



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO

JOAQUIM VICTOR BEZERRA MAGALHÃES

**O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E A INCONSTITUCIONALIDADE DA CO-
BRANÇA DO ICMS DIFAL NAS OPERAÇÕES DE CIRCULARIZAÇÃO DE MER-
CADORAIS NO EXERCÍCIO DE 2022.**

FORTALEZA

2022

JOAQUIM VICTOR BEZERRA MAGALHÃES

**O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E A INCONSTITUCIONALIDADE DA
COBRANÇA DO ICMS DIFAL EM OPERAÇÕES DESTINADAS A CONSUMIDOR
FINAL NÃO CONTRIBUINTE NO EXERCÍCIO DE 2022.**

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito para obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

M166p Magalhães, Joaquim.

O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇADO ICMS DIFAL NAS OPERAÇÕES DE CIRCULARIZAÇÃO DE MER- CA- DORAIS NO EXERCÍCIO DE 2022. / Joaquim Magalhães. – 2022.

64 f. : il. color.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2022.

Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo .

1. ICMS. 2. DIFAL . 3. Anterioridade . I. Título.

CDD 340

JOAQUIM VICTOR BEZERRA MAGALHÃES

**O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E A INCONSTITUCIONALIDADE DA
COBRANÇA DO ICMS DIFAL NO EXERCÍCIO DE 2022.**

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito para obtenção de grau de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovada em: __/__/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Me. Lucas Antunes Santos (Examinador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Me. Leticia Vasconcelos Paraíso (Examinadora)
Universidade Christus (UNICHRISTUS)

A Deus.

Aos meus pais, Joaquim e Lana.

AGRADECIMENTOS

Aproveito-me deste espaço para pontuar, com o devido merecimento, todo o apoio fornecido por pessoas tão queridas que, sem as quais, eu não teria conseguido, tanto estar cursando a presente graduação, quanto finalizá-la.

Inicialmente, agradeço aos meus avós, Seu Chico Eugênio e Dona Maria do Livramento, genitores de 12 filhos, dentre eles meu amado pai, que, com seus incalculáveis esforços no sertão do Ceará – Sítio Lambedouro, Viçosa/CE -, moldaram o caráter de todos, deixando à sociedade descendentes dignos de toda sua honra, coragem, disposição, trabalho, e ótimos pais e mães. Do plano espiritual, junto com meu amado Avô Joaquim Pinheiro, sei que estão muito felizes por essa conquista.

Ao meu Amado Pai, Joaquim Magalhães, o qual, apesar de todas as dificuldades, e foram muitas, nunca mediu esforços para me conceder a melhor educação, abdicando de desejos pessoais em detrimento de minha formação e criação. Sem o senhor eu não estaria nesta respeitável instituição e nem seria o homem que sou hoje, fruto de toda sua batalha.

A minha Querida Mãe, Lana Karine, por ter me concedido o dom da vida e auxiliado na formação de meu caráter, juntamente com minha Amada Avó, Rozilda Pinheiro, sem as quais também não estaria na situação exitosa atual.

A minha Amada Namorada, Vanessa Rocha, o meu agradecimento por, nesses 7 anos vividos, sempre estar ao meu lado fornecendo o apoio necessário para superar todos os desafios, além de ser minha companheira de todos os momentos. Nossa relação com todo companheirismo, parceria, amor transmitido, e todo o incentivo dado, sem dúvidas, é um dos principais combustíveis que me mantém. Amo-te imensamente.

Ao meu dileto Amigo, Enzo Santos, por ter, nesse período acadêmico, incentivado a minha evolução não só técnica, mas pessoal, sempre à disposição e se fazendo um amigo com quem posso contar todas as horas.

Igualmente, ao meu grande amigo e consultor em assuntos técnicos e aleatórios, Marcos Rafael, o qual sempre esteve junto comigo nessa caminhada acadêmica e prestou, em diversos momentos, auxílios incomensuráveis.

Ao escritório R. Amaral, local que há 2 anos é minha “primeira casa” e onde tive o primeiro contato com a matéria que me apaixonei, me propiciando a vivência da advocacia tributária. Agradeço-os por todo aprendizado e esforços em detrimento do meu aperfeiçoamento e formação profissional, especialmente meu chefe, Victor Valença, que, apesar da hierarquia, nutri grande amizade, e que se dedica diariamente à minha evolução. Também não poderia deixar de citar minha querida chefe, Letícia Paraíso, que foi meu primeiro contato no mundo profissional e se dedicou incansavelmente, com muita paciência, em quase 1 ano e meio, à minha formação profissional.

“A diferença entre a morte e os impostos é que a morte não piora toda vez que o Congresso se reúne.” (WILLIAM P. A. ROGERS).

RESUMO

O Constituinte Originário, à sua época, verificou que o comércio interestadual destinado a consumidores finais não contribuintes do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços seria insignificante em relação ao varejo comum, realizado fisicamente nos estabelecimentos comerciais locais, trazendo previsão da repartição do imposto somente nas operações com mercadorias destinadas a consumidor final interestaduais entre contribuintes. Contudo, com o avanço da tecnologia, a partir dos anos 2000, houve um exponencial aumento do comércio eletrônico, o que ensejou o acúmulo do imposto estadual incidente nestas operações nos estados mais industrializados, prejudicando o pacto federativo. Nesse contexto, os Estados menos industrializados – norte e nordeste, em sua maioria – iniciaram um pleito para repartição do imposto, o que, após vários desdobramentos, culminou na edição da Emenda Constitucional 87/2015, a qual, finalmente, instituiu a repartição do ICMS entre os Estados de origem e destino da mercadoria. Entretanto, a nova redação constitucional exige legislação complementar para que seja definido a regra matriz de incidência do imposto, a qual, até 2022, não existiu, fundamentando-se a cobrança do Imposto em regra infralegal. Conforme esperado, houve a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos infralegais que fundamentavam a cobrança do DIFAL e condicionou-se a cobrança do imposto à edição de legislação complementar. Nesse contexto, a referida legislação só foi aprovada no final de 2021 e publicada somente em janeiro de 2022, trazendo expressa menção ao dispositivo constitucional que versa sobre a anterioridade nonagesimal. Os Estados, em sua maioria, entenderam que a cobrança do imposto não deve seguir a anterioridade, pois não foi instituído ou majorado nenhum tributo. Contudo, o presente trabalho analisou a doutrina e a jurisprudência pátria, entendendo que, efetivamente, houve a instituição de um novo tributo, por meio de uma nova relação jurídico-tributária, o que, constitucionalmente, enseja a observância do princípio da anterioridade, chegando-se a conclusão de que a cobrança referente ao DIFAL para consumidor final não contribuinte do imposto no exercício de 2022 é inconstitucional.

Palavras-chave: Direito Tributário; ICMS; DIFAL; Inconstitucionalidade; anterioridade.

ABSTRACT

The Original Constituent, at its time, found that interstate commerce intended for final consumers who are not taxpayers of the tax on circulation of goods and services would be insignificant in relation to ordinary retail, physically performed in local commercial establishments, bringing provision for the division of the tax only in transactions with goods intended for interstate final consumers between taxpayers. However, with the advancement of technology, as of the 2000s, there was an exponential increase in e-commerce, which led to the accumulation of state tax on these transactions in the more industrialized states, undermining the federal pact. In this context, the most industrialized states - the north and northeast, mostly - began a plea for the distribution of the tax, which, after several developments, culminated in the issue of Constitutional Amendment 87/2015, which finally established the distribution of ICMS between the states of origin and destination of the goods. However, the new constitutional wording requires complementary legislation to define the matrix rule of incidence of the tax, which, until 2022, did not exist, basing the co-branch of the tax on an infra-legal rule. As expected, the unconstitutionality of the infra-legal provisions that justified the collection of DIFAL was declared and the collection of the tax was conditioned to the issue of complementary legislation. In this context, this legislation was only approved in late 2021 and only published in January 2022, with express mention to the constitutional provision that deals with the nonagesimal anteriority. The states, in their majority, understood that the collection of the tax should not follow the anteriority requirement, since no tax was instituted or increased. However, this paper analyzed the doctrine and jurisprudence of the country, understanding that, effectively, there was the institution of a new tax, through a new legal-tax relationship, which, constitutionally, requires the observance of the principle of anteriority, reaching the conclusion that the collection related to the DIFAL for non taxpayer end consumers in the year 2022 is unconstitutional.

Keywords: Tax Law; ICMS; DIFAL; Unconstitutionality; anteriority.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CTN	Código Tributário Nacional
CF	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
RE	Recurso Extraordinário
ICMS	Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
STF	Supremo Tribunal Federal
Art.	Artigo
Min.	Ministro(a)
EC	Emenda Constitucional
LC	Lei Complementar
P.	Página
STJ	Superior Tribunal de Justiça
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade

SUMÁRIO

1.Introdução.....	14
2.Obrigação tributária – conceito e requisitos para sua existência.....	16
3.ICMS Diferencial de alíquotas – panorama histórico.....	17
3.1Da constituição de 1988 à Lei Kandir	17
3.2Novo contexto no varejo - crescimento do e-commerce no brasil	23
3.3 Protocolo 21/2011.....	25
4. Criação do ICMS Diferencial de alíquotas em operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.....	29
4.1 Emenda Constitucional 87/2015 – nova redação ao art. 155, §2º, VII e VIII	29
4.2 Tema 1093.....	32
4.2.1 Necessidade de edição de Lei Complementar para cobrança do ICMS Diferencial de alíquotas para consumidor final não contribuinte do imposto	32
4.2.2 Convênios ICMS e suas funções.....	40
4.2.2.1 Delimitações do convenio no ordenamento jurídico brasileiro	40
4.2.2.2 Convênio 93/2015	43
5. Edição de Lei Complementar e Cobrança do ICMS Difal no exercício de 2022	47
5.1 Lei complementar 190/2022.	47
5.2 Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade	48
5.3 Aplicação material da anterioridade à Lei 190/2022	50
5.4 Aplicação formal da anterioridade anual e a impossibilidade de se observar somente a anterioridade nonagesimal.....	53
6. Conclusão.....	57

1. Introdução

No âmbito do ICMS, atualmente, a maior controvérsia gira em torno da possibilidade de cobrança ou não do ICMS Diferencial de alíquotas no exercício do ano de 2022.

De início, delimita-se o escopo do presente trabalho na análise das operações com mercadorias destinadas a consumidor final, excluindo-se as prestações de serviços interestaduais, assim como as operações com energia elétrica e combustíveis.

A Constituição Federal, originalmente, trouxe a previsão de que, em operações interestaduais destinadas ao consumidor final, o ICMS seria integralmente destinado ao Estado de origem caso o destinatário não fosse contribuinte do imposto.

Caso o destinatário se caracterizasse como contribuinte, o ICMS na operação seria repartido entre o Estado de origem e destino, sendo devido àquele o produto da incidência da alíquota interestadual, e, a este, o produto da incidência da diferença da alíquota interestadual e sua alíquota interna.

Contudo, com o aumento exponencial das vendas de mercadorias na forma eletrônica, criou-se uma situação de desequilíbrio na distribuição do ICMS, causando o acúmulo nos Estados mais industrializados, em detrimento dos Estados de origem, em grave violação ao pacto federativo.

Nesse contexto, foi aprovada a EC 87/2015, instituindo o diferencial de alíquotas, antes previsto somente nas destinações de mercadoria utilizada como consumo final a contribuinte do imposto, em operações com destino a não contribuintes do imposto.

Entretanto, os Estados instituíram a cobrança do ICMS Diferencial de alíquotas com base em norma infralegal, mais especificamente, um convenio editado no Confaz, de número 93/2015.

Com isso, o cerne da atual controvérsia se originou com o julgamento da constitucionalidade do referido dispositivo e a cobrança do imposto pelos estados, o qual julgou inconstitucional os artigos 1, 2, 3 e 9, decidindo-se que deve ser editada legislação complementar para cobrança do ICMS Diferencial de alíquotas, modulando-se os efeitos para o exercício de 2022.

Nesse contexto, a Lei Complementar só foi sancionada em 04, de janeiro de 2022, o que ensejou a controvérsia analisada no presente trabalho, qual seja: a legislação complementar que versa sobre o ICMS Difal deve ter sua eficácia afetada pelo princípio da anterioridade?

Analisa-se, no segundo capítulo, o conceito de obrigação tributária, tendo em vista seu conceito é de fundamental importância para analisar o caso concreto.

No terceiro capítulo, analisa-se o histórico do ICMS Difal, verificando o contexto histórico e a legislação que versava sobre o tema, assim como as alterações no panorama do mercado.

No quarto capítulo, analisa-se a EC 87/2015, verificando seus aspectos e as formalidades determinadas pelo Constituinte para produção dos seus efeitos, estudando o que a doutrina e a jurisprudência pátria colacionam sobre o tema.

Por fim, no quinto capítulo, analisa-se a edição da Lei Complementar 190/2022 e suas implicações, assim como a atual situação do julgamento sobre o tema no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

2. Obrigação tributária – conceito e requisitos para sua existência.

Inicialmente, é de fundamental importância conceituar o que é a obrigação tributária. No contexto do direito tributário, a obrigação tributária é o dever de um sujeito recolher aos cofres públicos ao fazer o que está determinado na legislação, originados de uma hipótese prevista em uma norma. Hugo de Brito Machado Segundo, de forma extremamente didática e magistral, conceitua a obrigação tributária da seguinte maneira:

“Diante da ocorrência, no mundo fenomênico, dos fatos descritos na norma jurídica tributária, ela incide, o que significa que colore ou carimba esses fatos, tornando-os “geradores” de direitos e obrigações, vale dizer, de uma relação no âmbito da qual alguém pode exigir o cumprimento da consequência prevista na norma, e outra pessoa é obrigada ao cumprimento dessa consequência. Surge, assim, da ocorrência do fato, e da incidência da norma tributária sobre ele, a obrigação tributária.”¹

Da lição do professor segundo, percebe-se que há, no mundo jurídico, a descrição de uma conduta, a qual se chama hipótese de incidência. Ocorrida a hipótese de incidência no mundo fenomênico, denomina-se de fato gerador, sendo este a origem da obrigação tributária, criando uma relação jurídico-tributária com o Estado, se obrigando a cumprir o que está disposto na hipótese de incidência.

Deduz-se, assim, que uma relação jurídico-tributária é originada de uma hipótese de incidência.

¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 12. ed. Barueri [SP]: Atlas, 2022. P. 127

3. ICMS Diferencial de alíquotas – panorama histórico.

3.1 Da constituição de 1988 à Lei Kandir

O ICMS, imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, é um tributo que foi positivado pela Constituição Federal de 1988 em seu art. 155, inciso I, alínea “b”². Diferentemente do ICM, imposto competente aos Estados e previsto na constituição de 1967, foi inserido em sua hipótese de incidência os serviços de telecomunicações, como prestação de serviços de internet, por exemplo, e os serviços de transporte interestadual, com a seguinte redação original:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - Impostos sobre:

- a) transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- b) 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;
- c) propriedade de veículos automotores

II - adicional de até cinco por cento do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto previsto no art. 153, III, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos de capital.

Nesse azo, o tributo constata-se à alínea “b” do art. 155 da CF tem a previsão de incidência quando ocorrer os seguintes fatos geradores: circularização jurídica de mercadorias, transporte interestadual de intermunicipal de cargas ou pessoas e serviços de telecomunicação. É de fundamental importância destacar que, para fins de incidência de ICMS, equiparou-se a energia elétrica à mercadoria física, baseando-se no Código Penal, que traz a previsão de furto de energia (colocar doutrina e citação ao CP).

Sobre o novo imposto estadual, verificou-se que foi adicionada ao seu campo de incidência mercadorias que antes possuíam regime próprio, como leciona Fernando Antônio Rezende da Silva: “[...] foi incorporada à produção de petróleo e deri-

² BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Redação vigente: 2022 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 21 nov. 2022.

vados, de energia elétrica, e os serviços de telecomunicações e de transporte interstadual, até então objetos de um regime tributário próprio”³

A circularização, no que diz respeito ao ICMS, não pode ser considerada como a mera circularização física, uma vez que, se assim fosse, até a saída proveniente de furto seria tributada⁴. A circularização a ensejar a incidência do ICMS, segundo a doutrina majoritária, é a jurídica, como constata Alberto Xavier⁵:

“Em primeiro lugar, deve ter-se presente que a Constituição descreve a hipótese de incidência deste tributo como sendo a operação relativa à circulação em si mesma considerada. A ênfase posta no vocábulo ‘operação’ revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade.”

Já no que tange às normas gerais do ICMS, a Constituição Federal colocou, em seu artigo 146⁶, que cabe a lei complementar estabelecer, como exemplo, versando sobre a base de cálculo dos tributos, hipótese de incidência, contribuinte, entre outros.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou sim-

³ SILVA, Fernando Antônio Rezende da. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros-Cadernos Fórum Fiscal. ESAF. Brasília, n. 10, jun. 2009, p. 8.

⁴ BALEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. Direito tributário brasileiro: CTN comentado. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 535.

⁵ XAVIER, Alberto [Pinheiro]. Direito tributário e empresarial: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 294.

⁶ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Redação vigente: 2022 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 21 nov. 2022.

plificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)
(...)

No entanto, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, colacionou, no art. 34, §8º⁷, que o ICMS poderia ser regulado por convênio, nos termos da Lei 24, de 7 de janeiro de 1975. Nesse sentido, foi aprovado, no âmbito do CONFAZ, o convênio ICMS 66/88, regulando o imposto estadual enquanto não havia a edição de lei complementar, perdurando até a aprovação da lei 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores.
(...)

§ 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

A Constituição Federal⁸, à época de sua elaboração, não previa mudança significativa na forma de comércio interestadual, trazendo, nesse caso, dois tipos de situações:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:
(...)

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

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Redação vigente: 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 22 nov. 2022.

⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Redação vigente: 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 22 nov. 2022.

Em síntese, no caso de operação interestadual, a sistemática de tributação do ICMS será da seguinte forma: a) se for destinada a consumidor final contribuinte, haverá a repartição do tributo entre o Estado de origem e destino, sendo devido àquele a alíquota interestadual e a este a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do Estado de origem; b) se for destinada a consumidor final não contribuinte, haverá a incidência de alíquota interna do Estado de origem, e a este será devido o recolhimento, c) se for destinado a empresa contribuinte que não será consumidora final, aplica-se somente a alíquota interestadual, que será devida ao Estado de origem.

No contexto do convênio 66/88, havia previsão de que, nas operações de circularização de mercadoria interestaduais destinadas ao ativo imobilizado ou para consumo final de empresas contribuintes do imposto, a exação seria repartida entre o Estado de origem e o de destino, ocasião em que o tributo a recolher seria a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, ocorrendo o fato gerador da obrigação tributária na entrada da mercadoria no estabelecimento adquirente. Tem-se, com isso, o instituto do ICMS Diferencial de Alíquotas (DIFAL) na entrada.⁹

Art. 5º Nas hipóteses dos incisos II e III do artigo 2º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto no Estado de origem e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Nessa seara, na ocorrência de circularização de mercadorias entre dois Estados da Federação, haveria, somente, duas hipóteses de incidência tributária do ICMS, qual seja: a) saída de mercadorias, a qualquer título, no qual o sujeito passivo da obrigação tributária é o remetente da mercadoria; e b) entrada de mercadoria oriunda de outra unidade da federação em estabelecimento contribuinte do imposto

⁹ BRASIL. Convênio ICMS 66/88. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Brasília, DF: Confaz, [1988]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88. Acesso em: 23 nov. 2022.

destinada a uso e consumo ou ativo imobilizado, sendo o sujeito passivo da obrigação tributária o destinatário da mercadoria.¹⁰

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou a ativo fixo;

(...)

V - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Tal situação, existência de ICMS DIFAL na entrada de mercadorias, ficou vigente até 1996, quando foi aprovada a Lei Kandir. No âmbito da nova legislação complementar referente ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, o legislador restou silente quanto ao diferencial de alíquotas, não descrevendo hipótese de incidência nas operações interestaduais, adotando-se, somente, a previsão de fato gerador nas saídas de mercadorias. Observa-se a legislação original¹¹:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

¹⁰ BRASIL. Convênio ICMS 66/88. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Brasília, DF: Confaz, [1988]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88. Acesso em: 23 nov. 2022.

¹¹ 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. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República. [1988]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 23 nov. 2022.

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;
X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;
XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização;
XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

A Lei Kandir, como se depreende de sua leitura, não manteve os termos contidos no convênio 66/88. No entanto, apesar da omissão quanto a previsão constitucional, cobrança do DIFAL nas operações destinadas ao ativo imobilizado e a uso e consumo de contribuinte do imposto, Roque Carrazza¹² defende a cobrança por meio das leis ordinárias estaduais, por entender a menção constitucional como norma de eficácia plena, ou seja, aquela que possui imediata vigência com a publicação da constituição:

“Em que pese ao silêncio desta lei complementar acerca da questão do *diferencial de alíquota* nas operações interestaduais que destinem bens, para uso, consumo ou ativo fixo, a consumidor final que seja contribuinte do ICMS, temos para nós que continua íntegra a legislação estadual que cuida do assunto e que – é bom ressaltarmos – busca *fundamento de validade* diretamente na Constituição.

Realmente, estamos convencidos de que a omissão, a respeito, da Lei Complementar nº 87/96, independentemente de ser voluntária ou proposital, não retirou eficácia a esta legislação, que estava – e continua estado – em perfeita sintonia com o art. 155, §2º, VII e VIII, do Texto Supremo.

Estes versículos constitucionais – convém repisarmos – não carecem da “intermediação” de nenhuma lei complementar para produzirem efeitos.

São normais constitucionais de eficácia plena, encerrando, deste modo, comandos imperativos, de observância imediata e obrigatória. Nelas, diga-se de passagem, não há nenhuma referência do tipo “nos termos da lei complementar” ou “segundo disposto em lei complementar”, circunstância que mais e mais reforça nossa convicção.

A falta de lei complementar não inviabiliza – dentro da óptica que adotamos – a aplicação da norma constitucional que prevê a distribuição das receitas por meio do diferencial de alíquota interestadual.

Em conclusão, continuam em vigor as disposições legislativas (estaduais e distritais) relativas à cobrança do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual também no que se refere às mercadorias

¹² CARRAZA, Roque Antonio Carrazza. ICMS, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 230-31

originárias de outro Estado e destinadas ao uso, ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento.”

Discordamos da lição do professor Carrazza. Ao nosso ver, a redação original do texto constitucional relativa ao ICMS DIFAL não traz todas as condições necessárias para sua imediata aplicação, condição necessária para consideração de norma de eficácia plena. Não se define quem será o sujeito passivo da obrigação tributária, de quem será o dever de recolher o diferencial de alíquotas, há um novo sujeito ativo. É necessário, dessa forma, norma complementar para regular, sem dúvidas, o instituto constitucional.

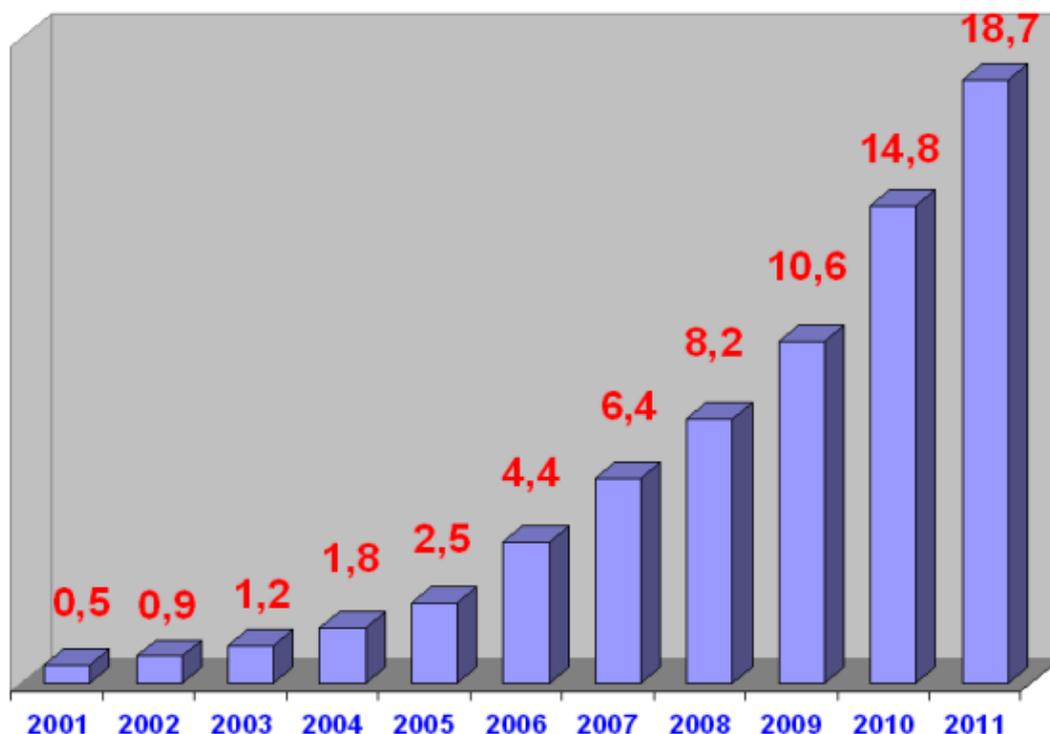
Apesar disso, os Estados, por meio da legislação ordinária, instituíram a cobrança do ICMS diferencial de alíquotas nas operações interestaduais destinadas a contribuintes do imposto e utilizadas como uso e consumo ou ativo imobilizado.

3.2 Novo contexto no varejo - crescimento do e-commerce no brasil

Diante do panorama supracitado, após a edição da Lei Kandir, o Diferencial de Alíquotas somente era cobrado, ao nosso ver, de forma inconstitucional, em operações destinadas a contribuintes do imposto quando as mercadorias forem para o ativo imobilizado ou uso e consumo. No que tange às operações destinadas a não contribuintes do imposto, aplicava-se a alíquota interna do Estado de origem, arrecadando-se, integralmente, a este.

No período de 2000 a 2010, houve um exponencial crescimento dos meios digitais, com avanços incomensuráveis na internet. Tal situação, conseqüentemente, gerou o aumento das negociações on-line, estabelecendo-se uma nova modalidade de vendas, o *e-commerce*.

Faturamento anual do e-commerce no Brasil - Bilhões



Fonte: eBit – Webshoppers

A partir dos anos 2000, o volume de vendas nessa modalidade foi dominando o mercado de vendas. Nesse mercado, o principal aspecto é a ausência de pontos físicos no domicílio do comprador das mercadorias. Conseqüentemente, os varejistas necessitam somente de uma base para envio nacional de todas suas vendas. Ocorre que, devido a evolução histórica do mercado, há uma concentração imensa nas regiões sul-sudeste.

Sob essa perspectiva, com a sistemática adotada pela Constituição Federal e a Lei Kandir, todo o ICMS incidente nas operações de venda a consumidor final não contribuinte foi destinado aos Estados das regiões acima apontadas. A praticidade da modalidade de compras virtual, aliada com o preço menor, haja vista a diminuição dos custos com lojas físicas dos varejistas, gerou estímulos à diminuição das vendas presenciais, ou seja, além de não arrecadar com as operações destinadas ao seu território, os Estados que estão fora do eixo sul-sudeste amargaram a diminuição de suas vendas presenciais.

3.3 Protocolo 21/2011

Com a expansão do e-commerce e redução da modalidade presencial, os Estados, de forma completamente inconstitucional, aprovaram, no âmbito do Confaz, o Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011, o qual institui a repartição do ICMS nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte. O referido protocolo teve como signatários 19 Estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste, o Estado do Espírito Santo, e o Distrito Federal.

O protocolo trazia a previsão da cobrança do diferencial de alíquotas, inclusive, de operações oriundas de Estados não signatários. Neste caso, o remetente da mercadoria era obrigado a recolher o ICMS com a alíquota cheia a seu Estado, e ainda o diferencial de alíquotas ao Estado destinatário, onerando exaustivamente o consumidor final, que é quem efetivamente suporta a carga tributária¹³.

Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011

Cláusula primeira Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Parágrafo único. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo.

Cláusula segunda Nas operações interestaduais entre as unidades federadas signatárias deste protocolo o estabelecimento remetente, na condição de substituto tributário, será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela de que trata a cláusula primeira.

Cláusula terceira A parcela do imposto devido à unidade federada destinatária será obtida pela aplicação da sua alíquota interna, sobre o valor da respectiva operação, deduzindo-se o valor equivalente aos seguintes percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem:

¹³ BRASIL. Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Rio de Janeiro, RJ: Confaz, [2011]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11. Acesso em: 25 nov. 2022.

Observa-se a patente inconstitucionalidade do protocolo 21, uma vez que, por meio inadequado e infralegal e incompetente, instituiu hipótese de incidência não prevista no texto constitucional e nem na lei complementar reguladora do imposto.

Roque Carrazza, ao lecionar sobre o tema, demonstra didaticamente a inconstitucionalidade do protocolo¹⁴:

“Ora, o Protocolo ICMS-21/2011, sem embargos dos objetivos que nortearam sua edição – basicamente, evitar o favorecimento dos Estados mais industrializados, onde se situam as principais empresas do comércio de vendas eletrônicas (e-commerce) - , ao “criar” nova forma de cobrança do ICMS, afrontou o disposto no art. 155, §2º, VII, “b”, da CF.

Rememore-se que este dispositivo determina a cobrança da alíquota de ICMS.

Donde, esta sistemática não poderia ter sido alterada nem por uma lei complementar, quanto mais por um protocolo, ao qual compete, nos termos do art. 199 do CTN, apenas regulamentar a prestação de assistência mútua entre as pessoas políticas, em ordem a lhes possibilitar “a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informá-los, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Além disso, o protocolo em questão, ao “permitir”, nas vendas interestaduais a não contribuinte, a cobrança do ICMS em favor do Estado de destino, abriu espaço – também inconstitucionalmente – à bitributação e ao confisco. À bitributação, pois “atribuiu” ao Estado de destino uma competência que a Lei Maior atribuiu apenas ao Estado de origem, qual seja, a de haver, nestas operações, o ICMS. E, ao confisco, uma vez que, a prevalecer o disposto no protocolo, o mesmo *fato imponível* (a operação interestadual, por meio eletrônico, a não contribuinte) passara a ser tributado por duas pessoas políticas (o Estado de origem e o Estado de destino).

(...)

Mas as censuras do protocolo não param por aí. Com efeito, ao “criar” nova hipótese de substituição tributária, invadiu matéria constitucionalmente reservada à lei complementar (cf. art. 155, §2º XII, “b”, da CF), e ao “estipular, em sua cláusula terceira, as parcelas do imposto devido às Unidades Federadas destinatárias invadiu competência que o art. 155§2º, IV e V, da CF atribuiu ao Senador da República, para fixação das alíquotas interestaduais do ICMS. ”

Tal situação teratológica foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.628, ocasião em que o Ministro Relator Fux, de forma magistral, declarou a inconstitucionalidade da cobrança, trazendo as seguintes fundamentações¹⁵:

¹⁴ CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. – 18 ed., ver. e ampl. / até a EC n. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações – São Paulo : Malheiros, 2020. P. 494 e 495.

“(...)

Note-se que, segundo a Lei Fundamental de 1988 e diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, mercê do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88.

(...)

Por outro lado, a estrita observância dos imperativos constitucionais relativos aos ICMS se impõe como instrumento de preservação da higidez do pacto federativo. O fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança deste tributo, desconsiderando o altiplano constitucional.

(...)

Em que pese a alegação da existência de um cenário de desigualdades inter-regionais, em virtude da aplicação do art. 155 § 2º, VII, da Constituição, a correção destas distorções somente poderá emergir pela promulgação de emenda constitucional, operando uma reforma tributária, e não mediante a edição de qualquer outra espécie normativa.

(...)

Essas razões são suficientemente consistentes para inquirir a validade do Protocolo ICMS nº 21/2011. O indigitado diploma, ao instituir a cobrança da alíquota do Estado de origem, quando o consumidor final não for contribuinte do tributo, colide frontalmente com a sistemática constitucional prevista pelo art. 155, § 2º, VII, alínea b, bem como o art. 150, incisos IV e V, razão por que deve ser expungido do ordenamento jurídico.”

Do voto do Ministro Fux extrai-se a mais lidima aplicação constitucional do direito, combatendo, apesar de pertinente a causa dos municípios, uma aberração jurídica, que é a ampliação da hipótese de incidência do imposto, inclusive com a majoração da carga tributária, uma vez que, em relação aos Estados não signatários,

¹⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 4713/DF. Pleno. Relator Ministro Luiz Fux., 17 de setembro de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7309921>. Acesso em: 25 nov. 2022.

quais sejam, os principais exportadores, as operações possuíam a incidência da alíquota interna mais o diferencial de alíquotas.

Sobre o tema, Clélio Chiesa pontua que os Estados, efetivamente, possuíam a legítima pretensão na divisão da arrecadação do ICMS, uma vez que a situação, à época dos fatos, era bastante desequilibrada, vez que o volume de compras realizados no e-commerce se tornou bastante significativo, contudo, tal situação não enseja o desrespeito às normas Constitucionais pelos Estados.¹⁶

Porém, a conduta atabalhoada dos Estados pressionou o Poder Legislativo para que tomasse as medidas necessárias para corrigir o desequilíbrio no que concerne a repartição do ICMS, sendo aprovada a Emenda Constitucional 87, de 16 de abril de 2015.

¹⁶CHIESA, Clélio. ICMS – Tributação das operações interestaduais – comércio eletrônico e operações com produtos oriundos do exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. v. 16. São Paulo: Dialética, 2012, p. 45.

4. Criação do ICMS Diferencial de alíquotas em operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

4.1 Emenda Constitucional 87/2015 – nova redação ao art. 155, §2º, VII e VIII

Com a enorme pressão dos Estados em obter parte da arrecadação com as vendas a consumidores finais não contribuintes, o congresso iniciou o debate sobre a Proposta de Emenda à Constituição 197 de 2012, transformada na Emenda Constitucional 87, de 16 de abril de 2015¹⁷:

Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da [Constituição Federal](#) passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 155.....

§ 2º.....

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

a) (revogada);

b) (revogada);

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

....."(NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99:

"**Art. 99.** Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

¹⁷ BRASIL. Emenda Constitucional 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. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 26 nov. 2022.

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;
III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;
IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;
V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."
Art. 3º Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subseqüente e após 90 (noventa) dias desta.

Com a aprovação da referida PEC, as alíneas “a” e “b” do inciso VII do §2º do art. 155, que previam somente o diferencial de alíquotas para operações com consumidor final contribuinte do imposto e alíquota cheia em caso de consumidor final não contribuinte, tiveram sua redação alterada para que, além da previsão já existente, se acrescentasse a repartição do imposto nos casos de mercadoria destinadas a consumidor final não contribuinte, além da previsão de período de adaptação em que o imposto seria repartido de forma proporcional.

Contudo, conforme é cediço, o processo legislativo para aprovação de Lei Complementar é mais complexo e demorado. Com a pressa em iniciar a repartição da arrecadação, os Estados regulamentaram a cobrança do Imposto via Convênio ICMS, no âmbito do Confaz, aprovando-se o Convênio 93, de 17 de setembro de 2015, o qual trouxe todas as previsões que constam no rol da legislação complementar, como a definição dos sujeitos passivos, base de cálculo e sua sistemática de apuração, caracterizando-se, de forma, clara, uma nova relação jurídico-tributária.

Pontua-se, também, que o Convênio 93/2015 trouxe, inclusive, alterações à Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, instituição do Simples Nacional, a qual instituíra um regime único de arrecadação de vários tributos, que, no entanto, teve acrescido, no regime, a obrigação de recolher o ICMS Difal de forma separada, conforme determina a cláusula nona do Convênio¹⁸:

¹⁸ BRASIL. Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015. 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. Brasília, DF: Confaz, [2015]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 27 nov. 2022.

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.

Com a aprovação do Convênio 93/2015, os Estados editaram leis ordinárias instituindo o imposto, como exemplo, cita-se a Lei 15.863, de 13 de outubro de 2015, publicada, aproximadamente, 1 mês após a publicação do Convênio¹⁹.

Art. 1º Os dispositivos abaixo da Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe acerca do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, passam a vigorar com as seguintes alterações:

I - o art. 2º com o acréscimo do inciso IX e dos §§ 3º e 4º:

"Art. 2º

IX - as operações e prestações iniciadas em outra unidade da Federação que destinem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado.

.....

§ 3º Na hipótese do inciso IX deste artigo, o remetente da mercadoria ou prestador do serviço recolherá o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna deste Estado e a interestadual da unidade federada de origem, no prazo estabelecido em regulamento.

§ 4º O disposto no § 3º deste artigo aplica-se, inclusive, nas operações e prestações praticadas por contribuintes optantes pelo Simples Nacional." (NR)

II - o art. 3º com o acréscimo do inciso XVI:

"Art. 3º

XVI - da entrada, neste Estado, de mercadoria, bem ou serviço, destinado a não contribuinte do ICMS." (NR)

III - o art. 14 com nova redação do inciso XII do § 2º:

Art. 2º O recolhimento a que se refere o § 3º do art. 2º da Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996, com a redação determinada por esta Lei, deverá ser realizado pelo contribuinte remetente ou prestador localizado em outra unidade da Federação, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

II - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

¹⁹ CEARÁ. Lei 15.863, de 13 de outubro de 2015. Altera dispositivos da lei nº12.670, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe acerca do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS. Fortaleza, CE: Governo do Estado. Disponível em: <http://api2.sefaz.ce.gov.br/alfresco/AlfrescoWS/public/download?node=35343861323030382d303335392d343332342d386633642d3337346332333565313565642d5f2d736566617a5f6c656769735f757365722d5f2d354d79713549402d51564649>. Acesso em: 27 de nov. 2022.

III - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;
IV - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) do valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Aqui, se faz necessário destacar: a Emenda Constitucional 87/2015 e a Lei Ordinária Estadual 15.863/2015 obedeceram a anterioridade anual, uma vez que o art. 3º da EC trouxe, expressamente, que seus efeitos só começarão a surtir efeito no ano subsequente a sua publicação, e a Lei estadual, trouxe a mesma previsão no art. 5º. **Salienta-se, a Emenda Constitucional instituiu a repartição da arrecadação do ICMS e seguiu a anterioridade anual sem qualquer questionamento.**

Assim, com base no convenio 93/2015, foram traçadas as normas gerais de arrecadação do ICMS Diferencial de alíquotas para não contribuintes.

4.2 Tema 1093

4.2.1 Necessidade de edição de Lei Complementar para cobrança do ICMS Diferencial de alíquotas para consumidor final não contribuinte do imposto

Em meados de 2016, a empresa Madeira Comercio Eletrônico S/A ingressou com Mandado de Segurança no âmbito do Tribunal de Justiça do Distrito Federal, requerendo a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS 93/2015 e da Lei Distrital instituidora do tributo, a qual foi negada a segurança, e, em sede de apelação, houve seu desprovimento, o qual culminou no Recurso Extraordinário 1.287.019.

Nesse contexto, os Desembargadores do Tribunal de Justiça do Distrito Federal proferiram acórdão no sentido de que o ICMS diferencial de alíquotas não constitui nova hipótese de incidência de tributos, por isso, não suscita a edição e Lei Complementar²⁰:

“A nova redação do dispositivo constitucional não criou nova hipótese de incidência tributária, como afirmam as autoras, apenas determinou a aplica-

²⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. Apelação 0707644-97.2018.8.07.0018. Acórdão 1157326. Data de julgamento: 27/02/2019. Publicação: 19/03/2019 Relator: Desembargador Sérgio Rocha. Brasília, DF: [2019]. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-df/687385251>. Acesso em: 27 nov. 2022.

ção da alíquota interestadual na hipótese em que o destinatário final não for contribuinte do ICMS.

Houve, portanto, uma reformulação da incidência do ICMS naquela específica hipótese, e não a criação de uma nova hipótese de tributação, sendo desnecessária a edição de Lei Complementar Federal para a incidência do DIFAL.”

Contudo, o entendimento do Tribunal de Justiça, ao nosso ver, encontra-se equivocado. Sob a perspectiva da obrigação tributária Hugo de Brito Machado Leciona que²¹:

“A Lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em direito tributário denomina-se fato gerador, ou fato imponible, nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado. (sujeito ativo da obrigação tributária). O dever e o direito (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.”

Mais a frente, o Professor Hugo diz que hipótese de incidência é a “descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária”.

Analisando os ensinamentos magistrais do Professor Hugo, tem-se que a obrigação tributária nasce do dever de alguém, oriundo de uma hipótese de incidência e após realizado o fato gerador, originar o direito do Estado em receber quantia certa. De acordo com a nova redação do texto constitucional trazido pela Emenda 87/15, há uma nova relação jurídica-tributária entre o sujeito passivo e um novo sujeito ativo, qual seja, o Estado de destino da mercadoria, constituindo, assim, uma nova obrigação tributária.

Manteve-se, assim, no âmbito do TJ/DF, a legalidade do ICMS DIFAL.

A empresa interpôs Recurso Extraordinário, o qual chegou ao Supremo Tribunal Federal e teve sua repercussão geral conhecida, possuindo como relator o Ministro Marco Aurélio e sendo julgado junto com a Ação de Direta de Inconstitucionalidade 5.469, proposta pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM), de relatoria do Ministro Dias Toffoli.

²¹ Machado, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 39. Ed. Ver. E atual. – São Paulo: Malheiros, 2018. P. 124.

O Relator intimou o representante do Confaz para apresentar suas razões, as quais, nas palavras do ministro, se resumem²²:

“Alega o Presidente do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) que o convênio em questão “se restringiu a fixar questões procedimentais destinadas a facilitar a operacionalização entre os Estados das normas previstas pela EC 87/15”. Diz que não houve modificação do modelo constitucional do imposto, alteração de seu fato gerador nem criação de base de cálculo. Em relação a essa, afirma já estar ela prevista na LC nº 87/96. Relata que a citada emenda constitucional trouxe nova disciplina sobre a repartição das receitas do imposto nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outra unidade federada, seja contribuinte ou não. Sustenta que a proposta dessa regra é acabar ou ao menos minimizar a guerra fiscal. Aduz, ainda, que a emenda previu a repartição gradativa dessas receitas, a partir de janeiro de 2016, entre os estados de origem e de destino. Refere que: a cláusula primeira do convênio simplesmente reitera comando constitucional; a cláusula segunda não inova em relação à LC nº 87/96 nem em relação ao texto constitucional; as alíquotas interestaduais do imposto estão previstas em resolução do Senado; as alíquotas internas estão previstas na legislação de cada estado; em relação à cláusula terceira, não há razão para o remetente “apropriar-se de crédito do imposto recolhido em nome de terceiro”; a cláusula sexta é corolário lógico do regime trazido pela referida emenda constitucional; a cláusula nona é válida, pois essa emenda não teria feito qualquer ressalva em relação às empresas optantes pelo Simples Nacional. Assevera, também, que o art. 13, §1º, XII, h, da LC nº 123/06, ampara a cláusula nona do convênio.”

Discordamos do parecer do órgão vinculado ao executivo. É evidente que o convênio 93/2015 trouxe elementos que, segundo o art. 146 do texto constitucional, cabem a lei complementar, como exemplo, normas gerais sobre o crédito da nova cobrança, por exemplo.

Já a Advocacia-Geral da União emitiu parecer entendendo que a Lei Kandir traz todos os elementos, junto com a nova redação do art. 155, §2º, VII e VIII da Constituição Federal, para instituição do imposto²³:

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24/02/2021. Publicação: 25/05/2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446942/false>. Acesso em: 28 de nov. 2022.

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469. Petição 3295/2017. Manifestação: Advocacia-Geral da União. Data do envio: 03 de fev. 2017. Disponível em: <https://peticionamento.stf.jus.br/api/peca/recuperarpdf/311161065>. Acesso em: 29 de nov. 2022.

“Assim, observa-se que a Lei Complementar n 87/96 dispõe sobre as matérias elencadas nos artigos 146, inciso III, alínea “a”; e 155, § 2º, inciso XII, alíneas “a” e “d”, da Constituição, de modo a viabilizar a instituição e a cobrança do imposto em comento pelas unidades federadas competentes, inclusive sob a égide da Emenda Constitucional n 87/15 (...). A Lei Complementar n 87/96, a seu turno, além de definir o contribuinte do imposto, prevê regras específicas sobre operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor localizado em outro Estado da Federação, inclusive sobre a hipótese de responsabilidade tributária. A propósito, confirmam-se os seguintes dispositivos da referida lei complementar:

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

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

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

(...)

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

Com o advento da Emenda Constitucional n 87/15, eliminou-se a distinção de tratamento havida nas operações e prestações interestaduais em razão da condição do destinatário das mercadorias ou serviços, se contribuinte ou não do imposto, adotando-se, em ambos os casos, a regra então prevista para destinatários contribuintes do imposto. Agora, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, **contribuinte ou não do imposto**, localizado em outro Estado, incide a alíquota interestadual, cabendo ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. É a redação atual do artigo 155, inciso 11, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição:

(...)

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

(...)

As informações prestadas pelo CONFAZ reforçam a conclusão no sentido de que o Convênio ICMS n 93/15 não conflita, nem invade o âmbito normativo próprio à legislação federal complementar. Com efeito, as normas sob investiva restringiram-se a traçar diretrizes procedimentais voltadas a viabilizar a operacionalização das normas constantes da Emenda Constitucional n 87/15, sem, no entanto, implicar qualquer espécie de inovação ou modificação na sistemática instituída por este diploma normativo. A possibilidade de

edição de convênio para tal finalidade já havia sido prevista, como visto, pela própria justificativa referente à proposta de emenda que originou a Emenda Constitucional n 87/15.”

No âmbito do voto vencedor da referida ADI, observa-se que o Relator entendeu, acertadamente, que houve a existência de uma nova relação jurídico-tributária com as alterações ocasionadas pela EC 87/2015²⁴:

“Comparando-se esses dispositivos com suas versões originais, chega-se à conclusão de que, nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do ICMS, o remetente passou, com a EC nº 87/15, a ter mais uma obrigação tributária. Com efeito, antes dessa emenda, ele apenas possuía, em casos assim, relação jurídico-tributária com o estado de origem, a quem era devido integralmente o ICMS segundo a alíquota interna de tal unidade federada. Com a emenda, o mesmo sujeito passou a ter duas relações tributárias: uma com o estado de origem, para o qual deve recolher o imposto com base na alíquota interestadual, e outra, no caso de destinatário não contribuinte do imposto, com o estado de destino, para o qual deve recolher o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, considerando-se a alíquota interna dessa unidade federada. No que diz respeito à alínea b do inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, surgiram duas teses. A primeira é a de que o remetente seria substituto tributário quanto ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, sendo o destinatário seu verdadeiro contribuinte. A segunda tese é a de que o remetente seria o próprio contribuinte do aludido diferencial. Quer se adote a primeira tese, quer a segunda, é certo que a EC nº 87/2015, no tocante ao ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com destinatário não contribuinte do imposto, criou uma nova relação jurídico-tributária, tendo num dos polos (sujeito ativo) o estado de destino.”

Com a nova redação originada pela EC 87/2015, instituiu-se uma nova relação jurídica, ante a nova sujeição ativa com o Estado de destino da mercadoria, o que, conseqüentemente, traz novas situações, não abordadas pela nova redação do dispositivo, que deverão ser normatizadas para que não haja cobranças ilegais, como exemplo, em que Estado o remetente deverá tomar os créditos da operação?

Mais à frente, o Ministro relator constata que o texto constitucional prevê diversas atribuições a Lei Complementar, mais especificamente, no que concerne ao ICMS, o art. 155, §2º, XII, a, b, c, d e i, definição de seus contribuintes, disposição

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24/02/2021. Publicação: 25/05/2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446942/false>. Acesso em: 28 de nov. 2022.

sobre substituição tributária, compensação do imposto, local das operações para fins de recolhimento do imposto, definição do estabelecimento responsável pelo recolhimento e fixação da base de cálculo²⁵:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b ; [\(Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#) [\(Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. [\(Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)

Nesse sentido, deve-se analisar se, para efeitos da cobrança do ICMS Diferencial de alíquotas, a Lei Kandir dispôs sobre todos os aspectos necessários previstos na constituição, cumprindo investigar, segundo o relator, se a Lei possui normas suficientes para autorizar os estados e o Distrito Federal a instituir a cobrança prevista na nova redação originada pela EC 87/2015 caso o consumidor final não seja contribuinte do imposto, e em que nível o Convênio ICMS 93/2015 estaria invadindo a competência atribuída às leis complementares.

De forma acertada, reconhece o ministro que não se pode inferir da legislação complementar 87/96 aspectos determinantes que componham a matriz de incidência do tributo, como quem seria o contribuinte, se há ou não substituição tributária, se o destinatário é físico ou jurídico, quando ocorre o fato gerador da obrigação tributária,

²⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Redação vigente: 2022 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 27 nov. 2022.

na saída ou na entrada do Estado de destino, ou não entrada do domicílio do consumidor final.

Dessa forma, constata-se que não há, nem na legislação complementar, nem no texto constitucional, normais gerais que regulem a efetiva natureza do imposto o tornando “cobrável”.

Roque Carrazza, ao mudar de opinião sobre a questão da necessidade da edição de Lei Complementar no que concerne a cobrança do Diferencial de Alíquotas, ensina que²⁶:

“Evidentemente, em face da baixa densidade normativa do art. 155, §2º, VII e VIII, da CF, que não reúne as condições para sozinho atuar, entremostrase inaplicável, na espécie, o disposto no §3º do art. 34 do ADCT (“Promulgada a Constituição, a União, os Estados e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto”)

Vai daí que os Estados-membros estão impedidos de se valer do disposto nos incisos VII e VIII do §2º do art. 155 da CF enquanto não for editada a lei complementar nacional prevista seja no art. 146 da Constituição da República, seja no art. 155, §2º, XII, “a”, “c”, “d” e “i”, do mesmo Diploma Magno. Isso para que, em face da omissão legislativa (*vacum legis*), de um lado, não se enfraqueça a Federação com os fatais embates entre as aludidas Unidades Federadas e, *de outro*, se impeça a pluritributação dos contribuintes.

Como se vê, nosso sistema tributário inadmite que o Estado-membro aplique diretamente o disposto no art. 155, §2º, VII e VIII, da CF. Pelo contrário, exige-se, para tanto, a intermediação de uma lei complementar nacional, em ordem a (i) dar segurança aos contribuintes e (ii) evitar conflitos entre os Estados-membros.

(...)

A esse respeito impende destacar que, enquanto alguns Estados-membros firmaram entendimento no sentido de que é o domicílio do contribuinte que determina se uma operação mercantil é, ou não, interestadual (caso do Estado de Pernambuco), outros fazem empenho no sentido de que para esse fim o que vale é o local da *tradictio*, pouco importando o domicílio do adquirente (caso dos Estados de São Paulo e de Santa Catarina).

Analisando a lição supracitada, é notório que o regramento constitucional não supriu todas as necessidades para instituição do ICMS Diferencial de Alíquotas, uma vez que, por exemplo, há disputas entre os Estados-membros no que concerne à aplicação da incidência tributária.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 18 ed., ver. e ampl. / até a EC n. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. – São Paulo : Malheiros, 2020. P. 498

Ainda, corroborando com tal entendimento, colaciona o voto vencedor da ADI 5469²⁷:

“Vai na mesma direção o parecer de Sacha Calmon & Misabel Derzi Consultores e Advogados, acostado ao memorial apresentado por Andrade Maia Advogados em 28/10/20. No referido parecer, se consigna a impossibilidade de se extrair, quer do próprio texto constitucional, quer da Lei Kandir em vigor, as disciplinas sobre o momento no qual será devido o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas, sobre os critérios para se considerar quem é consumidor final e sobre a base de cálculo do tributo. No parecer, se demonstra, também, a inviabilidade da utilização, para se suprir a carência dessas disciplinas, dos arts. 11, II, c; 12, XIII; e 13, IX, § 3º, da Lei Kandir, em razão de esses dispositivos estarem conectados apenas com o diferencial de alíquotas no caso das prestações de serviço de transporte. Ainda de acordo com o que consta do mencionado parecer, todo esse quadro se prova pela edição do convênio ora questionado e de novas leis estaduais tratando desses pontos. A ausência de disposições na Lei Kandir sobre ICMS relativo ao diferencial de alíquotas em comento é corroborada pelo fato de estarem em trâmite na Câmara dos Deputados ao menos dois projetos de lei complementar versando sobre o tema. Nesse sentido, cito o PLP nº 218/2016 e o PLP nº 325/16. Registre-se que, nessa última proposição, foi adotada a premissa de que “o remetente da mercadoria ou bem é o sujeito passivo direto do imposto correspondente ao diferencial de alíquotas na qualidade de contribuinte, e não na qualidade de responsável tributário”. A mesma lógica foi adotada para as prestações de serviço de transporte. Também não há, na atual versão da Lei Kandir, qualquer disposição a respeito de como o crédito relativo às operações e prestações anteriores será compensado em face do montante devido ao estado de origem e também do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas, como fez a cláusula terceira do convênio ao vedar o creditamento.”

Nessa seara, conforme leciona Marcelo Alexandrino,²⁸ as normas constitucionais de eficácia plena são aquelas que, desde a entrada em vigor da Constituição, produzem, ou tem possibilidade de produzir, todos os efeitos essenciais, relativamente aos interesses, comportamentos e situações que o legislador constituinte, direta e normativamente quis regular.

Entretanto, esse não é o caso da nova redação do art. 155, §2º, VII e VIII da Constituição. Somente com o dispositivo constitucional não é possível realizar a instituição do imposto sem disputa entre os Estados-membros. Além de que, permitir tal

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24/02/2021. Publicação: 25/05/2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446942/false>. Acesso em: 28 de nov. 2022.

²⁸ Direito Constitucional Descomplicado / Vicente Paulo, Marcelo Alexandrino. – 18. Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019. P 59

situação, deixaria as normas gerais ao bel-prazer das Unidades Federadas, podendo estabelecer base de cálculo que aumente sua arrecadação e disponham, no que concerne aos créditos, a forma mais benéfica aos seus interesses, em detrimento dos outros Estados. No âmbito da regra matriz de incidência tributária, o texto constitucional descreve somente o critério material, restando ausente o critério espacial – o fato gerador do imposto ocorre na saída da mercadoria do estabelecimento do remetente ou na entrada do domicílio do destinatário? -, critério pessoal – há um novo sujeito ativo na relação jurídica? -, critério temporal – em que momento ocorre o fato gerador? – e, por fim, não há definido o critério quantitativo – não se sabe qual será a base de cálculo do imposto, quais incidências devem compô-la?

Constatando-se que o dispositivo analisado não é uma norma constitucional de eficácia plena, como o Ministro Relator pontuou, a Lei Complementar que versa sobre o ICMS não supre as necessidades da regra matriz de incidência do imposto, verificando-se que a legislação complementar é omissa quanto a cobrança do Diferencial de Alíquotas.

Finaliza-se o voto do Relator, no que tange à análise da necessidade de lei complementar para regular a EC 87/2015, da seguinte forma²⁹:

“Em síntese, não havendo normas em lei complementar tratando do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas na hipótese de operações ou prestações interestaduais com consumidor não contribuinte do tributo, cabe perquirir se podem os estados e o Distrito Federal efetivar a cobrança desse imposto antes do advento de tais normas, suprimindo-as com a celebração de convênio interestadual. Adianto que, a meu ver, a resposta é negativa.”

4.2.2 Convênios ICMS e suas funções

4.2.2.1 Delimitações do convenio no ordenamento jurídico brasileiro

Inicialmente, é importante salientar que os convênios também são fontes do direito tributário³⁰. Observa-se o que colaciona o art. 100 do CTN:

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24/02/2021. Publicação: 25/05/2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446942/false>. Acesso em: 28 de nov. 2022.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

V - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. [...].

Para Roque Carrazza³¹, os convênios resultam em “(...)acordos, ajustes, programas a serem conjuntamente desenvolvidos pelos entes federativos”.

Já para Paulo de Barros Carvalho³², os convênios que o CTN se refere “(...)são vazios de força jurídica vinculante, não integrando o complexo normativo”. Ou seja, entende o Professor que os convênios não vinculam o sujeito passivo da relação jurídica, somente os sujeitos ativos, uma vez que aqueles não fizeram parte do acordo realizado entre os entes federativos.

O regimento interno do Confaz³³, órgão vinculado ao Poder Executivo da União em que são realizados e aprovados os convênios, prevê que seus membros serão indicados pelos Estados-membros, cada um indicando um representante, assim como a União também indicará um representante, cuja atividade fim é realizar ações necessárias à elaboração de políticas públicas e à harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do DF.

Art. 1 O Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional – CMN na fixação da política de Dívida Pública Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais.

Art. 2º O Conselho é constituído por representante de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal.

§ 1º Representa o Governo Federal o Ministro de Estado da Fazenda, ou representante por ele indicado.

³⁰ SCHOUERI, Luiz Eduardo. Direito tributário. 8. ed. Saraiva Educação: São Paulo, 2018, p. 116.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 580

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 92

³³ BRASIL, Ministério da Fazenda. Confaz. Convênio ICMS n. 133, de 12 de dezembro de 1997. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97 Acesso em: 30 de nov. 2022.

§ 2º Representam os Estados e o Distrito Federal os seus Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação. § 3º Os membros do Conselho indicarão ao Ministro de Estado da Fazenda os nomes dos seus substitutos eventuais.

Fica evidente, com isso, que o Confaz não possui competência para instituir qualquer cobrança de tributo. Nesse sentido, Sacha Calmon diz que “[...] não poderia um mero preposto do chefe do Executivo estadual exercer competência tributária impositiva ou exonerativa. Esta é do ente político, não do Executivo nem do seu chefe, muito menos do preposto, destituível ad nutum”.³⁴

O professor Paulo de Barros Carvalho³⁵ possui a proposição acertada de que “os convênios têm natureza jurídica de norma de estrutura que se volta aos agentes investidos de competência, regulando os atos, em seus tempos, a serem executados para o alcance de determinado fim”. Segue dizendo que o “convênio pode ser conceituado como a proposição prescritiva de estrutura hipotética que imputa à determinada condição jurídica do suposto – ser ou ter direito subjetivo a – um certo tipo de procedimento a ser rigorosamente cumprido”.

Como exemplo, tem-se o disposto na Lei Complementar 24/75³⁶, que prevê a edição de convênio para conceder e revogar isenções e benefícios fiscais no que concerne ao ICMS.

Art. 1º. As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Verifica-se que esse tipo de convênio é um requisito, ou até mesmo uma etapa, que antecede o procedimento legislativo, devendo ser reconhecido e ratifica-

³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Natureza jurídica dos convênios de Estados-Membros: inconstitucionalidade continuada. Revista de Direito Tributário, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 179

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012, p. 59

³⁶ BRASIL. Lei Complementar No 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF. [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 30 nov. 2022

do pelos Estados-membros antes da edição da Lei. O convênio é utilizado como forma no procedimento de disciplinação do ICMS e uniformização da legislação nacional, não podendo ser utilizado como balizador de normas gerais antes da instituição de qualquer tributo.

Além de ser requisito para concessão ou revogação de incentivo fiscal, o instituto do Convênio possui a função de, segundo o art. 199³⁷ do CTN, servir como instrumento que formalize a realização de trocas de informações e assistência mútua entre os entes federativos:

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se- o mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo  nico. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluido pela LC N  104, de 2001)

Dessa forma, os Convênio possuem suas funções bem delimitadas, contudo, isso não afasta a celebração de acordos entre os Estados que extrapolem tais funções, como ocorre com o Convênio 93/2015, conforme será demonstrado.

4.2.2.2 Convênio 93/2015

Conforme já exposto, os Estados da Federação, após a sanção da Emenda Constitucional 87/2015, aprovaram no âmbito do Confaz o convênio 93/2015. Contudo, o referido convênio invadiu a competência da legislação complementar. Versou em suas cláusulas como será a manutenção de créditos, quem será o sujeito ativo, qual o critério temporal e espacial da cobranç a do imposto, qual a base de cálculo, ou seja, critério quantitativo.

Assim, entendeu o relator pela impossibilidade de o convênio 93/2015 substituir a lei complementar³⁸:

³⁷ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 30 nov. 2022.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24/02/2021. Publicação: 25/05/2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446942/false>. Acesso em: 30 de nov. 2022.

“Em primeiro lugar, é importante esclarecer que não divirjo acerca da possibilidade de o Convênio CONFAZ nº 93/2015 dispor sobre procedimentos a serem observados no recolhimento do ICMS devido às unidades de origem e de destino nas hipóteses introduzidas pela EC nº 87/2015, como defendeu o ilustre representante do Ministério Público Federal. O que se está a discutir nesta ação direta é se o Convênio ICMS nº 93/2015, a pretexto de dispor sobre “procedimentos do recolhimento do ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada”, pode dispor sobre matéria reservada a lei complementar, tais como obrigação tributária, lançamento dos impostos e seus contribuintes. Não se encontra, na parte permanente do texto constitucional, qualquer disposição no sentido de que convênios interestaduais podem suprir a ausência de lei complementar para efeito de tributação pelo ICMS. Apenas no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) é que existe o art. 34, § 8º, o qual possibilitou aos estados e ao Distrito Federal celebrarem convênio fixando normas para regular provisoriamente o ICMS, enquanto não fosse editada a lei complementar necessária à instituição desse imposto. Foi com base nisso que se editou o Convênio ICMS nº 66/89. Por óbvio que esse dispositivo não se aplica à questão em tela. Não existe norma na Constituição Federal estendendo a aplicação da norma do ADCT para novas disciplinas constitucionais sobre o imposto que necessitem de lei complementar. Ademais, como disse o professor Carlos Mario da Silva Velloso em parecer acostado aos autos, “[o] § 3º do art. 34, do ADCT, não poderia ser invocado, no caso. Ele serviu no período de transição, anteriormente à legislação que veio em seguida à promulgação da Constituição de 1988. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias não é norma permanente. Na hipótese, quando editada a Emenda Const. nº 87, de 2015, já existia a legislação do ICMS, Lei Complementar nº 87, de 1996, que não cuidava, obviamente, do tema”. Não poderia, assim, o Convênio ICMS nº 93/2015 substituir a lei complementar no tratamento do ICMS correspondente a operações interestaduais no caso de o consumidor final não ser contribuinte do imposto. Em suma, consigno que não pode o convênio interestadual suprir a ausência de lei complementar, dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15.”

Nos acostamos ao voto proferido pelo Ministro Relator, entendendo que o referido convênio extrapolou sua competência e ingressou na seara instituída pela CF à Lei Complementar.

Por fim, o voto do Ministro Relator foi no sentido de declarar a inconstitucionalidade das cláusulas 1, 2, 3 e 9ª do convênio ICMS 93/2015, contudo, modulando os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir do exercício financeiro seguinte ao julgamento da ADI, qual seja, o ano de 2022.

Nova controvérsia surge no âmbito do RE 1.287.019, de relatoria do ministro Marco Aurélio, contudo, com voto vencedor do Ministro Dias Toffoli. No referido voto, consignou-se que as leis ordinárias estaduais que instituíram o imposto com base no convênio ICMS 93/2015, declarado inconstitucional, ficam com sua eficácia suspensa até a edição da Lei Complementar que trate sobre o ICMS Diferencial de alíquotas³⁹:

“Em suma, reitero que não podem os estados nem o Distrito Federal, invocando a competência plena à qual alude o art. 24, § 3º, da Constituição Federal, exigir o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas em tela antes do advento da lei complementar pertinente. E, aplicando à presente discussão a orientação da Corte prevalecente no RE nº 917.950/SP-AgR e no RE nº 1.221.330/SP, Tema nº 1.094, julgo que as leis estaduais ou do Distrito Federal editadas após a EC 87/15 que preveem o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto são válidas, mas não produzem efeitos enquanto não for editada lei complementar dispondo sobre o assunto”

Tal decisão, ao nosso ver, mostra-se equivocada, tendo em vista que convalidou legislação formulada sem observância dos preceitos constitucionais. A consequência dessa decisão afeta a segurança jurídica, conforme se demonstrará.

Em síntese, o STF, no julgamento do tema 1093, formulou a seguinte tese: “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.”, declarando a inconstitucionalidade das cláusulas 1, 2, 3 e 9 do

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 1.287.019. Voto Vencedor: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24/02/2021. Publicação: 25/05/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>. Acesso em: 30 de nov. 2022.

convênio 93/2015, e validando as leis estaduais que instituíram a cobrança do Diferencial de Alíquotas, contudo, determinando que sua eficácia está suspensa até a edição de Lei Complementar, e, por fim, modulando os efeitos da referida decisão ao ano de 2022.

5. Edição de Lei Complementar e Cobrança do ICMS Difal no exercício de 2022

5.1 Lei complementar 190/2022.

Conforme exposto, o STF modulou os efeitos do julgamento do tema 1093 e vinculou a eficácia das leis estaduais à edição da legislação complementar que regre a cobrança do ICMS Diferencial de Alíquotas.

Nesse contexto, o congresso nacional se moveu, em caráter de urgência, para aprovar o Projeto de Lei 32/2021, de autoria do Senador Cid Gomes, que culminou na Lei Complementar 190, de 4 de janeiro de 2022, a qual versa sobre as regras gerais do ICMS Diferencial de alíquotas. A Lei trouxe aspectos como a definição de contribuintes, sujeição ativa, definição da base de cálculo e forma do recolhimento do imposto.

Contudo, apesar da tramitação legislativa ter findado em 16 de dezembro de 2021, e o envio à sanção presidencial ter ocorrido no dia 20 de dezembro do mesmo ano, o Presidente da República somente sancionou a Lei em 4 de janeiro de 2022.

Tal situação ensejou a discussão se a Lei aprovada deverá atender as anterioridades previstas no texto constitucional, seja a anual, seja nonagesimal, conforme prevê o art. 150, III, “b” e “c”⁴⁰:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

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

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [\(Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

O teor da legislação sancionada institui tributos ou os aumenta? Ao nosso ver, sim.

⁴⁰ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. [2022] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 30 nov. 2022.

Além disso, se não bastasse a discussão referente à necessidade de atendimento às anterioridades, devido ao conteúdo material da legislação, a referida Lei trouxe em seu artigo 3^o⁴¹ a observância da alínea C do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal:

Art. 3^o Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea "c" do inciso III do **caput** do art. 150 da Constituição Federal.

A alínea “c”, conforme demonstrado, diz respeito à anterioridade nonagesimal, contudo, fazendo referência à anual. Nesse sentido, os Estados-membros agiram ao seu bel-prazer. Apesar de estar expresso na Lei 190/2022, os Estados Rio de Janeiro, Piauí e Pernambuco, por exemplo, mantiveram a cobrança do Diferencial de Alíquotas desde a publicação da Lei. Já os Estados Ceará, Amazonas e Minas Gerais obedeceram a anterioridade nonagesimal e informaram que só irão realizar a cobrança após março de 2022, e nenhum atendeu a anterioridade anual⁴².

5.2 Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade

Diante desse cenário, milhares de ações nos tribunais de justiça surgiram questionando a cobrança do ICMS Diferencial de alíquotas no ano de 2022. A justiça estadual da Bahia, Ceará, Espírito Santo e Pernambuco, por exemplo, no geral, proferiu diversas liminares suspendendo a cobrança do DIFAL em 2022, em 1^a instância. Contudo, os Tribunais de Justiça dos referidos Estados suspenderam as liminares

⁴¹ BRASIL. Lei Complementar 190, de 4 de janeiro de 2022. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Brasília, DF. Presidência da República. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-190-de-4-de-janeiro-de-2022-372154932>. Acesso em: 30 nov. 2022.

⁴² PAIVA, Letícia; MATIAS, Juliana. **Entenda quando cada estado vai começar a cobrar o Difal-ICMS**. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/entenda-estado-cobrar-difal-icms-22022022>. Acesso em: 01 dez. 2022.

concedidas, com justificativa na plausibilidade do direito das Fazendas estaduais, e na “perda da arrecadação” dos Estados.⁴³

Nesse contexto, a Ação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos – ABIMAQ, ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade 7066 no STF, requerendo a interpretação conforme a Constituição Federal do art. 3º da Lei 190/2022, e, com isso, seja reconhecido que a cobrança do DIFAL só comece a partir do exercício de 2023⁴⁴:

“Requer, por fim, que seja julgado TOTALMENTE PROCEDENTE o pedido, para conferir INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO ao art. 3º, da Lei Complementar nº 190/22, no sentido de que determine seja observada, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “b” e “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal, ou seja, produção de efeitos tão somente a partir de 01º de janeiro de 2023, por tratar-se de medida de direito.”

Com o mesmo instrumento processual, os Estados de Alagoas e Ceará ingressaram com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade 7070 e 7078 questionando o art. 3º da Lei 190/2022, pleiteando a sua declaração de inconstitucionalidade e a imediata cobrança⁴⁵.

“Requer a este Supremo Tribunal Federal a procedência do pedido, a fim de que esta Suprema Corte declare a inconstitucionalidade da expressão “observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal” com efeitos *ex tunc* e *erga omnes*, confirmando a medida cautelar antes deferida”

⁴³ PAIVA, Letícia. Presidentes dos TJCES e TJPE suspendem liminares contra cobrança do Difal. Jota. Publicação: 07/03/2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/difal-icms-liminares-suspensas-tjce-tjpe-07032022>. Acesso em: 01 dez. 2022.

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.066. Petição Inicial: Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos. Data de ingresso: 13 de jan. 2022. Disponível em: <https://peticao.stf.jus.br/api/peca/recuperarpdf/15349382217>. Acesso em: 30 de nov. 2022.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.070. Petição Inicial: Estado do Ceará. Data de ingresso: 13 de jan. 2022. Disponível em: <https://peticao.stf.jus.br/api/peca/recuperarpdf/15349382217>. Acesso em: 30 de nov. 2022.

Na ação proposta pelo Estado do Ceará, defende-se que a Lei Complementar 190/2022 não instituiu nenhum tributo ou o aumento, uma vez que a sistemática do ICMS Diferencial de alíquotas trouxe somente a repartição do valor do ICMS⁴⁶.

“Resta esclarecido, desse modo, que, além de não instituir um tributo, a LC 190/22, ao disciplinar a cobrança do ICMS-DIFAL, não instituiu ou majorou o imposto em discussão, vez que qualquer conclusão diferente levaria a caracterizar a sistemática do diferencial de alíquota de maneira totalmente diferente da sua real natureza e objetivo, isto é, o de **SIMPLESMENTE REPARTIR DE FORMA EQUANIME AS RECEITAS TRIBUTÁRIAS PARA EVITAR DISTORÇÕES ENTRE OS ENTES FEDERADOS.** **Conclui-se, portanto, com esteio no próprio entendimento desse excelso Supremo Tribunal Federal, que não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente (RE 204.062, REL. MIN. CARLOS VELLOSO, DJ DE 19-12-1996), reconhecido constitucionalmente desde o advento da EC 87/2015 e tem seu regramento matriz estampado na Lei Kandir e não na LC 190/22.”**

A discussão sobre a incidência da anterioridade anual é mais profunda do que o exposto pelas ações governamentais.

5.3 Aplicação material da anterioridade à Lei 190/2022

Analisando a literalidade do dispositivo constitucional que institui a anterioridade, percebe-se que se refere a instituição e majoração do imposto. De fato, entendemos que não há majoração quantitativa do tributo, vez que a sistemática anterior tinha previsão da aplicação da alíquota interna do Estado de origem, e, com a instituição do DIFAL, a carga tributária efetiva da operação se manteve. Contudo, há evidente instituição de novo tributo e majoração do campo de incidência do ICMS. Explica-se.

O professor Hugo Segundo ensina que⁴⁷:

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.078. Petição Inicial: Estado do Ceará. Data de ingresso: 13 de jan. 2022. Disponível em: <https://peticionamento.stf.jus.br/api/peca/recuperarpdf/15349382217>. Acesso em: 30 de nov. 2022.

⁴⁷ Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo. – 12. ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2022. P 68

“Para dar maior segurança jurídica aos contribuintes, a CF/88 estabelece que, além de a lei tributária não poder alcançar fatos ocorridos antes de sua vigência, a mesma também não pode, em regra, tributar fatos ocorridos no mesmo exercício de sua publicação. Textualmente, afirma-se ser vedada a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (CF/88, art. 150, III, b). A limitação alcança, em princípio, todo e qualquer tributo, ressalvados apenas aqueles que a Constituição excepciona expressamente.”

No mesmo sentido, Hugo de Brito leciona⁴⁸:

“Não podem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. A CF de 1988, em seu art. 150, III, “b”, adotou a orientação jurisprudencial do STF, que, interpretando, com inteira propriedade, o §29 do art. 153 da CF anterior, entendia que a expressão “esteja em vigor”, naquele dispositivo, significava “tenha sido publicada”.

Podemos extrair da lição dos doutrinadores supracitados que o Constituinte buscou proteger a segurança jurídica dos contribuintes, determinando que não se possa cobrar tributo no mesmo exercício em que houver sido instituído.

Via de regra, os tributos, incluindo o ICMS, são instituídos pelas Leis Ordinárias estaduais, conforme entende o Professor Hugo de Brito⁴⁹, servindo a Lei Complementar de norma balizadora à Lei Ordinária, no caso do ICMS, sendo a existência daquele requisito imprescindível para edição desta.

Nessa esteira, em tese, a aplicação da anterioridade prevista no texto constitucional somente se aplicaria à Lei Ordinária, visto que somente esta, no âmbito do ICMS, institui a cobrança do imposto. Entretanto, há uma peculiaridade ao caso concreto, decorrente da decisão no âmbito do tema 1093.

O Supremo Tribunal Federal, no âmbito do RE 1.287.019, validou as leis estaduais editadas sem a existência de Lei Complementar que regre o ICMS DIFAL, contudo, suspendendo sua eficácia até a edição da referida legislação complementar.

⁴⁸ Machado, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. – 37. Ed. ver., atual. E apl. – São Paulo : Malheiros, 2016. P. 285.

⁴⁹ Machado, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. – 37. Ed. ver., atual. E apl. – São Paulo : Malheiros, 2016. P. 82.

Ao nosso ver, a decisão proferida pelo STF se demonstra equivocada, tendo em vista que as Leis Estaduais foram editadas sem a observância do texto constitucional, uma vez que, reconhecida pelo próprio STF a necessidade de edição de legislação complementar para que se institua a cobrança do DIFAL, e as legislações ordinárias usurparam a competência da Lei Complementar, definindo-se em seu âmbito a regra matriz de incidência do ICMS DIFAL. Dessa forma, incorrendo, assim, em patente inconstitucionalidade.

O art. 97 do CTN colaciona que⁵⁰:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Compete a Lei Complementar, como demonstrado, estabelecer a base de cálculo do imposto e a definição do fato gerador, por exemplo. O papel da Lei Ordinária se restringe a instituição do imposto, observando e seguindo o regramento da Lei Complementar. Se esta não existe, não há como ser válida uma Lei Ordinária editada sem sua observância. Admitir essa situação é fazer um juízo de adivinhação e prever que a Lei Complementar a ser editada será de igual com o conteúdo de 27 leis ordinárias diferentes. E, caso o conteúdo divirja, como a eficácia das leis ordinárias só teve como condicionante a edição de Lei Complementar, valida-se Lei Ordinária que não atende o disposto na Lei Complementar.

⁵⁰ BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 30 nov. 2022.

Contudo, como houve a suspensão da eficácia das Leis Ordinárias, tem-se que o tributo, efetivamente, não foi instituído. Condiçãoou-se, à sua eficácia, a edição de Lei Complementar. Dessa forma, ao analisar teleologicamente, a cobrança do ICMS Difal só estará efetivamente constituída com a edição da Lei Complementar. Com isso, tem-se que a edição da Lei Complementar 190/2022, conforme demonstrado, instituiu a cobrança do DIFAL, portanto, se enquadrando na hipótese de incidência normativa do art. 150, III, “b”, da Constituição Federal.

Ainda, pode-se alegar que o princípio da anterioridade não é um fim em si mesmo, uma vez que visa tutelar a segurança jurídica e garantir a não-surpresa, sendo estes institutos indispensáveis à aplicação da anterioridade. Dessa forma, como o ICMS Difal já estava sendo cobrado desde o exercício posterior à aprovação da EC 87/2015, não há surpresa na cobrança do tributo, portanto, não seria aplicável, no aspecto material, a anterioridade.

Contudo, tal argumento não se sustenta, apesar de, aparentemente, fazer sentido. Até a edição da Lei Complementar 190/2022, os aspectos essenciais para cobrança do tributo não eram claros, uma vez que o instrumento competente para os delimitar era inexistente. Nesse contexto, por mais que existam leis estaduais válidas, não era do conhecimento do contribuinte quais seriam seus aspectos essenciais para cobrança, sendo a possível conformidade das leis estaduais com a lei complementar uma mera coincidência. Somente a Lei Complementar 190/2022 trouxe a efetiva regra matriz de incidência da cobrança do DIFAL, uniformizando a sistemática da cobrança do imposto.

Em síntese, ao nosso ver, materialmente, em virtude da peculiaridade jurídica da situação das normas estaduais estarem condicionadas à publicação de Lei Complementar, com a edição desta é que houve a instituição do tributo, inclusive sob uma nova relação jurídica, ante o novo sujeito ativo da obrigação tributária (Estado de Destino), aplicando-se, assim, a anterioridade anual, indo de encontro aos preceitos constitucionais a cobrança no exercício de 2022, estando eivada de inconstitucionalidade.

5.4 Aplicação formal da anterioridade anual e a impossibilidade de se observar somente a anterioridade nonagesimal.

Conforme demonstrado, entendemos que a eficácia da Lei Complementar 190/2022 se sujeita, devido ao seu conteúdo de instituição de tributo, à anterioridade anual. No entanto, como se não bastasse isso, a própria legislação complementar trouxe a previsão de atendimento a ambas as anterioridades.

Em seu art. 3º, a Lei 190/2022 trouxe expressa menção ao art. 150, III, “c”, dispositivo que se refere à anterioridade nonagesimal. Daí, os Estados que decidiram “observar” o comando legislativo e não efetivaram a cobrança de imediato, realizaram análise de que somente deveria ser atendida a anterioridade nonagesimal, podendo, com isso, efetivar a cobrança do imposto a partir de 90 dias após a publicação da referida Lei. Tal conclusão não poderia estar mais errada.

Isso porque a própria alínea “c” faz expressa menção que deverá ser observada em conjunto com a alínea “b”, que versa sobre a anterioridade anual. Além disso, tem-se que analisar a finalidade da alínea “c”.

A Constituição Federal, originalmente, trouxe apenas a previsão da anterioridade anual. No entanto, o Poder Público estava “burlando” a finalidade do princípio da anterioridade, que visa proteger a segurança jurídica e a não-surpresa, e editava normas que instituíam ou aumentavam tributos, por exemplo, em 31 de dezembro, de forma que, com 1 dia, iniciava-se o novo exercício financeiro, e, conseqüentemente, já se promovia a nova ou aumentada cobrança do tributo, conforme ensina o professor Hugo Segundo⁵¹:

“Verificou-se, porém, que mesmo em face da limitação tal como prevista na CF/88, em seu texto originário, o Poder Público vinha adotando práticas que terminavam neutralizando a segurança jurídica trazida pela garantia da anterioridade. Criava ou aumentava tributos através de leis impressas no Diário Oficial do dia 31 de dezembro. E, logo em seguida, no dia 2 de janeiro do ano seguinte, atendida a exigência da anterioridade da lei (“publicada” no exercício anterior), o tributo já passava a ser cobrado. Embora a efetiva circulação do Diário Oficial – que era apenas impresso, em uma época em que não havia internet – só ocorresse no dia 2 de janeiro, a jurisprudência terminou por entender que, estando o jornal formalmente posto à venda nas últimas horas do dia 31/12, ainda que apenas no prédio da imprensa oficial em Brasília, o princípio da anterioridade estaria respeitado.”

⁵¹ Manual de direito tributário / Hugo de Brito Machado Segundo. – 12. ed. – Barueri [SP]: Atlas, 2022. P 69

Com essa situação, o Constituinte Derivado editou a Emenda Constitucional nº 42/2003, a qual instituía a anterioridade nonagesimal, por meio do acréscimo da alínea “c” ao inciso III, art. 155 da CF, determinando que, com algumas exceções, nenhum tributo poderia ser cobrado ou aumentado com menos de 90 dias desde a publicação do instrumento que o instituiu ou majorou.

Portanto, conclui-se que, além de, em sua literalidade, a determinar que sua aplicação deverá atender à alínea “b”, que trata da anterioridade anual, sua própria finalidade demonstra que foi criado para evitar a forma de burlar a anterioridade anual, de forma que sua aplicação, via de regra, e no que concerne ao ICMS, se faz em conjunto à anterioridade anual.

No âmbito do julgamento conjunto das Ações Diretas de Inconstitucionalidade que estão sendo analisadas em conjunto, tem-se que o Ministro Relator Alexandre de Moraes proferiu voto no sentido de que o legislador errou ao mencionar o art. 3º, declarando sua inconstitucionalidade, determinado a cobrança do ICMS Difal a partir de jan/2022.

O ministro Edson Fachin abriu divergência, sendo seguido por 4 ministros entendendo pelo exposto no presente trabalho, e determinando que não haja cobrança do ICMS Difal em 2022, conforme depreende-se se seu voto⁵²:

“Ademais, a aplicação do valor segurança jurídica às relações jurídicas tributárias em muito transcende os princípios constitucionais tributários explícitos da irretroatividade, legalidade, anterioridade e anterioridade nonagesimal. (TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto. Princípios e limites da tributação . v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 430.) Há limitações implícitas ao poder de tributar, a exemplo do princípio da proteção da confiança (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proteção da confiança do contribuinte. Revista Fórum de Direito Tributário , Belo Horizonte, v. 1, n. 6, nov. 2003) que suficiente para assegurar ao contribuinte a aplicação do “novo DIFAL” a partir de 1º/01/2023. Há muito a jurisprudência deste E.STF é no sentido de que qualquer medida que corresponda a instituição e/ou aumento do ônus tributário deve necessariamente observar o princípio da anterioridade do exercício independentemente do veículo legislativo que a introduz (Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325 – DF, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 23- 09-2004, DJU 06-10-

⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno Virtual). Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.066, 7070 e 7078. Voto divergente: Ministro Edson Fachin. Data de disponibilização: 09 de nov. 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em: 02 de dez. 2022.

2006, p. 32. Recurso Extraordinário nº 587.008 – SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 02-02-2011, DJe 05-05-2011; Recurso Extraordinário nº 578.846 – SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06-06-2018, DJe 05-02-2019; Recurso Extraordinário nº 566.032 -RS, SRF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 25-06-2009, DJe 22-10-2009.) Portanto, a Lei Complementar em matéria tributária de igual modo deve observar ambas regras da anterioridade tributária, sobretudo, quando dispõe acerca do DIFAL que correspondem à autênticas regras de atribuição de competências tributárias aos estados destinatários das operações de circulação de mercadorias para consumidor final não contribuinte, conforme há muito sedimentado desde a edição da Emenda Constitucional n.87/2015 (BEVILACQUA, Lucas e TAKANO, Caio. ICMS e a EC 87/2015. In: SOARES DE MELO, Fábio e CORAZA, Edson. ICMS questões fundamentais. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p.215). Sustentam os estados da federação que prescindível observância da anterioridade, na medida em que o DIFAL trata-se de mera repartição do produto da arrecadação tributária do ICMS e apuração do tributo devido; o que não corresponde, no entanto, ao entendimento fixado por este E.STF na Plenário Virtual - minuta de voto - 07/11/2022 4 assentada anterior, tanto, que fixou-se entendimento pela necessidade de edição de Lei Complementar; sujeita a ambas regras da anterioridade. A despeito dos argumentos trazidos na tribuna virtual pelos Procuradores dos Estados de Alagoas e Ceará, nas ADIs n.7070 e 7078, não assiste razão aos mesmos, vez que a Lei Complementar n.190/2022 ao dispor sobre a aplicação do DIFAL nas operações interestaduais praticadas com não-contribuintes veda, por exemplo, o amplo creditamento; o que indubitavelmente termina por corresponder a aumento do ônus tributário, logo, sujeita-se à observância de ambas regras da anterioridade (Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325 – DF, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 23- 09-2004, DJU 06-10-2006, p. 32.). Nesse cenário jurisprudencial e legislativo, tem-se que o art.3º, da LC n. 190/22, ao remeter ao art.150, III, “c”, da Constituição, evidencia sua submissão não só à anterioridade nonagesimal, mas, também, à anterioridade do exercício considerando que o art.150, III, “c”, dispõe expressamente in fine: “observado o disposto na alínea “b”, isto é, a LC n. 190/22 tem aptidão para produzir efeitos apenas em 01/01/2023. Diante do exposto, julgo procedente a ADI n.7066, para aplicar interpretação conforme ao art.3º, da LC n.190/2022 que deve observar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal e julgo improcedente as ADIs n.7070/AL e 7078/CE. É como voto.

Diante do exposto, como o legislador complementar mencionou expressamente o dispositivo que remete ao atendimento do princípio da anterioridade, tem-se que, formalmente, a legislação complementar somente terá eficácia no exercício de 2023, o que, conseqüentemente, enseja a abstenção de qualquer cobrança no que concerne ao ICMS Diferencial de alíquotas no ano de 2022.

6. Conclusão

Conforme discorrido no capítulo 2 e 4, a obrigação tributária é caracterizada pela ocorrência do fato imponible no mundo fenomênico, onde, a partir dali, institui-se uma obrigação entre o sujeito passivo e o sujeito ativo.

Dessa forma, ao analisar a EC 87/2015 e suas implicações, verificou-se que a nova redação constitucional não trouxe elementos que a tornasse norma constitucional de eficácia plena, uma vez que diversos elementos não foram albergados pela referida emenda, tais como: base de cálculo, nova sujeição ativa, manutenção de créditos, por exemplo.

Nesse contexto, entendeu-se, conforme o julgamento do tema 1093, que há a necessidade de edição de legislação complementar para instituir o regramento da repartição do ICMS.

Ao analisar a legislação complementar vigente, a Lei Kandir, não se vislumbrou elementos que regrassem a nova obrigação tributária instituída pela EC 87/2015, vez que no rol de hipóteses de incidência, qual seja, o art. 12 da referida Lei, não há a previsão de incidência de ICMS Difal em operações destinadas a consumidor final não contribuinte. Não há mesmo nem menção ao consumidor final contribuinte, mas tal constatação deverá ser cerne de outro trabalho. Assim, entendendo-se que há lacuna normativa no que concerne à instituição dos aspectos da regra matriz de incidência do imposto, tais como aspecto espacial, temporal, quantitativo, subjetivo.

Verificou-se, também, que o convênio 93/2015 invadiu a esfera normativa da legislação complementar ao traçar os aspectos anteriormente citados, não podendo um órgão vinculado ao poder executivo, com representantes indicados a cargos destituíveis *ad nutum*, estabelecerem uma obrigação tributária aos contribuintes.

Reconhecida tal situação, adveio a aprovação e publicação da Lei Complementar que trouxe o regramento do tributo ora analisado, contudo, sendo aprovado no início de exercício financeiro de 2022.

Sob essa perspectiva, diante da conduta arbitrária dos Estados, alguns cobrando imediatamente após a publicação da lei o tributo, e outros obedecendo somente a anterioridade nonagésima, buscou analisar a necessidade ou não de aten-

dimento ao disposto nos art. 150, III, “b” e “c”, qual seja, anterioridade nonagesimal e anual.

Buscou-se analisar o aspecto material - se o conteúdo da lei suscita o atendimento das anterioridades – e o formal, tendo em vista que a lei trouxe em seu art. 3º a observância da alínea “c” do inciso III artigo 155 da Constituição Federal.

Constatou-se que, no que concerne ao aspecto material, a legislação complementar instituiu uma nova obrigação tributária, tendo em vista a nova relação jurídica. Que houve a instituição de um novo tributo, vez que a validade das leis ordinárias estaduais estava condicionada à sua eficácia. Além disso, analisou-se, até mesmo, a existência da não-surpresa como requisito para aplicação das anterioridades, verificando que, apesar de existirem legislações ordinárias válidas, nada garantia se estariam de acordo com a legislação complementar, caracterizando, assim, a existência de surpresa na relação jurídica tributária a ser instituída. Chega-se, dessa forma, a conclusão de que o conteúdo da Lei Complementar 190/2022 traz a necessidade de observância do princípio da anterioridade.

No que tange ao aspecto formal, verificou-se que, apesar de a legislação complementar 190/2022 trazer menção somente à alínea “c” do inciso III do artigo 155 da Constituição Federal, o próprio dispositivo traz menção expressa à anterioridade do exercício financeiro. Além disso, demonstrou-se que a emenda constitucional que inseriu a alínea “c” foi originada para evitar formas de burlar a anterioridade anual, e não para que seja aplicada de forma separa.

Com isso, conclui-se que o ICMS Diferencial de alíquotas incidido em operações com destinação a consumidor final não contribuinte do imposto deve atender o princípio da anterioridade anual e só pode ser cobrado no exercício de 2023, indo qualquer cobrança no exercício de 2022 de encontro à Constituição Federal.

REFERENCIAS

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Manual de direito tributário. 12. ed. Barueri [SP]: Atlas, 2022

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 39. Ed. Ver. E atual. – São Paulo: Malheiros, 2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Natureza jurídica dos convênios de Estados-Membros: inconstitucionalidade continuada. Revista de Direito Tributário, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 179

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. – 37. Ed. ver., atual. E apl. – São Paulo: Malheiros, 2016.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. A concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra fiscal: reflexos sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012.

CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. – 18 ed., ver. e ampl. / até a EC n. 104/2019 e de acordo com a Lei Complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações – São Paulo : Malheiros, 2020.

CHIESA, Clélio. ICMS – Tributação das operações interestaduais – comércio eletrônico e operações com produtos oriundos do exterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. v. 16. São Paulo: Dialética, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. Direito tributário. 8. ed. Saraiva Educação: São Paulo, 2018.

XAVIER, Alberto [Pinheiro]. Direito tributário e empresarial: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

CARRAZA, Roque Antonio Carrazza. ICMS, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, Fernando Antônio Rezende da. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros- Cadernos Fórum Fiscal. ESAF. Brasília, n. 10, jun. 2009, p. 8

Direito Constitucional Descomplicado / Vicente Paulo, Marcelo Alexandrino. – 18. Ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2019.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. Direito tributário brasileiro: CTN comentado. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. Convênio ICMS 66/88. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Brasília, DF: Confaz, [1988]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV066_88. Acesso em: 23 nov. 2022

BRASIL. Emenda Constitucional 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. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 26 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24/02/2021. Publicação: 25/05/2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446942/false>. Acesso em: 28 de nov. 2022.

BRASIL. Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015. 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. Brasília, DF: Confaz, [2015]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 27 nov. 2022.

CEARÁ. Lei 15.863, de 13 de outubro de 2015. Altera dispositivos da lei nº12.670, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe acerca do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS. Fortaleza, CE: Governo do Estado. Disponível em: <http://api2.sefaz.ce.gov.br/alfresco/AlfrescoWS/public/download?node=35343861323030382d303335392d343332342d386633642d3337346332333565313565642d5f2d736566617a5f6c656769735f757365722d5f2d354d79713549402d51564649>. Acesso em: 27 de nov. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. Apelação 0707644-97.2018.8.07.0018. Acórdão 1157326. Data de julgamento: 27/02/2019. Publicação: 19/03/2019 Relator: Desembargador Sérgio Rocha. Brasília, DF: [2019]. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-df/687385251>. Acesso em: 27 nov. 2022.

BRASIL. Protocolo ICMS 21, de 1º de abril de 2011. Estabelece disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou

bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente. Rio de Janeiro, RJ: Confaz, [2011]. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11. Acesso em: 25 nov. 2022.

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. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República. [1988]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 23 nov. 2022

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Redação vigente: 2022 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 21 nov. 2022.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. ADI 4713/DF. Pleno. Relator Ministro Luiz Fux., 17 de setembro de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7309921>.

BRASIL, Ministério da Fazenda. Confaz. Convênio ICMS n. 133, de 12 de dezembro de 1997. Aprova o Regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97 Acesso em: 30 de nov. 2022

BRASIL. Lei Complementar No 24, de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF. [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm. Acesso em: 30 nov. 2022

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 30 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário 1.287.019. Voto Vencedor: Ministro Dias Toffoli. Julgamento: 24/02/2021. Publicação: 25/05/2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346516560&ext=.pdf>. Acesso em: 30 de nov. 2022.

BRASIL. Lei Complementar 190, de 4 de janeiro de 2022. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Brasília, DF. Presidência da República. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-190-de-4-de-janeiro-de-2022-372154932>. Acesso em: 30 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.077. Petição Inicial: Estado do Ceará. Data de ingresso: 13 de jan. 2022. Disponível em: <https://peticionamento.stf.jus.br/api/peca/recuperarpdf/15349382217>. Acesso em: 30 de nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.066. Petição Inicial: Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos. Data de ingresso: 13 de jan. 2022. Disponível em: <https://peticionamento.stf.jus.br/api/peca/recuperarpdf/15349382217>. Acesso em: 30 de nov. 2022.

PAIVA, Letícia. Presidentes dos TJCES e TJPE suspendem liminares contra cobrança do Difal. Jota. Publicação: 07/03/2022. Disponível em:

<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/difal-icms-liminares-suspensas-tjce-tjpe-07032022>. Acesso em: 01 dez. 2022.

PAIVA, Letícia; MATIAS, Juliana. **Entenda quando cada estado vai começar a cobrar o Difal-ICMS**. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/entenda-estado-cobrar-difal-icms-22022022>. Acesso em: 01 dez. 2022.