

## O ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL FRENTE O DIFAL/ICMS: Estudo da ADI 5.469

LAURA NEVES BARROCA WERNECK<sup>1</sup>  
HELBERTY VINÍCIOS COELHO<sup>2</sup>

### RESUMO

O presente trabalho tem como tema conhecer a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469 que trouxe impactos nos negócios empresariais, dado o caráter qualitativo realizou-se como expediente metodológico o estudo de caso da referida ação ajuizada no Supremo Tribunal Federal., Assim primeiramente foi realizado um estudo sobre a diferença de alíquota do imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços, e posteriormente, passou-se ao conhecimento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469 tramitada no Supremo Tribunal Federal, em seguida, foi realizada uma reflexão jurídica dos efeitos dessa ação no cotidiano dos negócios empresariais. Tudo isso, visando atender o objetivo geral de verificar se a Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469 trouxe impactos nos negócios empresariais, verificou-se que sim, ocorreram impactos positivos no cotidiano do micro e pequeno empresário brasileiro.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS. Diferencial de Alíquota. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Modulação dos Efeitos. Negócios Empresariais.

---

1 Acadêmica do Curso de Direito da UNIVALE, E-mail: laura.werneck@univale.br

2 Professor orientador, atuante no Curso de Direito da UNIVALE. E-mail: helberty.coelho@univale.br

**THE UNDERSTANDING OF THE SUPREME FEDERAL COURT FRONT THE  
DIFAL/ICMS: ADI Study 5,469**

**ABSTRACT**

*The present work has as its theme to know the Direct Action of Unconstitutionality (ADI) 5469 that brought impacts on business business, given the qualitative nature, the case study of the said action filed in the Supreme Court was carried out as a methodological expediente. Thus, a study was carried out on the difference in the tax rate on transactions of movement of goods and services, and later, it became known to the Direct Action of Unconstitutionality 5469 filed in the Supreme Court, then, a legal reflection of the effects of this action on the daily business of business was carried out. All this, in order to meet the general objective of verifying whether the Direct Action of Unconstitutionality 5469 brought impacts on business, it was found that yes, there were positive impacts on the daily life of the brazilian micro and small business business.*

**KEYWORDS:** ICMS. Aliquot Differential. Direct Action of Unconstitutionality. Effect modulation. Business Business.

## 1 INTRODUÇÃO

Em 21 de setembro de 2015, foi publicado no Diário Oficial da União o Convênio ICMS nº 93 para dispor sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços, localizado em outra unidade federada.

Tal convênio tem o mesmo objeto que a Lei Kandir, como ficou chamada a Emenda Constitucional nº 87 de 2015, cujo objetivo era de nivelar a competitividade entre os Estados-Membros onde residem os consumidores, e assim, foi introduzido no ordenamento jurídico por força do Convênio ICMS 93, o Diferencial de Alíquotas para as compras interestaduais nas quais incidem no imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços (ICMS).

Acontece que o Convênio ICMS nº 93 de 2015 foi alvo de Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o Superior Tribunal Federal, e no ano de 2021, teve algumas de suas cláusulas declaradas inconstitucionais no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5469.

Diante do exposto, o objetivo geral desse trabalho foi de verificar se a Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469 trouxe impactos nos negócios empresariais. Para isso, o expediente metodológico utilizado nessa pesquisa foi o descritivo e exploratório, visto que, foi realizado um estudo de caso, analisando um caso concreto, para ao final chegar às conclusões pretendidas. Os procedimentos de coleta dos dados, foram por intermédio de pesquisa bibliográfica e documental, com abordagem qualitativa, com o escopo de relacionar os dados para a interpretação.

Esta pesquisa se justifica por ser, em última instância, de interesse da micro e média empresa contribuinte do ICMS, negócios pequenos de onde muitos brasileiros retiram parte do seu sustento para colaborar com a manutenção estatal. Ademais, a reflexão jurídica trazida acrescentará no âmbito científico e jurídico fornecendo informação sobre os impactos da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469 nos negócios empresariais.

O trabalho encontra-se dividido em seções, no conteúdo da 1ª seção tem-se o desenvolvimento, qual seja, a apresentação do imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços, trazendo seu conceito e as leis e regulamentos pertinentes a ele. Em seguida, a 2ª seção visa conceituar o Diferencial de Alíquota e explicar sua aplicação no meio tributário das empresas. Além disso, a 3ª seção, apresenta a discussão da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469, qual seu assunto, por quem foi proposta, como foi decidida e por qual motivo. Então, na última seção do desenvolvimento, passa-se a uma reflexão jurídica aplicada aos negócios empresariais. Por fim, tem-se as considerações finais.

## **2 IMPOSTO SOBRE AS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS**

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços, ou simplificadaamente denominado por ICMS, surge em substituição ao antigo ICM, que era dos antigos impostos únicos federais sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes e minerais do país e, também, dos impostos federais sobre transportes de pessoas e cargas que não fossem estritamente municipais e sobre comunicações.

Como consignou Aliomar Baleeiro (2018, p. 521), o princípio da não cumulatividade, adotado de forma quase universal, com presença em todos os continentes, provocou a transformação do antigo imposto sobre vendas brutas em imposto sobre vendas líquidas, também chamado de imposto sobre o valor adicionado ou valor agregado.

Percebendo isso, o Brasil criou o Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços, que tem como base central, a adoção do princípio da não cumulatividade. Por ser considerado como tributo que onera o consumo, ele termina por atingir a capacidade econômica do consumidor que deve ser necessariamente medida, podendo ser seletivo ou não.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) inaugura o Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no ordenamento jurídico brasileiro através do artigo 155, que o dispõe da seguinte forma:

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. § 2.º 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.(...) III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (BRASIL, 2021, p. 88).

Conforme exposto, o texto constitucional, determina que o ICMS, além de ser de competência do Estado e do Distrito Federal, tem como fato gerador toda operação jurídica que envolva a circulação de mercadorias, que configura transferência do domínio ou da posse da mercadoria, assim como a prestação de serviços de transporte e de comunicação, sendo irrelevante que a operação ou a prestação se inicie no exterior. (MELO. 2008)

Ainda sobre o fato gerador, a Lei Complementar nº 87 de 1996, que passou a estabelecer detalhes as normas gerais em matéria do ICMS, trouxe que:

Art. 2º O imposto incide sobre: I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. § 1º O imposto incide também: I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação

se tenha iniciado no exterior; III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (BRASIL, 2021, p. 1).

Destarte, a Lei Complementar nº 87 de 1996, após delimitar o fato gerador, no artigo 4.º, qualifica quem é o contribuinte. Nesse sentido, diz ser a pessoa física ou jurídica que pratica a operação jurídica mercantil de circulação ou o prestador de serviços.

Conforme foi dito, o Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços é um tributo estadual, assim, sua alíquota é definida pelos Estados-Membros. Logo, o valor do imposto varia de acordo com a mercadoria ou serviço, e de acordo com o Decreto de cada Estado, onde é realizada a operação, que deve conferir características próprias para as movimentações das mercadorias consideradas internas dentro dos Estados e interestaduais, aquelas circulações que ocorrem fora daquela Unidade-Federada. (MELO. 2008)

Por todo o exposto, como bem ensina o Professor Roque Antônio Carrazza (2007), pode-se definir que, o ICMS é a sigla para Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. Instituído pela Constituição Federal de 1988, em substituição ao antigo ICM, face ao princípio da não cumulatividade, que foi regulamentado pela Lei Complementar 87/1996, que é um tributo estadual, cujos valores são definidos pelos Estados-Membro e Distrito Federal,

### **3 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO IMPOSTO SOBRE AS OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS**

Conforme foi visto, o Imposto Sobre as Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços é um imposto, de competência dos estados e do Distrito Federal, que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de telecomunicações.

Ocorre que, com a difusão das compras on-line, muitos estados se viram prejudicados no que tange à arrecadação do imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços. Isso porque, as principais lojas de vendas on-line estão concentradas nos grandes centros do Brasil, quais sejam, São Paulo e Rio de Janeiro.

Assim, conforme Sacha Calmon Navarro Coêlho, (2018, p.394)

Essa foi a principal motivação da EC nº 87/15, que conferiu nova redação ao art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal. A partir de então, nas operações ou prestações interestaduais que se destinem ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto, o ICMS deve ser repartido entre o Estado do destino e o Estado da origem da operação, cabendo ao Estado do destino a diferença entre as suas alíquotas e a interestadual.

Contudo, a Emenda Constitucional 87/2015 alterou o inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, e passou a vigorar com a seguinte alteração:

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.

Desse modo, tem-se que, antes da EC 87/15, as Operações Interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do aludido imposto eram tributadas pela alíquota interna do estado de origem da mercadoria ou serviço e todo o imposto era recolhido por este estado. Atualmente, independente do consumidor final ser ou não contribuinte do ICMS, este será repartido entre o estado de origem e o de destino.

Nessa senda, importa explicar no que constitui o Diferencial de Alíquota, ou, DIFAL. Após a Lei Kandir (EC 87/15), o estado de onde sai a mercadoria ou serviço passou a ficar com o Imposto Sobre as Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços referente à alíquota interestadual, e o estado de destino recolhe o Diferencial de Alíquota (DIFAL), que é a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual.

Assim, pode-se concluir que, o DIFAL, é uma sigla para o Diferencial de Alíquota, e corresponde à diferença entre a alíquota interna do destinatário e a alíquota interestadual do remetente. Sua criação teve por finalidade igualar e nivelar a competitividade entre os Estados onde reside o consumidor, e o fato principal que levou a sua criação foram as compras eletrônicas.

Para saber o percentual de alíquota interestadual deve-se identificar o valor do ICMS do estado de origem e do estado de destino, e uma vez que o imposto é de competência estadual e as alíquotas variam de acordo com a operação e produto, os valores podem variar.

Sabendo o percentual da alíquota, aplica-se ela a base de cálculo e chega-se no valor do tributo. É válido lembrar que, a CF/88 impõe que as alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços podem ser seletivas, significa dizer que, ela pode variar conforme a essencialidade da mercadoria e do serviço, sendo possível que produtos de maior necessidade tenham uma carga tributária menor que os produtos de luxo.

Por sua vez, em 21 de setembro de 2015, foi publicado no Diário Oficial da União o Convênio ICMS nº 93/2015, que conforme preâmbulo: “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.”.

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), editou o Convênio ICMS 93/2015 que trata das questões relacionadas à fórmula de cálculo e ao recolhimento dos valores da partilha, do adicional do Fundo de Combate à Pobreza e dos deveres instrumentais como emissão de nota fiscal e recolhimento. Ainda, alterou o entendimento e aplicação da EC 87/15 ao determinar a utilização da alíquota interna da unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação ou prestação.

Observa-se que, o Convênio 93/15, que regulamentou a EC 87/2015 não é uma lei, logo, a exigência do Diferencial de Alíquota não tem base em lei complementar. Todavia, a Constituição Federal determina, em seu artigo 146, III, que



a competência exclusiva para tratar de base de cálculo, contribuintes e fatos geradores de tributos, é de lei complementar.

Assim, alega-se que o referido convênio é ato normativo inadequado para regulamentar matéria de competência legislativa reservada à lei complementar, contrariando o texto Constitucional.

Conforme o ilustre professor Roque Antônio Carraza (2017, pg. 314), a

lei complementar que vier a cuidar da base de cálculo dos “impostos discriminados nesta Constituição” (art. 146, III, “a”) só poderá explicitar o que está implícito, a respeito, na Constituição. Não lhe é dado inovar, mas, apenas declarar. Em razão de seu caráter declaratório, apenas pode tornar mais clara a base de cálculo possível dos impostos. Nunca a desvirtuar.

Diante do exposto, foram propostas 03 (três) Ações Diretas de Inconstitucionalidade, questionando o Convênio ICMS nº 93/2015: a ADI 5464, proposta pelo Conselho Federal da OAB, de relatoria do Ministro Dias Tofolli, a ADI 5469, proposta pela ABCOMM (Associação Brasileira de Comércio Eletrônico), também de relatoria do mesmo Ministro, e a ADI 5439, proposta pela Associação Brasileira dos Distribuidores de Medicamentos Especiais e Excepcionais, de relatoria da Ministra Carmen Lúcia.

#### **4 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5469**

Esse tópico se detém nas colocações existentes dentro da própria Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469, que versa sobre o Convênio ICMS nº 93/15 do Conselho Nacional de Política Fazendária, ajuizada pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico junto ao Supremo Tribunal Federal.

A autora da ação requereu a concessão de medida cautelar para suspender os efeitos das Cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio e, no mérito, a procedência do pedido para que seja declarada a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos.

O primeiro ponto levantado pela requerente foi a necessidade de Lei Complementar para regular a matéria da EC 87/15, com base no artigo 146 da Constituição Federal de 1988 que dispõe que somente por Lei Complementar que poderão ser tratadas questões como: base de cálculo, contribuinte, tratamento tributário diferenciado e favorecido a empresas de pequeno porte. Vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: 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 (BRASIL. 2021, p. 84).

Quanto às cláusulas atacadas, a autora defende que, a ilegalidade da cláusula primeira está na expressão “devem ser observadas as disposições previstas neste convênio (2015, p. 1)”. Primeiro por ser o Convênio eivado de inconstitucionalidades, e, depois, por ser o Convênio ato normativo inadequado para tratar do fato gerador específico, qual seja, das operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Vejamos o que está na cláusula: “Cláusula primeira: Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio (2015, p. 1)”.

Segundo a autora, a cláusula segunda, além de usurpar matéria de competência de lei complementar, por tratar de base de cálculo de ICMS, ainda cria novas figuras jurídicas. Vejamos o que consta na cláusula:

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) (CONFAZ, 2015, p. 1).

Aponta-se para o fato de que a Lei Complementar nº 87 de 1996 não trata de base de cálculo aplicável ao consumidor final da forma descrita no Convênio 93. No Convênio 93 foi criada a figura das 04 (quatro) bases de cálculos para estas operações, uma para aplicação da alíquota interestadual, outra diferencial de alíquota para o Estado de origem, a terceira diferencial de alíquota para o Estado de destino, além da que será destinado ao fundo de amparo à pobreza (FECOP), nada estando previsto na Lei Complementar 87.

Nesse íterim, a autora da Ação Direta de Inconstitucionalidade pontua que o cálculo não foi previsto em lei complementar, e como cabe somente a esta espécie de lei tratar de base de cálculo, a cláusula segunda, ao determinar um cálculo, inclusive com uso de fórmulas, fere o princípio da legalidade e assim deve ter declarada sua inconstitucionalidade.

Já a cláusula terceira do Convênio nº 93, no ponto de vista da requerente, fere o princípio basilar do Imposto Sobre as Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços, qual seja, a não cumulatividade. É o texto: “Cláusula terceira: O crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, observando o disposto nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96 (CONFAZ, 2015, p. 2).”

Para a autora, a cláusula sexta do Convênio nº 93 também é inconstitucional, por tratar sobre base de cálculo do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços ao determinar que para o cálculo do diferencial de alíquota na origem, seja observada a legislação da unidade de destino do bem ou do serviço. Segue a reprodução da cláusula 6ª em sua integralidade: “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 (2015, p. 3).”

A requerente ressalta que, tendo em vista que a Lei Complementar 87/96 não traz nenhuma determinação neste sentido e não é o convênio o instrumento hábil a fim de obrigar o recolhimento de tributo sobre base de cálculo criada por tal instrumento normativo, deve ser julgada inconstitucional a tratativa tributária criada na cláusula 6ª do Convênio ICMS 93/2015.

Segundo a autora da ADI, dentre as cláusulas ilegais firmadas no Convênio nº 93, a cláusula 9ª atinge o maior número de preceitos constitucionais vigentes. É o texto da cláusula 9ª:

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 (CONFAZ, 2015, p. 9).

Sobre a cláusula nona a autora indica afronta ao tratamento tributário diferenciado que os optantes do simples nacional devem receber, ao incluí-los no convênio 93, criando certo “desespero” para o pequeno empresário. Neste sentido deve ser interpretado o inciso IX do artigo 170 da CF, bem como o art. 179 do mesmo diploma:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existências 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 (BRASIL, 2021, p. 102).

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 (BRASIL, 2021, p. 105).

Por todo o exposto, resta dizer que a Administração Pública deve respeito ao princípio da legalidade, e como o Conselho Nacional de Política Fazendária faz parte dela, também é vinculado à lei. Neste sentido temos o caput do artigo 37 da Constituição Federal de 1988 que determina: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (BRASIL, 2021, p. 25)”.

A fim de respeitar as diretrizes constitucionais, que visam precipuamente à segurança jurídica, é que deve o legislador editar normas que respeitem o disposto na Carta Magna, isto jamais deve ser uma simples faculdade. O princípio da legalidade é traduzido no art. 5º, II, da CF/88 que diz assim:

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 (BRASIL, 2021, p. 1).

No dia 11 de novembro de 2020 foi iniciado o julgamento conjunto de dois processos que discutiam a necessidade de lei complementar para disciplinar, em âmbito nacional, a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviço, exigida pelos Estados-membros.

O Ministro Dias Toffoli (Relator), julgou procedente o pedido formulado na ação direta, declarando a inconstitucionalidade formal 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), por invasão de campo próprio

de lei complementar federal, e propôs a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, para estabelecer que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a concessão da medida cautelar, ad referendum do Plenário, nos autos da ADI nº 5.464/DF, e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício seguinte a este julgamento (2021).

Em seu voto, o Ministro Marco Aurélio, acompanhou o Relator no tocante à procedência da ação, mas discordou quanto à modulação dos efeitos da decisão, e pediu vista dos autos ao Ministro Nunes Marques.

Então, no dia 24 de fevereiro de 2021, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou procedente o pedido formulado na ação direta, para declarar a inconstitucionalidade formal 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), por invasão de campo próprio de lei complementar federal, nos termos do voto do Relator. Foram vencidos os Ministros Nunes Marques e Gilmar Mendes, e, parcialmente, os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski e Luiz Fux (Presidente).

A tese de repercussão geral fixada no RE 1287019 (2019) foi a seguinte: “A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

Em seguida, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto as demais cláusulas, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento, qual seja, em 2022. Aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal.

Assim, para aqueles contribuintes que porventura não possuíam demanda em curso questionando a constitucionalidade do Convênio 93/2015, a referida decisão

somente produzirá efeitos a partir do exercício de 2022, em virtude da modulação de seus efeitos.

Ficaram vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderiu à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Os ministros aprovaram, por nove votos a dois, a modulação de efeitos para que a decisão, nos dois processos, produza efeitos a partir de 2022, exceto em relação à cláusula 9ª, em que o efeito retroage a fevereiro de 2016, quando foi deferida, em medida cautelar na ADI 5464, sua suspensão.

Segundo o ministro Dias Toffoli, autor da proposta de modulação, a medida é necessária para evitar insegurança jurídica, em razão da ausência de norma que poderia gerar prejuízos aos estados. O ministro salientou que, durante esse período, o Congresso Nacional terá possibilidade de aprovar lei sobre o tema. Ficam afastadas da modulação as ações judiciais em curso sobre a questão.

## 5 REFLEXÃO JURÍDICA APLICADA AOS NEGÓCIOS EMPRESARIAIS

Se por um lado, para o alívio de muitos contribuintes, o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto Sobre as Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços, introduzido pela Emenda Constitucional 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação; por outro, os Ministros do STF modularam os efeitos da decisão, alertando que ela só produzirá efeitos apenas a partir de 2022. Dando tempo para que o Congresso Nacional resolva a situação econômica dos Estados por meio da edição de uma nova lei complementar.

Sendo assim, a modulação dos efeitos fomenta novas discussões acerca dos impactos da ADI 5469 nos negócios empresariais, que agora passarão a serem discutidos em outra vertente. Principalmente porque o artigo 27 da Lei 9.868/99, só permite que o STF module os efeitos de uma norma, quando ocorrer o abalo à segurança jurídica ou de excepcional interesse social. Não sendo esse o caso, a regra é que os efeitos da decisão sejam retroativos.

Por ser assim, é necessário analisar, a quem interessa a modulação dos efeitos? já que a modulação só é permitida quando ocorrer interesse social. No caso em questão, as razões do fisco para requerer a modulação dos efeitos visa os impactos que a decisão poderia causar sobre os cofres públicos, importando a diminuição dos valores podendo afetar toda a sociedade.

Porém, cumpre dizer que se não ocorrer a responsabilização dos Entes tributantes sobre as normas tributárias criadas à revelia da própria Constituição Federal; é possível concluir que a modulação dos efeitos da sentença em matéria tributária concede aos diferentes governos, uma permissão para criar tributação inconstitucional sem ser responsabilizado por isso no seu tempo futuro, logo, como fica o princípio da segurança jurídica? (ÁVILA. 2019)

Considerando que, apenas os direitos daqueles contribuintes que optaram por propor ações individuais estão resguardados. Tal fato transmite a ideia de que quem não opta por litigar, confiando nos mecanismos existentes para formação de precedentes, evitando a sobrecarga do judiciário, acaba por sair prejudicado, o que impacta negativamente nos negócios empresariais.

Ademais, o cenário descrito provoca um desequilíbrio concorrencial entre empresas que atuam num mesmo setor da economia, pelo fato de uma ter ajuizado a medida judicial e outra ter aguardado o pronunciamento da Corte Constitucional.

Por fim, decidida a inconstitucionalidade da exigência do Diferencial de Alíquotas do Imposto Sobre as Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços nas operações interestaduais com não contribuintes do imposto, abre-se a oportunidade para outras discussões, como são os casos dos créditos do ICMS nas aquisições interestaduais destinadas ao uso e consumo, não creditado e o ativo imobilizado que é creditado de forma parcelada.

Apesar da decisão da ADI 5469 ter sido favorável aos contribuintes, apenas as micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional foram, de fato, beneficiadas com a decisão. Uma vez que para elas foi afastada a cobrança do diferencial de ICMS desde fevereiro de 2016, porém a modulação dos efeitos também retirou o direito de futuras ações.



Para os demais contribuintes, a decisão terá efeito apenas a partir de 01/01/2022 e até lá, os Estados poderão continuar exigindo o Diferencial de Alíquota do ICMS – que por sua vez é inconstitucional, dando azo, para que o Congresso Nacional aprove lei complementar sobre o tema, afastando, assim, a inconstitucionalidade que já foi declarada pela Corte Superior. E assim, fica a seguinte indagação, se resolve uma norma inconstitucional criando mecanismos ilegais?

Mas, para além dessa questão, para a doutrina clássica, a decisão que reconhece a inconstitucionalidade tem natureza declaratória, constatando um estado preexistente de incompatibilidade da norma com a Constituição e, por isso, deveria ser retirada do ordenamento jurídico (CARRAZZA, 2017).

Com base nesse entendimento, o juiz Alex Gonzáles Custódio, da 6ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central da Comarca de Porto Alegre, deferiu pedido liminar para determinar que o governo do Rio Grande do Sul se abstenha de exigir o recolhimento do Diferencial de Alíquota sobre o ICMS, das aquisições de mercadorias que realizam junto aos fornecedores não contribuintes, situados em outras unidades da federação. Segundo o magistrado

“mesmo que os efeitos do reconhecimento da inconstitucionalidade tenham sido projetados para o futuro, ou seja, para alcançar os atos praticados “no exercício financeiro seguinte” ao da decisão, não há como negar que se está, desde logo, diante de uma norma inconstitucional e, portanto, nula”.

A decisão do magistrado, abre um novo caminho para os contribuintes trilharem, certo de que se esperava uma decisão suficiente para encerrar as discussões acerca da constitucionalidade ou não do Convênio ICMS 93 de 2015, pelo Supremo Tribunal Federal.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo possibilitou compreender o que foi discutido na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469, e refletir sobre os seus efeitos nos negócios empresariais. Assim, chegou-se a conclusão de que embora, o Plenário do Supremo

Tribunal Federal tenha julgado inconstitucional a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto Sobre as Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços, os Ministros do Suprema Corte Brasileira, modularam os efeitos da decisão alertando que a decisão produzirá efeitos apenas a partir de 2022.

Assim, apenas as micro e as pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional e os contribuintes com ações judiciais em andamento foram, de fato, beneficiados com a decisão, para os demais contribuintes, resta continuar pagando um imposto declarado inconstitucional, ou enfrentar as dificuldades de uma ação judicial em busca de uma decisão individual que lhe favoreça.

Portanto, há impactos positivos nos negócios empresariais das micro e pequenas empresas brasileiras.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA. Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 5ª ed. São Paulo. Malheiros: 2019.

BALEEIRO. Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. Rio de Janeiro. Forense: 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 5464 MC/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: [<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf>]. Acesso em: 04.02.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 5469 MC/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: [<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4922493>]. Acesso em: 04.02.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 5439 MC/DF. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: [<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4906822>]. Acesso em: 04.02.2021.

BRASIL. Constituição. **República Federativa do Brasil** de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: [[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)]. Acesso em: 04.02.2021.

BRASIL. **Emenda constitucional nº 87 de 16 de abril de 2015**. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Disponível em: [[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm)]. Acesso em: 04.02.2021.

BRASIL. **Lei complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996**. 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. Disponível em: [[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)]. Acesso em: 04.02.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 128.701-9**. Relator Ministro Marco Aurélio Brasília, 31 de agosto de 2020. Disponível em: [<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5994076>]. Acesso em: 04.02.2021.

BRASIL. **Lei nº 9.868 de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de

constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em:  
[[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm)]. Acesso em: 04.02.2021.

BALEEIRO, ALIOMAR. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed, São Paulo. Malheiros: 2017

CARRAZZA. Roque Antônio. **ICMS**. 12ª ed. São Paulo. Malheiros, 2007

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 2018.

MELO. José Eduardo Soares. **ICMS: Teoria e Prática**. 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2008