidade federada de destino.

No entendimento da autora, a inclusão de tais contribuintes na sistemática estabelecida pelo Convênio ICMS nº 93/15 afrontaria os princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da isonomia tributária, da vedação ao confisco, da não cumulatividade do ICMS e do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, constantes dos artigos 5º, inciso II; 145, § 1º; 146, inciso III, alínea “*d*”; 150, incisos II e IV; 152; 155, § 2º, inciso I; 170, inciso IX; e 179 da Constituição Federal.

Ocorre que, diferentemente do que alega a requerente, a obrigação dos contribuintes optantes pelo “*Simples Nacional*” de recolher o imposto devido nas operações interestaduais à unidade federada de destino não foi instituída pelo Convênio ICMS nº 93/15. Em verdade, trata-se de dever decorrente do próprio Texto Constitucional, cujo artigo 155, § 2º, inciso VII, determina que, “*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*”.

Conforme se depreende do dispositivo constitucional mencionado, a própria Constituição Federal impõe o pagamento do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual ao Estado de destino, dever, esse, que consta de regra explícita e que não contém nenhuma ressalva relacionada aos contribuintes optantes pelo “*Simples Nacional*”.

Nota-se, destarte, que a requerente pretende afastar a aplicação de disposição constitucional expressa em relação a determinado grupo de contribuintes, argumentando, para tanto, que referida regra deveria ceder diante dos princípios da legalidade, da capacidade contributiva, da isonomia tributária, da vedação ao confisco, da não cumulatividade do ICMS e do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.

A argumentação veiculada pela autora revela-se, desse modo, insubsistente. De fato, constatada a existência de uma regra constitucional expressa que disciplina determinado assunto de maneira clara e específica, não há necessidade ou razão a justificar a remissão a princípios constitucionais abertos,

que não proporcionam, por si, diretrizes suficientes para a definição da norma aplicável a determinada situação fática.

Conforme sustenta Marcelo Neves<sup>12</sup>, o afastamento de regras claras e completas em favor da incidência imediata de princípios que não tratam especificamente da situação concreta é traço característico da retórica de trivialização dos preceitos constitucionais que se observa na prática jurídico-constitucional brasileira.

Em síntese, havendo regra constitucional que determina, de modo explícito, a incidência do diferencial de alíquotas sobre os contribuintes do ICMS, independentemente de serem ou não optantes pelo “*Simples Nacional*”, não há motivo para recusar, com fundamento nos princípios suscitados pela autora, a aplicação do Convênio ICMS nº 93/15 em relação a tais pessoas jurídicas.

Ressalte-se, de qualquer modo, que a Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, além de derivar de regra expressa, também encontra fundamento em diversos princípios constantes da Lei Maior, alguns dos quais se caracterizam como preceitos fundamentais.

Nessa linha, cumpre notar que a sistemática tributária prevista pela Emenda Constitucional nº 87/15 e operacionalizada pelo convênio sob invectiva foi instituída com o objetivo de estabelecer uma distribuição de receita mais equânime entre as unidades federadas de origem e de destino, a qual havia sido desequilibrada em razão do crescimento substancial do comércio eletrônico observado no País. Veja-se, a propósito, excerto da justificação constante da

---

<sup>12</sup> NEVES, Marcelo. Abuso de princípios no Supremo Tribunal Federal. **Consultor Jurídico**, 27 de outubro de 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-out-27/observatorio-constitucional-abuso-principios-supremo-tribunal>>. Acesso em 05 de janeiro de 2017.

Proposta de Emenda à Constituição nº 103/11<sup>13</sup>, a qual deu origem à emenda mencionada:

*“O comércio não presencial, mormente o denominado comércio eletrônico, cresceu de forma expressiva nos últimos anos e mostra tendência de tornar-se, em futuro breve, a prática preponderante na comercialização de mais e mais produtos, a começar pelos de maior valor, porém alcançando todos os demais, principalmente os bens de consumo de uso durável. Qualquer produto, desde que padronizado e passível de exibição por catálogo, é objeto desse tipo de comércio.*

*(...)*

*Entretanto, a atual regra constitucional de distribuição de receita do ICMS no caso de operações interestaduais foi desenhada quase cinquenta anos atrás, quando nem se sonhava com esse dinamismo do comércio.*

*Nos termos atuais, quando a operação interestadual envolve dois contribuintes do imposto, há a divisão entre o Estado de origem e o de destino da mercadoria. Porém, quando o adquirente, mesmo situado em outra Unidade da Federação, é consumidor final, não contribuinte de jure do imposto, o produto da arrecadação decorrente da operação é integralmente destinada ao Estado onde está sediado o vendedor.*

*Enquanto a prática comercial caracterizava como meramente incidental a venda interestadual para consumidor final, não havia objeções a levantar e tudo funcionou satisfatoriamente. Entretanto, a magnitude que já assumiu e a tendência de evolução do quadro é extremamente preocupante, porque já se nota desequilíbrio na política estabelecida para divisão de receita entre Estado produtor (ou meramente vendedor) e Estado consumidor – a tal ponto que coloca em risco o próprio objetivo de se alcançar, algum dia, o cumprimento pleno do princípio de destino. Ao contrário, está sendo reforçado o princípio da origem, com sérios prejuízos para os Estados consumidores.*

*Reunidos no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) em 1º de abril de 2011, a maioria dos Estados já chegou a uma resolução de princípio quanto ao estabelecimento de nova regra de divisão do imposto nas operações de que se trata, firmando o Protocolo nº 21/11. Entretanto, há consciência de que a solução definitiva e irretocável do ponto de vista jurídico tem que ser feita por emenda ao texto constitucional.*

*(...)*

*A forma, ou seja, os procedimentos necessários à operacionalização dessa divisão serão deliberados pelo CONFAZ.”*

---

<sup>13</sup> Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/mateweb/arquivos/mate-pdf/98234.pdf>>. Acesso em 05 de janeiro de 2017; grifou-se.

A finalidade de corrigir a situação de desequilíbrio verificada entre os denominados “*Estados produtores e consumidores*”, caracterizada pelos sérios prejuízos suportados por estes últimos em decorrência do crescimento do comércio eletrônico, compatibiliza-se com os objetivos fundamentais da República de reduzir as desigualdades sociais e regionais, de promover o bem de todos e de construir uma sociedade justa e solidária, previstos pelo artigo 3º da Constituição<sup>14</sup>.

Ademais, o estabelecimento de uma distribuição mais equânime das receitas de ICMS contribui para o combate às práticas de guerra fiscal e, por conseguinte, para a preservação da higidez do pacto federativo delineado pelos artigos 1º, 18 e 60, § 4º, inciso I, da Carta Republicana<sup>15</sup>.

Como se nota, a concretização dos objetivos e preceitos referidos restaria prejudicada caso os contribuintes optantes pelo “*Simples Nacional*” fossem excluídos, por meio de interpretação judicial, da incidência da regra que atribui ao Estado de destino o diferencial de alíquotas do ICMS incidente nas operações de que trata o Convênio ICMS nº 93/15.

---

<sup>14</sup> “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

<sup>15</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)”

“Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

“Art. 60. (...)”

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;”



Assim, diversamente do que supõe a autora, observa-se que a previsão constitucional de tratamento diferenciado para as microempresas e para as empresas de pequeno porte não inviabiliza, por completo, a incidência do ICMS sobre tais pessoas jurídicas.

Com efeito, a própria Lei Complementar nº 123/06 prevê, em seu artigo 13, § 1º, inciso XIII, alínea “h”<sup>16</sup>, que o recolhimento pelo regime especial unificado não exclui, por exemplo, a cobrança do ICMS devido 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. A respeito do tema, confira-se o entendimento do Conselho Nacional de Política Fazendária:

*“56. Assim, confirma-se a impertinência da assertiva do Autor no sentido de que o sistema de recolhimento das empresas optantes pelo Simples Nacional impediria sua inclusão no sistema instituído pela EC87/15, ao se verificar que a própria Lei Complementar nº 123/2006, a exemplo do quanto disposto no seu art. 13, §1º, XII, ‘h’, já previu disciplina concernente à responsabilidade tributária quanto ao ICMS ‘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’.*  
(...)

*64. E a própria LC123/2006, em outros dispositivos (art.13), igualmente estabelece algumas distintas hipóteses em que será necessário às empresas do Simples Nacional efetuarem o recolhimento dos impostos ou contribuições de maneira diversa à regra geral do documento único de arrecadação.*

*65. Observa-se, portanto, que carece de qualquer respaldo jurídico a assertiva do Autor no sentido de que o regime especial aplicado às*

---

<sup>16</sup> “Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

§ 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:

(...)

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;”

*empresas do Simples Nacional encerra um regime hermético, negando-lhe outras possibilidades de sistema de arrecadação e fiscalização tributária em geral, e não apenas do ICMS, conforme consta do art. 13 da LC 123/2006.” (fls. 15 e 17 do documento nº 82 do processo eletrônico; sem grifos constantes do original).*

As informações prestadas pelo CONFAZ reforçam a conclusão no sentido de que o Convênio ICMS nº 93/15 não conflita, nem invade o âmbito normativo próprio à legislação federal complementar. Com efeito, as normas sob invecitiva restringiram-se a traçar diretrizes procedimentais voltadas a viabilizar a operacionalização das normas constantes da Emenda Constitucional nº 87/15, sem, no entanto, implicar qualquer espécie de inovação ou modificação na sistemática instituída por este diploma normativo. A possibilidade de edição de convênio para tal finalidade já havia sido prevista, como visto, pela própria justificação referente à proposta de emenda que originou a Emenda Constitucional nº 87/15.

Feitas essas considerações, conclui-se pela compatibilidade das disposições impugnadas com o Texto Constitucional.

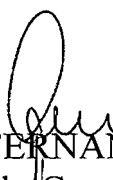
#### **IV – CONCLUSÃO**

Ante o exposto, a Advogada-Geral da União manifesta-se, preliminarmente, pelo não conhecimento da presente ação direta e, quanto ao mérito, pela improcedência do pedido veiculado pela autora, devendo ser declarada a constitucionalidade das Cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

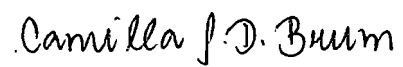
São essas, Excelentíssimo Senhor Relator, as considerações que se

tem a fazer em face do artigo 103, § 3º, da Constituição Federal, cuja juntada aos autos ora se requer.

Brasília, 03 de fevereiro de 2017.

  
GRACE MARIA FERNANDES MENDONÇA  
Advogada-Geral da União

  
ISADORA MARIA B. R. CARTAXO DE ARRUDA  
Advogada da União  
Secretária-Geral de Contencioso

  
CAMILLA JAPIASSU DORES BRUM  
Advogada da União