

O ICMS e o diálogo constitucional entre Poder Judiciário e Poder Legislativo

ICMS and constitutional dialogue between Judicial Power and Legislative Power

ICMS y diálogo constitucional entre el Poder Judicial y el Poder Legislativo

Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Professor associado de direito financeiro e de direito tributário na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Uerj). Mestre e doutor em direito público pela Uerj. Procurador do município do Rio de Janeiro. Advogado.

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. EC n. 33/2001; 3. LC n. 204/2023; 4. LC n. 190/2022; 5. LC n. 176/2020; 6. LC n. 194/2022; 7. LC n. 157/2016; 8. Conclusão; Referências.

RESUMO: O trabalho examina as diversas hipóteses de interações ocorridas entre o Poder Legislativo e o Poder Judiciário na solução de temas relevantes relacionados ao ICMS.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS; diálogo constitucional.

TABLE OF CONTENTS: 1. Introduction; 2. EC n. 33/2001; 3. LC n. 204/2023; 4. LC n. 190/2022; 5. LC n. 176/2020; 6. LC n. 194/2022; 7. LC n. 157/2016; 8. Conclusion; References.

ABSTRACT: The work examines the various hypotheses of interactions occurring between the Legislative Branch and the Judiciary in the solution of relevant themes related to ICMS.

KEYWORDS: ICMS; constitutional dialogue.

CONTENIDO: 1. Introducción; 2. ECn. 33/2001; 3. LCn. 204/2023; 4. LCn. 190/2022; 5. LCn. 176/2020; 6. LCn. 194/2022; 7. LCn. 157/2016; 8. Conclusión; Referencias.

RESUMEN: El trabajo examina las diversas hipótesis de interacciones que se dan entre el Poder Legislativo y el Poder Judicial en la resolución de cuestiones relevantes relacionadas con el ICMS.

PALABRAS CLAVE: ICMS; diálogo constitucional.

1. Introdução

No direito tributário brasileiro, especialmente nas últimas décadas, são bastante comuns as interações ocorridas entre o Poder Legislativo e o Poder Judiciário para a definição de temas tributários de grande relevância. A circunstância de que a Constituição Federal de 1988 (CF) disciplina com riqueza de detalhes o Sistema Tributário Nacional torna frequente a interação cogitada.

Por vezes, tal interação entre os Poderes ocorre em razão da discordância manifestada pelo Poder Legislativo em relação à decisão adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da interpretação de algum dispositivo constitucional que disciplina a matéria tributária. Surge assim o fenômeno denominado por Torres (1993, p. 108) como correção legislativa da jurisprudência, quando o legislador edita norma legal em sentido contrário à jurisprudência.

Em linha semelhante, Correia Neto (2021, p. 21), examinando as hipóteses de reações legislativas às decisões proferidas pelo Poder Judiciário, menciona que uma das reações possíveis é a superação, pela qual o Poder Legislativo estabelece norma de hierarquia superior (emenda constitucional), com conteúdo contrário à decisão do STF, para se sobrepor ao decidido na jurisdição constitucional.

Não obstante, em outras hipóteses, a jurisprudência acaba por influenciar de maneira direta o próprio trabalho do legislador. Como destaca Mello (2008, p. 67), não é rara a ocorrência de situações em que o legislador busca inspiração na própria jurisprudência para aprimorar e atualizar enunciados normativos já existentes. De fato, há diversas situações em matéria tributária nas quais o entendimento adotado pelo STF é incorporado pelo legislador, que modifica os enunciados normativos segundo os parâmetros estabelecidos pela própria decisão judicial.

Em tal linha, Torres (1993, p. 107) esclarece que a jurisprudência também pode “antecipar soluções legislativas” de modo a fornecer substratos teóricos para a “racionalização do direito tributário”, ocorrendo assim a incorporação da jurisprudência fiscal pelo legislador, em hipótese indicada pelo autor como legalização da jurisprudência. A título exemplificativo, destaca o autor que a disciplina do Código Tributário Nacional acerca da repetição do indébito tributário foi claramente inspirada pela jurisprudência do STF.

Em sentido semelhante, Rosa Junior (2001, p. 194) ressalta que a jurisprudência brasileira antecipou muitas vezes o legislador na fixação de diversos princípios e conceitos do direito tributário, como fato gerador, base de cálculo e repetição do pagamento indevido independentemente da prova do erro.

Correia Neto (2021, p. 21) também destaca a possibilidade de a reação do Poder Legislativo à decisão judicial ocorrer por intermédio da coordenação, na qual o legislador edita novo ato, considerando os fundamentos apresentados pelo Judiciário, sendo certo que tal hipótese não necessariamente significa a anuência do legislador à decisão proferida, mas tentativa de adequar a legislação de maneira a adotar disciplina legal similar à que foi rejeitada pelo tribunal, sem incorrer nos vícios que teriam sido reconhecidos pelo Judiciário.

O objetivo do presente trabalho é examinar as hipóteses de interação entre Legislativo e Judiciário que conduziram, nos últimos anos, ao desenvolvimento de temas tributários relativos ao ICMS, especialmente no tocante aos dispositivos da LC n. 87/1996 (Lei Kandir), que estabelece normas gerais acerca do imposto estadual. Como será indicado, parcela significativa das modificações ocorridas na mencionada lei complementar ocorreu em resposta do Congresso Nacional a decisões adotadas pelo STF.

Tais hipóteses confirmam a existência de autêntico diálogo constitucional, entre Poder Legislativo e Poder Judiciário, para a disciplina dos grandes temas relacionados ao ICMS. No direito constitucional brasileiro, como

destaca Brandão (2022, p. 394), o tema do diálogo constitucional costuma ser inserido nos debates acerca dos limites do exercício do Poder Judiciário na jurisdição constitucional e das possíveis reações do Poder Legislativo às decisões judiciais, especialmente em situações envolvendo as cláusulas pétreas consagradas na CF.

Em matéria tributária, Oliveira (2020, p. 90) destaca que, além das hipóteses de correções legislativas da jurisprudência, que manifestam situações reveladoras do diálogo constitucional no direito tributário, há hipóteses em que, diante da consagração de entendimento jurisprudencial acerca de matéria constitucional, o Poder Legislativo pode acatar a interpretação judicial por intermédio de emendas constitucionais ou alteração de enunciados normativos infraconstitucionais.

Como será possível concluir, com os exemplos referenciados a seguir, a atual disciplina do ICMS no Brasil é resultado, em temas importantes, da interação constante entre decisões do Poder Judiciário em sede de controle de constitucionalidade e da atuação do constituinte derivado e do legislador complementar.

2. EC n. 33/2001

O STF, ao julgar o RE 203.075 (DJ 29/10/1999), firmou o entendimento de que o art. 155, § 2º, IX, *a*, da CF não autorizava a incidência do ICMS sobre a importação de bem realizado por pessoa física. Prevaleceu a tese de que o dispositivo seria dirigido apenas a pessoas que exercessem atos de comércio com habitualidade, e, portanto, seria inaplicável à pessoa física e ao não contribuinte de ICMS, que não praticariam atos de circulação de mercadoria. Além disso, exigir o ICMS na hipótese de importação por pessoa física ou por não contribuinte tornaria, segundo o STF, impossível a aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade.

A Emenda Constitucional n. 33/2001, buscando regular o tema de maneira diversa da preconizada pelo STF, alterou a redação do dispositivo em exame para estabelecer que o ICMS incidirá sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade. Para Torres (2007, p. 319), a hipótese de correção legislativa da jurisprudência foi justificável, considerando-se a prevalência do princípio do país de destino na tributação do comércio exterior, de modo que a incidência do ICMS na

importação mantém uma função equalizadora e vinculada à última etapa da circulação internacional da mercadoria, sendo indiferente a pessoa do destinatário do bem.

A aceitação, pelo STF, da correção legislativa da jurisprudência efetuada pela EC n. 33/2001 restou admitida por ocasião do julgamento da repercussão geral no RE 439.796 (DJ 17/3/2014), com a fixação da tese sobre o Tema 171: “Após a Emenda Constitucional n. 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços” (Brasil, 2014b).

No mesmo julgado, foi decidido que a validade da cobrança do ICMS, na hipótese trazida pela EC n. 33/2001, dependeria da edição de lei estadual posterior à modificação da LC n. 114/2002, que adaptou a Lei Kandir aos termos da EC n. 33/2001. A observação era de relevância destacada, pois diversos estados não esperaram a modificação da Lei Kandir pela LC n. 114/2002 e modificaram as leis locais logo após a EC n. 33/2001, promulgada em 11 de dezembro de 2001. Assim, em diversas situações, ao tempo da modificação das leis estaduais, ainda não havia sido editada a LC n. 114, de 16 de dezembro de 2002, que adaptou a Lei Kandir à EC n. 33/2001. Logo, diversas demandas judiciais foram propostas com a tese de que as leis estaduais teriam nascido com vício de inconstitucionalidade em razão da incompatibilidade com a lei complementar de normas gerais do ICMS vigente no momento de sua promulgação, sendo que tal vício não poderia ter sido convalidado com a edição posterior da LC n. 114/2002.

Não obstante, no julgamento do RE 917.950 (DJ 5/12/2017), a Segunda Turma do STF considerou que a Lei Estadual n. 11.001/2001, do estado de São Paulo, editada antes da LC n. 114/2002, permaneceria com a eficácia suspensa até a edição da LC n. 114/2002, que modificou a Lei Kandir, produzindo efeitos somente após a edição da referida lei complementar em 2002. Na hipótese, entendeu-se que os estados poderiam ter utilizado a competência do art. 24, § 3º, da CF, que admite a edição de norma estadual na ausência de lei federal de normas gerais.

Após decisões divergentes da Primeira e da Segunda Turma, a matéria retornou à apreciação do Pleno do STF em 2020, no julgamento do Tema de Repercussão Geral 1.094. Na ocasião, embora reforçando a tese da constitucionalidade da incidência do ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa física ou jurídica não contribuinte apenas após a EC n. 33/2001, o tribunal admitiu a validade de leis estaduais editadas após a EC n. 33/2001 e

antes da LC n. 114/2002, com produção de efeitos somente a partir da vigência da LC n. 114/2002, conforme a tese seguinte:

Tema 1.094 I – Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, devendo tal tributação estar prevista em lei complementar federal; II – As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002. (Brasil, 2020b)

Como se vê, a matéria referente à incidência do ICMS na importação, em hipóteses envolvendo pessoas físicas e não contribuintes do imposto estadual, somente foi equacionada após longo histórico de interações entre Poder Legislativo e Poder Judiciário, que envolveu a edição de emenda constitucional, lei complementar e duas decisões adotadas pelo STF em sede de repercussão geral.

3. LC n. 204/2023

Nos termos do art. 146, III, *a*, da CF, cabe ao Poder Legislativo federal editar normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente acerca da definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na CF, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Ao exercer a referida função, o legislador complementar pode adotar opções que sejam questionadas à luz dos limites materiais ao poder de tributar consagrados pela CF. Em tal cenário, o Poder Judiciário poderá ser provocado para, no exercício da jurisdição constitucional, verificar a compatibilidade da opção adotada pelo legislador complementar com a CF.

Em relação ao fato gerador do ICMS, tal situação foi verificada. Parcela da doutrina, como Torres (2007, p. 244) e Costa (1978, p. 93), considerava que a incidência do ICMS estaria caracterizada se ocorresse um evento relevante na evolução da mercadoria na cadeia econômica em direção ao consumo, mesmo que não existisse a transferência jurídica da propriedade da mercadoria na operação, consagrando assim a chamada “tese da circulação econômica”.

A Lei Kandir, em sua redação original, claramente optou pela tese da circulação econômica, ao considerar ocorrido o fato gerador na saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 12, I). Todavia, a jurisprudência tradicionalmente adotou a tese da circulação jurídica, reconhecendo que não há incidência do imposto

estadual na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme expressou o Superior Tribunal de Justiça na Súmula 166, bem como ao julgar o Tema de Recurso Repetitivo 259 (REsp 1.125.133/SP, DJe 10/9/2010).

O STF também acabou por consagrar a tese da circulação jurídica para a configuração do fato gerador do ICMS. Assim decidiu por ocasião do julgamento do Tema de Repercussão Geral 297, que definiu a não incidência do ICMS na entrada de mercadoria por meio de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de opção de compra (RE 540.829, DJ 18/11/2014). Na mesma linha, a decisão adotada no Tema de Repercussão Geral 1.099 (ARE 1.255.885 RG, DJ 15/9/2020).

Não obstante, embora praticamente pacífica na jurisprudência, a tese da circulação jurídica encontrava muita resistência nas fazendas estaduais, especialmente pela circunstância de que não encontrava amparo no texto da Lei Kandir. Assim, para que contribuintes pudessem questionar a cobrança do ICMS em operações envolvendo a circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, havia necessidade de proporem medidas judiciais.

Em tal cenário, houve a propositura da ADC 49, em 2017, pelo governador do estado do Rio Grande do Norte. A ação objetivava declarar a constitucionalidade do art. 12, I, da Lei Kandir, que não estaria sendo observado pela jurisprudência. Em 19/4/2021, o Pleno do STF, por unanimidade, julgou improcedente o pedido formulado na ADC 49, declarando a inconstitucionalidade dos arts. 11, § 3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, § 4º, da Lei Kandir.

Embora a decisão adotada na ADC 49 tenha apenas ratificado entendimento jurisprudencial já pacificado, houve a peculiaridade de ter sido a referida decisão adotada em sede de controle abstrato de constitucionalidade. Assim, nos termos do art. 102, § 2º, da CF, a decisão deveria produzir “eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal” (Brasil, [2024]). Logo, mesmo os órgãos do Poder Executivo, em âmbito estadual, estariam obrigatoriamente sujeitos à decisão adotada pelo STF, apesar de as legislações estaduais seguirem majoritariamente os termos da Lei Kandir no tocante ao tema, considerados inconstitucionais pelo STF.

Por outro lado, considerando-se o princípio constitucional da não cumulatividade, de imensa importância no ICMS, especialmente em relação às operações interestaduais, a incidência do imposto nas operações entre estabelecimentos

de mesma titularidade acabava sendo admitida pelo contribuinte. Ocorrendo destaque do ICMS na saída, é assegurado o direito ao crédito do imposto no estabelecimento de destino, preservando-se a não cumulatividade do tributo. Destarte, o enunciado normativo do art. 12, I, da Lei Kandir, em sua redação original, que foi considerado inconstitucional pelo STF, não tinha a única função de delimitar o fato gerador do ICMS, mas também de assegurar a observância plena do princípio constitucional da não cumulatividade.

Logo, considerando-se a decisão do STF na ADC 49, as unidades federativas poderiam entender que seria vedada a apropriação de créditos do imposto, ou, ainda, que o contribuinte deveria promover a anulação do crédito relativo às operações anteriores, por força do art. 155, § 2º, II, da CF. Nas transferências interestaduais, a unidade federativa de destino das mercadorias poderia negar o direito ao crédito, ensejando até mesmo nova modalidade de guerra fiscal, o que ocasionaria situações de grave insegurança jurídica, conforme destacado por Oliveira (2024, p. 7) e Carneiro e Machado (2021, p. 84).

Em tal cenário, o STF, no julgamento de embargos de declaração interpostos na ADC 49, acolheu o pedido de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Prevaleceu o voto do relator, ministro Edson Fachin, indicando que a decisão teria eficácia a partir do exercício financeiro de 2024, com a ressalva dos processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Houve ainda a ressalva de que, exaurido o prazo sem que os estados disciplinassem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, ficaria reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos. Alegando a necessidade de regulamentar os efeitos da ADC 49, o Conselho de Política Fazendária (Confaz) editou o Convênio ICMS 178/2023.

Todavia, o cenário de insegurança jurídica na matéria acabou persistindo, considerando-se a falta de adequação dos dispositivos da Lei Kandir com os parâmetros adotados na decisão do STF e a incerteza em relação à necessidade de modificação das leis estaduais que regem o ICMS. Fato é que, somente com a edição da LC n. 204/2023, que modificou a Lei Kandir, os efeitos da ADC 49 puderam ser coordenados pelo Poder Legislativo, que estabeleceu regras mais explícitas acerca das operações envolvendo estabelecimentos do mesmo titular e a disciplina dos créditos.

O art. 12, § 4º, da Lei Kandir, com a nova redação determinada pela LC n. 204/2023, confirmou a não incidência do imposto na saída de mercadoria de estabelecimento para outro de mesma titularidade, mantendo-se o crédito relativo às operações e prestações anteriores em favor do contribuinte, inclusive nas hipóteses de transferências interestaduais em que os

créditos serão assegurados: a) pela unidade federada de destino, por meio de transferência de crédito, limitados aos percentuais estabelecidos nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da CF, aplicados sobre o valor atribuído à operação de transferência realizada; b) pela unidade federada de origem, em caso de diferença positiva entre os créditos pertinentes às operações e prestações anteriores e o transferido na forma da hipótese anterior.

O § 5º do art. 12 da Lei Kandir, incluído pela LC n. 204/2023, foi inicialmente vetado, mas o Congresso Nacional acabou por rejeitar o veto, tendo sido promulgado o referido enunciado normativo. De acordo com o dispositivo, por opção do contribuinte, em alternativa ao disposto no § 4º do art. 12, a transferência de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular poderá ser equiparada a operação sujeita à ocorrência do fato gerador do imposto, hipótese em que serão observadas: a) nas operações internas, as alíquotas estabelecidas pela legislação; b) nas operações interestaduais, as alíquotas fixadas nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da CF.

Assim, a edição da LC n. 204/2023, que modificou a Lei Kandir, foi fundamental para que as consequências do julgamento do STF na ADC 49 pudessem ser coordenadas de maneira uniforme, com aplicação a todas as unidades federativas estaduais, que podem promover a adaptação de suas leis a partir de parâmetros mais bem delineados, circunstância que deverá contribuir de maneira sensível para a redução das demandas judiciais envolvendo o tema.

4. LC n. 190/2022

Em sua redação original, a CF estabelecia que o ICMS era devido integralmente ao estado de origem da operação de venda realizada a consumidor final localizado em outro estado, quando o destinatário não fosse contribuinte do ICMS (art. 155, § 2º, VII). Em 1988, época da edição do dispositivo, não se poderia imaginar que o comércio eletrônico de mercadorias representaria vulto tão elevado. Considerando-se que as empresas de vendas remotas estão majoritariamente estabelecidas nos grandes centros econômicos do país, os demais estados da federação, nos quais estavam localizados os consumidores, reclamavam que a regra produziria injustiça fiscal, pois aprofundaria a concentração da arrecadação tributária do comércio eletrônico em poucas unidades da federação.

Em 2011, dezenove estados aprovaram o Protocolo 21, do Confaz, assegurando ao estado de destino da mercadoria uma parcela da arrecadação do ICMS. Chamado a decidir acerca do tema, o STF considerou, no julgamento da ADI 4628 (DJ 24/11/2014), que o Protocolo 21, do Confaz, seria inconstitucional,

declarando o manifesto conflito das regras do protocolo com a CF. É interessante notar que, no voto do ministro relator, Luiz Fux, houve referência à circunstância de que, ainda que houvesse alegação da existência de um cenário de desigualdades regionais, em virtude da aplicação do art. 155 § 2º, VII, da CF, a correção de tais distorções somente poderia emergir pela promulgação de emenda constitucional. Destacou o ministro, inclusive, que na ocasião tramitavam propostas de emenda à Constituição acerca do tema no Congresso Nacional:

Corroboram a inconstitucionalidade do indigitado diploma a existência de diversas propostas de emenda constitucional com o intuito de resolver esta hipótese de guerra fiscal, PEC n. 56/2011, PEC n. 103/2011 e PEC n. 113/2011, em tramitação no Congresso Nacional. (Brasil, 2014a, p. 29)

Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 87/2015, foi estabelecido que seria devido ao estado de destino da mercadoria o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual (Difal), ainda que o destinatário não fosse contribuinte do ICMS. O Confaz editou, no mesmo ano, o Convênio ICMS 93/2015, que pretendeu regulamentar a inovação constitucional.

Não obstante, levando-se em consideração a reserva constitucional de lei complementar para a disciplina de normas gerais sobre o imposto (art. 146, III, CF), bem como o fato de que a Lei Kandir não sofreu adaptações para a cobrança do diferencial de alíquotas na nova sistemática, diversas ações judiciais foram ajuizadas, questionando a constitucionalidade do Convênio ICMS 93/2015.

Em 2021, no julgamento da ADI 5.469 e do Tema de Repercussão Geral 1.093, prevaleceu no STF a tese da inconstitucionalidade da previsão do diferencial de alíquotas, sem a edição da lei complementar de normas gerais acerca da matéria. Na mesma ocasião, foi aprovada a modulação de efeitos da decisão, para que produzisse efeitos apenas a partir de 2022, salvo as ações judiciais em curso sobre a questão.

Somente com a edição da LC n. 190/2022 a lacuna normativa que havia sido apontada pelo STF foi suprida, de forma a adaptarem-se os dispositivos da Lei Kandir aos termos introduzidos na disciplina constitucional do tema pela EC n. 87/2015, viabilizando a cobrança do diferencial de alíquota do imposto estadual.

Em tal linha, houve a inclusão, na Lei Kandir, do § 2º do art. 4º, estabelecendo que seria contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido

em outro estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual: a) o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto; e b) o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.

Todavia, apesar de o projeto de lei complementar ter sido aprovado no Congresso Nacional ainda em 2021, a lei só foi publicada em 2022. Considerando-se que o próprio art. 3º da LC n. 190/2022 estabeleceu que a produção de efeitos da lei observaria o disposto no art. 150, III, c, da CF, diversos contribuintes sustentaram a tese de que a cobrança do Difal, em observância ao princípio da anterioridade, só seria cabível a partir do exercício de 2023. A matéria foi decidida pelo STF no julgamento da ADI 7.066 (DJ 6/5/2024). Prevaleceu a tese de que a instituição do diferencial de alíquota não corresponderia à instituição nem à majoração de tributo, de modo que não atrairia a incidência das regras relativas à anterioridade tributária.

5. LC n. 176/2020

Em relação ao ICMS, a CF, em sua redação original, estabeleceu a não incidência sobre produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar. A Lei Kandir ampliou a imunidade para todos os produtos primários e semielaborados, o que restou ratificado pela EC n. 42/2003, que reconheceu a ampla imunidade do ICMS. De modo a compensar os estados pela perda de arrecadação de ICMS decorrente da ampla desoneração das exportações, a EC n. 42/2003 acrescentou o art. 91 ao ADCT, com previsão de edição de lei complementar para que a União pudesse compensar as referidas perdas.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão 25, o STF reconheceu a omissão da União para a edição da lei complementar, tendo posteriormente homologado acordo realizado entre União, estados e Distrito Federal, com encaminhamento ao Congresso Nacional para as deliberações cabíveis:

Questões de ordem na ação direta de inconstitucionalidade por omissão. 2. Lei Complementar prevista no art. 91 do ADCT. 3. Pedidos sucessivos de prorrogações dos prazos realizados pela União (primeiro requerimento, em 2.2019) e pela maioria dos Estados (segundo requerimento, em 2.2020). 4. Fatos supervenientes que justificam o abrandamento do prazo fixado no julgamento de mérito. Circunstâncias técnico-operacionais.

Deferimento dos pleitos em parte. Precedentes. 5. Referendo das decisões. 6. Acordo realizado entre a União e todos os Entes Estaduais e Distrital. Homologação. 7. Encaminhamento ao Congresso Nacional para as deliberações cabíveis. (Brasil, 2020a)

Com a homologação do acordo firmado nos autos da ADO 25, houve a promulgação da LC n. 176/2020, com previsão de entrega pela União aos estados, Distrito Federal e municípios, no período de 2020 a 2037, de transferências obrigatórias, de modo a atender o disposto no art. 91, § 2º, do ADCT.

6. LC n. 194/2022

Ao decidir o Tema de Repercussão Geral 745 (RE 714.139, DJ 15/3/2022), considerou o STF que, uma vez adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade no ICMS, é inconstitucional a adoção de alíquotas sobre operações com energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral.

A LC n. 194/2022, que entrou em vigor na data de sua publicação, incluiu na Lei Kandir o art. 32-A, vedando aos estados a fixação de alíquotas sobre operações relativas a combustíveis, a gás natural, a energia elétrica, a comunicações e a transporte coletivo em patamar superior ao das operações em geral:

Art. 32-A. As operações relativas aos combustíveis, ao gás natural, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, para fins de incidência de imposto de que trata esta Lei Complementar, são consideradas operações de bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

I – é vedada a fixação de alíquotas sobre as operações referidas no *caput* deste artigo em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços;

II – é facultada ao ente federativo competente a aplicação de alíquotas reduzidas em relação aos bens referidos no *caput* deste artigo, como forma de beneficiar os consumidores em geral; e [...] (Brasil, 2022a)

Cabe notar que, no Tema de Repercussão Geral 745, o STF apreciou a seletividade de alíquotas em relação a operações com energia elétrica e comunicações. Todavia, inspirada na decisão do STF, a LC n. 194/2022 ampliou o rol de bens e serviços essenciais para operações com combustíveis, gás natural e transporte coletivo.

Na justificativa do Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 18/2022 (deputado Danilo Forte – PSDB/CE), que deu origem à LC n. 194/2022, houve referência expressa ao decidido pelo STF no RE 714.139:

Assim, considerando que a energia, os combustíveis, as comunicações e transporte coletivo são utilizados pelos diversos cidadãos e pessoas jurídicas, a sua tributação excessiva, por meio da aplicação de alíquotas de ICMS superiores às ordinárias, viola flagrantemente a Constituição Federal.

De fato, de acordo com o aludido princípio tributário, caberia ao ente federativo competente definir, em complemento à alíquota geral estabelecida para o imposto, alíquotas reduzidas voltadas a atingir a justiça fiscal – redução das desigualdades sociais, erradicação da pobreza, dentre outros –, bem como alíquotas aumentadas para os bens supérfluos em geral.

Portanto, não há dúvidas de que a definição, relativamente à energia elétrica, aos combustíveis, às comunicações e ao transporte coletivo, de alíquotas semelhantes às incidentes sobre bens supérfluos ofende os princípios da isonomia tributária e da seletividade do ICMS em função da essencialidade dos bens e serviços tributados (art. 150, inciso II, e art. 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal), na medida em que o critério de graduação dos níveis de tributação imposto pelo legislador constituinte não vem sendo observada.

Nesse sentido, esclarecemos que, pelos fundamentos expostos acima, o Supremo Tribunal Federal recentemente reconheceu, no julgamento do Recurso Extraordinário RE 714.139/SC, o direito do contribuinte de recolher o ICMS sobre a energia elétrica e sobre os serviços de telecomunicação, sob o patamar ordinário de 17%, afastando a alíquota mais elevada que incidia sobre tais bens e serviços.

Por tais motivos, apresentamos o presente projeto de lei, que objetiva tornar mais efetivo o comando constitucional da seletividade, encampando o entendimento da Suprema Corte sobre o tema. (Brasil, 2022b, p. 2-3)

Um pouco antes da edição da LC n. 194/2022, já havia sido editada a LC n. 192/2022, que estabeleceu critérios para a denominada “tributação monofásica” dos combustíveis pelo ICMS, estabelecendo o critério da tributação com alíquotas *ad rem*, de modo que, em regra, no tocante aos combustíveis indicados na lei, a tributação não ocorreria em função da aplicação de alíquota em relação ao preço da mercadoria, mas sim por unidade de medida.

Em razão da LC n. 192/2022 e da LC n. 194/2022, o STF acabou sendo provocado a decidir, em pouco tempo, em relação à constitucionalidade das medidas legislativas adotadas pelo Congresso Nacional. Houve a propositura da ADI 7.191 por alguns governadores de estados, questionando a constitucionalidade de dispositivos da LC n. 192/2022, especialmente à luz da autonomia dos

entes subnacionais assegurada no federalismo fiscal brasileiro. Houve ainda a propositura da ADPF 984 pelo presidente da República, com o objetivo de impugnar leis estaduais que fixaram alíquotas de ICMS incidentes sobre combustíveis em patamares superiores aos das alíquotas gerais. Ademais, houve a propositura, por alguns governadores de estados, da ADI 7.195, impugnando dispositivos da LC n. 194/2022, sob a justificativa principal de violação da autonomia dos estados para a disciplina do ICMS.

No âmbito do STF, houve a participação dos entes da federação envolvidos nas controvérsias constitucionais explicitadas na ADI 7.191 e na ADPF 984, de relatoria do ministro Gilmar Mendes, na busca de solução consensual para os temas federativos endereçados nas ações judiciais. Em conclusão, o Tribunal, realizando o julgamento conjunto das duas ações, por unanimidade, homologou o acordo firmado entre a União e todos os entes estaduais e distrital para encaminhamento ao Congresso Nacional para as providências cabíveis no sentido do aperfeiçoamento legislativo das Leis Complementares n. 192/2022 e n. 194/2022, cabendo à União apresentar o correspondente PLP, para fins de cumprimento do pactuado nas duas homologações dos acordos. Em tal linha, a ementa proferida na ADI 7.191 trata do seguinte:

Acordo em Ação Direta de Inconstitucionalidade e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. 2. Discussão sobre a constitucionalidade das Leis Complementares 192/2022 e 194/2022, diante do art. 155, §§ 2º, 4º, IV, e 5º, da Constituição Federal, entre outros. 3. ADI 7.191. Monofasia, uniformidade e alíquota *ad rem* do ICMS sobre combustíveis (art. 3º, inciso V, *a*, *b* e *c*; art. 6º, §§ 4º e 5º; art. 7º; art. 8º, todos da Lei Complementar 192/2022). 4. ADPF 984. Debate sobre a essencialidade de combustíveis, energia elétrica, telecomunicações e transporte para fins de cobrança do ICMS, nas leis estaduais e distrital das 27 (vinte e sete) unidades federativas. 5. Desdobramento da conciliação/mediação homologada por esta Corte em 15/12/2022, nesta ADPF 984 Acordo, sob minha relatoria, Pleno, DJe 19/12/2022. Grupo de trabalho entre os entes federativos, como técnica autocompositiva de negociação, formada nos autos. Proposta de solução para o impasse federativo. 6. Acordo referendado formalmente pela União e por todos os entes estaduais e distrital. Homologação judicial, com explicitações e condicionantes. 7. Encaminhamento ao Congresso Nacional para as deliberações cabíveis. 8. Acompanhamento do cumprimento a cargo desta Corte. (Brasil, 2023b)

Em seu voto, o ministro Gilmar Mendes destacou que o acordo obtido por ocasião do processamento das ações judiciais indicadas deveria ser compreendido a partir de um “diálogo político-constitucional”:

Tal medida não pode ser interpretada, de forma alguma, como desrespeito à atuação do Poder Legislativo, mas como compreensão do projeto de lei complementar a ser enviado pela União, no prazo de até trinta dias (cumprindo os dois acordos nestes autos), como um diálogo político-constitucional, construído em uma autocomposição federativa, homologada pelo Supremo Tribunal Federal, que intenta devolver à arena política a solução final, nos exatos limites do que restou ora transacionado e de acordo com a jurisprudência pacífica desta Corte, em se tratando de tema que envolva processo legislativo constitucional.

O acordo político-jurídico realizado nos autos, chancelado pelos entes federativos, à unanimidade, e ora homologado pelo Supremo Tribunal Federal, em duas ações de controle concentrado, passa a possuir eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, nos exatos termos ali postos, no afã de conferir segurança jurídica a todos os agentes públicos, em sentido amplo, envolvidos em seu processo de construção do consenso e aos contribuintes em geral. (Brasil, 2023b)

No Congresso Nacional, o Poder Executivo apresentou o PLP n. 136/2023, com o objetivo de conferir materialidade aos acordos firmados no âmbito das ações constitucionais em tramitação no STF, consoante destacado na Exposição de Motivos 00085/2023, do Ministério da Fazenda:

[...] 4. Diante desse cenário, a União, os estados e o Distrito Federal discutiram, sob os auspícios do próprio Supremo Tribunal Federal, os termos de um acordo federativo objetivando solucionar o impasse, de modo a contemplar todos os estados e o Distrito Federal e pôr termo à discussão judicial.

5. Assim, elaborou-se a presente proposição, que tem por objetivo cumprir o disposto no Acordo celebrado entre a União e os estados e o Distrito Federal em 31 de março de 2023 no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.191, homologado pelo Supremo Tribunal Federal em 2 de junho de 2023, que prevê, em sua Cláusula Quarta, que “o Poder Executivo da União encaminhará, em até trinta dias contados da homologação do presente Acordo, Projeto de Lei Complementar que autorizará o aditamento dos contratos de refinanciamento de dívidas celebrados com a União e criará transferência temporária, nos termos da Cláusula Segunda, inclusive observando os aspectos financeiros e os registros contábeis e nas estatísticas fiscais definidos na citada Cláusula.

[...]

8. Incluo, também, na presente proposta de Projeto de Lei Complementar o cumprimento do disposto na Cláusula Primeira, Parágrafo Primeiro do Acordo firmado entre União, estados e Distrito Federal e homologado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADPF 984, em 15 de dezembro de 2022, por meio do qual conclui-se pela viabilidade de

refinamento e progressos legislativos das normas postas ao debate, levando em consideração as demandas e expectativas apresentadas pelos estados e Distrito Federal. [...] (Brasil, 2023a)

Após a tramitação do PLP n. 136/2023 na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, foi promulgada a LC n. 201/2023, de modo a estabelecer especialmente as compensações devidas pela União aos estados e ao Distrito Federal nos termos dos arts. 3º e 14 da LC n. 194/2022.

7. LC n. 157/2016

A LC n. 157/2016, ao modificar a lista de serviços anexa à LC n. 116/2003, disciplinou importantes hipóteses de conflitos de competência envolvendo o ICMS e o ISS.

Nos termos do art. 146, I, da CF, cabe à lei complementar dirimir conflitos de competência em matéria tributária. O conflito envolvendo o ICMS e o ISS, em nosso sistema tributário, sempre foi um tema de difícil solução. Tal conflito foi severamente potencializado com o crescimento da digitalização da economia, que tornou a fronteira entre a circulação de mercadorias/serviços de comunicação e os serviços de qualquer natureza ainda mais tênue.

Na definição dos critérios necessários para dirimir o conflito indicado, foi fundamental o papel do legislador complementar e da jurisprudência do STF. Como destaca Torres (2007, p. 368), uma vez que o ICMS e o ISS foram separados no texto da CF, só a lei complementar e o trabalho casuístico da jurisprudência poderiam conduzir ao fechamento do conceito constitucional das duas materialidades dos impostos, o que revela mais uma hipótese clara de necessária interação entre Poder Legislativo e Poder Judiciário no aperfeiçoamento do ICMS.

O próprio STF, ao examinar hipóteses de conflitos de competência envolvendo o ICMS e o ISS, também destacou a relevância do papel do legislador complementar para a indicação de critérios objetivos capazes de solucionar tais conflitos, como ocorreu por ocasião do julgamento do tema relativo à tributação do *software* (ADI 5.659, DJ 20/5/2021).

A nova redação ao subitem 13.05, da lista de serviços anexa à LC n. 116/2003, conferida pela LC n. 157/2016, pode ser considerada uma clara hipótese de incorporação da jurisprudência tributária ao texto legal, tendo sido relevante para dirimir caso de conflito de competência tributária entre o ICMS e o ISS.

Na hipótese, a nova redação do dispositivo legal indicou a incidência do imposto municipal na composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia,

exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS.

A nova redação ocorreu após significativa controvérsia acerca da incidência do ISS ou do ICMS na atividade de composição gráfica, inclusive em relação a embalagens, a partir da interpretação do termo “composição gráfica”, indicado no subitem 13.05 da lista de serviços da LC n. 116/2003, em sua redação original. No STJ, prevalecia a posição jurisprudencial no sentido da incidência apenas do ISS na referida atividade, considerando-se a previsão na lista de serviços, conforme entendimento expressado na Súmula 156.

Não obstante, fazendas estaduais e contribuintes sustentavam que a hipótese deveria estar sujeita ao ICMS quando a produção resultasse em bens que seriam usados como insumos ou embalagens para mercadorias que seriam postas em circulação, pois, em tal hipótese, a incidência do ISS seria descabida, pois o destinatário do serviço gráfico não seria o destinatário final da atividade na cadeia produtiva. Além disso, a incidência do ISS, no lugar do ICMS, não autorizava o contribuinte a utilizar o direito de crédito próprio do mecanismo da não cumulatividade do imposto estadual.

O entendimento pela incidência do ICMS, nos termos indicados, acabou sendo acolhido pelo STF, no julgamento da medida cautelar na ADI 4.389 (DJ 25/5/2011). Na ocasião, foi conferida interpretação conforme à Constituição ao subitem 13.05 da lista da LC n. 116/2003, para reconhecer que o ISS não incidiria sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria, de forma que, presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS nas situações indicadas. Tais parâmetros da decisão judicial foram claramente incorporados pelo legislador complementar ao editar a LC n. 157/2016 e ao conferir nova redação ao subitem 13.05 da lista de serviços anexa à LC n. 116/2003.

A mesma LC n. 157/2016, ao incluir, na lista de serviços da LC n. 116/2003, o subitem 17.25, indicando como fato gerador do ISS a inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, também consistiu em inegável tentativa do legislador complementar de buscar a solução de mais um conflito envolvendo o ICMS e o ISS.

Por ocasião da edição da LC n. 116/2003, houve veto ao subitem 17.07, que fazia alusão aos serviços de “veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros

materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio”. Com a ausência da referida atividade na lista de serviços da lei complementar que estabelece normas gerais para o ISS, diversas fazendas estaduais sustentaram a incidência do ICMS na hipótese ventilada, pela caracterização da atividade como serviço de comunicação, tese que foi reforçada pelo Convênio ICMS 45/2014.

Todavia, a referida posição, manifestada pelas fazendas estaduais, era rejeitada por parcela significativa da doutrina tributária, que concluía no sentido da inexistência de serviço de comunicação sujeito a tributação na hipótese, como destacado por Machado (1997, p. 39), Carrazza (2015, p. 261) e Ávila (2010, p. 164).

A inclusão do subitem 17.25 na lista de serviços anexa à LC n. 116/2003, realizada pela LC n. 157/2016, reforçou a tese pela não incidência do ICMS nas hipóteses de inserção de publicidade em qualquer meio. Em tal linha, a Fazenda Estadual de Santa Catarina, na Consulta 17/2018, considerou que, após a edição da LC n. 157/2016, não estaria sujeita à incidência de ICMS a locação de espaço em *outdoor*. A manifestação considerou que, embora houvesse fundamentada dúvida acerca da incidência do ICMS ou do ISS na hipótese cogitada, tal discussão teria sido superada pelo legislador complementar, conforme a regra do art. 146, I, da CF.

Todavia, a Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro (Parecer GUB 1/2017) concluiu pela inconstitucionalidade da inserção do subitem 17.25 na lista da LC n. 116/2003 pela LC n. 157/2016, pois a atividade seria caracterizada como serviço de comunicação, sujeita a ICMS. Houve recomendação de propositura de ação direta de inconstitucionalidade pelo governador do estado, o que acabou por ocorrer pela ADI 6.034 (DJ 21/3/2022), que foi julgada improcedente, com afirmação da constitucionalidade do subitem 17.25. Em outros termos, o STF concordou com a solução do conflito de competência que foi endereçada pelo legislador complementar.

8. Conclusão

Os exemplos de interações entre o Poder Judiciário e o Poder Legislativo, envolvendo temas controvertidos do ICMS, revelam a existência de constante diálogo constitucional entre os Poderes, com a edição de emendas constitucionais, leis complementares e decisões judiciais.

Em diversas situações, o simples julgamento da matéria controvertida, pelo STF, no exercício da jurisdição constitucional, não se revelou suficiente para a solução do tema, demandando a atuação posterior do legislador

complementar. Por outro lado, em diversas hipóteses, a atuação do legislador complementar acabou sendo complementada pela atuação da jurisdição constitucional exercida pelo STF, reforçando a noção de que o diálogo entre os Poderes é constante.

A atividade do Poder Legislativo de promover mudanças na legislação tributária, segundo parâmetros delineados pelo STF na jurisdição constitucional, é de manifesta relevância para assegurar maior segurança jurídica para contribuintes e para os entes tributantes, que poderão planejar suas ações com base nos atos normativos em vigor, sem a necessidade de propositura de ações judiciais.

Referências

ÁVILA, Humberto. Veiculação de material publicitário em páginas na internet. Exame da competência para instituição de imposto sobre serviços de comunicação. Ausência de prestação de serviço de comunicação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 173, p. 153-164, fev. 2010.

BRANDÃO, Rodrigo. *Supremacia judicial versus diálogo constitucional: a quem cabe a última palavra sobre o sentido da Constituição?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Lei Complementar n. 194, de 23 de junho de 2022*. Altera a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares n. 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Brasília: Câmara dos Deputados, 2022a. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2022/leicomplementar-194-23-junho-2022-792887-normaatuizada-pl.html>. Acesso em: 15 abr. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar n. 18/2022*. Altera a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares n. 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Brasília: Câmara dos Deputados, 2022b. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2147149&file_name=PLP%2018/2022. Acesso em: 15 abr. 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Exposição de Motivos n. 85/2023-MF*. Brasília: Ministério da Fazenda, 2023a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Projetos/Ato_2023_2026/2023/PLP/Exm/Exm-85-2023-MF.htm. Acesso em: 14 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 4628/DF*. Relator: Luiz Fux, 24 nov. 2014a. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>. Acesso em: 15 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 7191/DF*. Relator: Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, 2º julg., julgado em 5 jun. 2023, publicado em 28 jun. 2023b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15355395720&ext=.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADO 25 QO*, Relator: Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 20 maio 2020, publicado em 12 nov. 2020a. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4454964>. Acesso em: 14 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 171*. Julgado em 27 mar. 2014b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=171>. Acesso em: 14 abr. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 1094*. Julgado em 14 out. 2020b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=1094>. Acesso em: 14 abr. 2025.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. Malheiros: São Paulo, 2015.

CARNEIRO, Daniel Dix; MACHADO, Michele Viegas. O conceito de crédito do ICMS (financeiro vs. físico), a real extensão do art. 20, *caput*, da LC 87/1996 e jurisprudência recente do STJ e STF. In: CARNEIRO, Daniel Dix; Da Mata, Juselder Cordeiro; LOBATO, Valter de Souza (org.). *25 anos da Lei Kandir*: questões controversas do ICMS. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2021, p. 29-68.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Controle de constitucionalidade e reações legislativa em matéria tributária: a quem cabe a última palavra? *Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)*, ano 19, n. 110, p. 9-28, mar./abr. 2021.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e a radiodifusão. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 23, ago. 1997.

Mello, Patrícia Perrone Campos. *Precedentes: o desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Direito tributário e diálogo constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *ICMS no estado do Rio de Janeiro: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. A interação entre a lei e a jurisprudência em matéria tributária. *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 46, p. 103-116, 1993.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.