

# **PRINCIPAIS MUDANÇAS PROVOCADAS PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 NO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS: O PAPEL DAS ADIs NA GARANTIA DE DIREITOS/SEGURANÇA JURÍDICA PARA O DESENVOLVIMENTO SOCIAL.**

LUCIANO DO NASCIMENTO COSTA ESPECIALISTA EM PÚBLICO DIREITO-PUC/MINAS, MESTRE EM DIREITO PROCESSUAL CONSTITUCIONAL-UNLZ ARGENTINA

Senhores Estudantes,

A par de respeitosamente cumprimentá-los, venho apresentar a seguinte manifestação abaixo para vossa apreciação quanto ao tema acima.

## ***I- RELATÓRIO***

Os discentes do 5º semestre do Centro Universitário Metropolitano de Camaçari, vinculado ao projeto interdisciplinar da Unifamec-Criativa para o semestre 2023.2, apresentara-me a sua respectiva proposta de pesquisa de trabalho desta III unidade, intitulada o *“Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final e o diferencial de alíquota respectivo, que se tornou relevante face alteração feita no artigo nº 155 da Constituição Federal, através da edição da Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015”*, para emissão de manifestação doutrinária a luz de uma reflexão jurídica hermeneuticamente.

Nesse sentido a presente inquietação acima, se desenvolve em um terreno propício e relevante a cerca da sistemática do ICMS inaugurada com base na modificação da redação do artigo 155, §2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal pela emenda constitucional nº 87 de 2015, a fim de destacar as Inconstitucionalidades e controvérsias decorrentes, bem como fazendo as inflexões sobre a sistemática de incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias nas operações interestaduais, acentuando, inclusive, o método vigente antes e depois do advento da EC n 87 de 2015, além da demonstração dos fundamentos políticos e econômicos que levaram à alteração, com polarização para averiguar a constitucionalidade de nova sistemática, a partir da análise dos principais reflexos tributários e econômicos contemporâneos. Assim sendo, observa-se o impacto negativo gerado em desfavor das empresas optantes do Simples Nacional, sem, contudo, deixar de ressaltar a necessidade de criação de um mecanismo capaz de repartir de forma equilibrada as receitas do ICMS, a fim de efetivar os preceitos constitucionais de manutenção do pacto federativo e redução das desigualdades regionais.

## **II- FUNDAMENTAÇÃO**

*Da análise quanto ao aspecto da legalidade, da constitucionalidade formal e material e da juridicidade.*

Nessa primeira esteeira convêm elucidar que o ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação) revela-se como o mais importante tributo dos Estados, que, por meio de suas receitas, torna em realidade a autonomia dos referidos entes federativos, viabilizando, em última instância, conceitualmente, a própria federação. Se por um lado, de maneira imediata, o traço de sua arrecadação é pronunciado na garantia de princípios constitucionais – como o é o federalismo –, por outro, o seu potencial de distorção, na dinâmica do sistema tributário dos Estados e do Distrito Federal, também se apresenta em relevo, sobretudo quando se tem em vista a corrosividade imanente da intitulada “guerra fiscal”, expressão que, de início, carrega, imediatamente, uma inegável conotação política e, neste sentido, tornou-se alvo de recentes alterações normativas – veja-se, para tanto, a Resolução do Senado Federal 13/2012 e a Emenda Constitucional 87/2015. Tem-se que o ICMS vem, genericamente, previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, com sua literalidade:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(Redação dada pela Emenda Constitucional 3, de 1993)

(...)

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” (Redação dada pela Emenda Constitucional 3/1993).

A base de cálculo do imposto é o valor da operação nos casos de circulação de mercadorias. Na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a base de cálculo é o preço do serviço. A alíquota geral do ICMS varia de 17% a 18% nas operações internas, conforme definição estadual. Alguns estados criaram fundos de combate à pobreza e cobram um percentual adicional de 1% ou 2% de ICMS em determinadas operações. A depender do estado, esse adicional só é cobrado em operações específicas (por exemplo, com bens considerados supérfluos). Em outros casos, o adicional é cobrado na maioria das operações, como no caso do Rio de Janeiro, o que faz com que a carga de ICMS chegue a 20%. Sistemáticamente a própria Constituição Federal, em seus incisos VII e VIII do §2º do art. 155, já estabelece todos os elementos necessários para que os Estados, no exercício das suas autonomias, disciplinem o instituto do diferencial de alíquotas no âmbito dos seus limites de competência, de forma que “a ausência de lei complementar não inviabilizaria a aplicação da norma constitucional que prevê a distribuição das receitas por meio do diferencial de alíquota interestadual. Antes das alterações constitucionais provocadas pela EC nº 87/2015, conforme exposto, o artigo 155, §2º da CF, já tratava do DIFAL (diferencial de alíquotas) como regra tributária de apuração das operações realizadas entre os Estados.

Desta forma vale salientar que não é permitida aos Estados a alteração das alíquotas interestaduais, pois a Constituição atribuiu esta competência ao Senado Federal, de maneira que as porcentagens instituídas pela Resolução nº 22 de 1989 deverão ser observadas no momento do cálculo do ICMS a ser recolhido. Em tela no que concerne ao aspecto contábil do DIFAL, e tomando por base a legislação baiana que regula o ICMS, o cálculo do diferencial de alíquotas parte da definição da base de cálculo, que será o valor da operação na unidade federada de origem. Isto é, levar-se-á em consideração o mesmo valor definido pelo remetente como base impositiva do ICMS. Assim, sobre este montante haverá a incidência da diferença da alíquota interna do Estado do adquirente e a alíquota interestadual aplicável à operação circulação de mercadoria, correspondente ao DIFAL. É relevante imperioso frisar que as alíquotas do ICMS também guardam função relacionada à consolidação da seletividade, preconizada no artigo 155, §2º, inciso III da CF, a fim de onerar as mercadorias conforme a sua

essencialidade. A aplicação da seletividade neste imposto é obrigatória, e por conta da essencialidade, exige-se que “o ônus do ICMS recaia sobre mercadoria ou serviços, na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa de sua necessidade, tomando-se como parâmetro o consumo popular”.

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade requerendo que fosse declarada inconstitucional a cláusula nona do Convênio ICMS 93/2015, editado pelo Confaz. No bojo da ADIN 5464226, o Conselho Federal ditou diversas irregularidades constantes no dispositivo confrontado, a começar pelo fato de que o Confaz não possui competência para regular a matéria por ausência de previsão em Lei Complementar, assim como não há autorizativo constitucional para dispor que as empresas optantes do Simples devem aplicar o disposto em diretrizes celebradas no Convênio.

A Procuradoria Geral Nacional também enfrentou a matéria através do Parecer PGFN/CAT nº 1226/2015236. Em resposta à consulta realizada pelo Estado do Paraná acerca da constitucionalidade da cláusula nona, em face das disposições do artigo 146, parágrafo único da Constituição Federal e do artigo 13, §1º, inciso XIII da Lei Complementar nº 123, de 2006, o órgão manifestou-se no sentido de que, primeiramente, cabe a lei complementar tratar da sistemática de recolhimento de ICMS aplicável aos optantes do Simples Nacional. Outrossim, a PGFN se vale do entendimento do ex-ministro Eros Graus, considerando que a Constituição não deve ser interpretada em tiras, tendo em vista que a interpretação do texto constitucional não pode afastar a aplicação do princípio da unidade da Constituição.

Deste modo, embora seja verdade que a Emenda Constitucional nº 87 privilegiou o princípio de equilíbrio da distribuição da receita tributária entre os entes federados, a fim de promover a repartição de receitas entre a origem e o destino, não se pode desconsiderar que a Carta Constitucional consagrou o tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte. É necessário ter em mente que a interpretação da Constituição deve estar em consonância para a máxima efetividade de suas disposições e atingimento de seus valores. A Emenda Constitucional nº 87 de 2015, visando equilibrar a arrecadação de ICMS decorrente de operações realizada por meio do mercado virtual entre os Estados de origem e de destino, acabou por violar o tratamento favorecido e simplificado do Simples Nacional, que deve ser assegurado

O Supremo Tribunal Federal -STF manifestou definitivamente, no julgamento do RE nº 1287019, pela invalidade da cobrança do Difal do ICMS em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, na forma do Convênio nº 93/2015, posto que não há LC disciplinadora da matéria, sendo essa uma exigência constitucional. Em decorrência do julgamento foi fixada a seguinte tese, por maioria de votos (seis a cinco): "A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de Lei Complementar veiculando normas gerais".

Sendo assim, a decisão do Supremo Tribunal Federal resguarda a segurança jurídica necessária manutenção do pacto federativo, a partir do Sistema de Controle Constitucional que julgou de forma diligente pela inconstitucional a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (Difal/ICMS), introduzida pela Emenda Constitucional (EC) 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação. A matéria foi discutida no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) 1287019, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469. Ao final do julgamento, os ministros

decidiram que a decisão produzirá efeitos apenas a partir de 2022, dando oportunidade ao Congresso Nacional para que edite lei complementar sobre a questão. Logo assim o Difal deverá continuar a ser recolhido até 31/12/21, **embora já declarado inconstitucional.**

## REFERÊNCIAS

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. *A não-cumulatividade do ICMS e o princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

Emenda Constitucional nº 87, 16 de abril de 2015. 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: 28 nov. 2016.

LUCIANO DO NASCIMENTO COSTA  
ESPECIALISTA EM DIREITO PÚBLICO  
MESTRE EM DIREITO PROCESSUAL CONSTITUCIONAL-UNLZ-ARGENTINA

#### REFERÊNCIAS

- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- CARVALHO, Osvaldo Santos de. *A não-cumulatividade do ICMS e o princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- Emenda Constitucional nº 87, 16 de abril de 2015. 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: 28 nov. 2016.
- MARTINS, Ives Gandra. As técnicas de arrecadação admitidas no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 95, São Paulo: Dialética, 2003