

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

**JULLIA THEODORO DE MOURA**

**A INCOSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO DIFAL ICMS NO ANO DE 2022  
EM RESPEITO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL**

**SÃO PAULO**

**2022**

**JULLIA THEODORO DE MOURA**

**A INCOSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO DIFAL ICMS NO ANO DE 2022  
EM RESPEITO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL**

Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para obtenção  
do título de Bacharela no Curso de Direito  
da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

**ORIENTADOR: PROF. ME. RICARDO CUNHA CHIMENTI**

**SÃO PAULO**

**2022**

**JULLIA THEODORO DE MOURA**

**A INCOSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO DIFAL ICMS NO ANO DE 2022  
EM RESPEITO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL**

Trabalho de Graduação Interdisciplinar  
apresentado como requisito para obtenção  
do título de Bacharela no Curso de Direito  
da Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Me. Ricardo Cunha Chimenti  
Universidade Presbiteriana Mackenzie

---

Profa. Me. Fúlvia di Gioia  
Universidade Presbiteriana Mackenzie

---

Profa. Me. Denis Sarak  
Convidado Externo

## **AGRADECIMENTOS**

Inicialmente, agradeço aos meus pais, Vanda e Willimis, pela força, paciência e dedicação que despenderam em toda a minha vida e, acima de tudo, pelo amor que nunca economizaram em demonstrar a mim e à minha irmã. Sem vocês não teria chegado até aqui e não teria conquistado metade do que tenho e sou hoje.

Agradeço às minhas avós, Ireide e Esther, por sempre me apoiarem e me darem tanto amor. Um obrigado especial à minha avó Ireide que tanto auxiliou os meus pais na minha criação e, com certeza, tem um papel fundamental na pessoa que me tornei.

Agradeço à minha irmã, Sophia, por ser exemplo de força. Admiro-te mais do que você imagina.

Agradeço ao meu namorado, Alcicio, que viveu de perto o último ano da faculdade comigo e, muitas vezes, acreditou mais em mim do que eu mesma. Obrigada por toda força, apoio e amor e por me dar colo nos momentos em que eu mais precisei; as coisas se tornaram mais leves tendo você ao meu lado.

Agradeço, ainda, à minha madrinha e padrinho, Vera e Valter, aos tios e tias e a todos os meus primos, que fizeram parte dessa caminhada e me apoiaram desde sempre.

Agradeço aos amigos que fiz ao longo da faculdade, em especial, Beatriz Mari, Danielly Moschella, Paulo Henrique Coutinho, Rafaela Martiliano, Raphaela Bernardes, Vinnicius Fernandes e Thais Arantes. Os últimos cinco anos foram muito mais felizes com vocês para compartilhar os momentos de alegria e outros nem tanto assim, mas que, com certeza, tornaram-se mais fáceis com vocês ao meu lado.

Agradeço aos meus colegas de trabalho, que foram essenciais para minha formação como profissional e como pessoa; agradeço por todo auxílio e apoio durante a minha graduação.

Por fim, gostaria de agradecer ao meu orientador, Prof. Ricardo Cunha Chimenti, pelo auxílio e direcionamento para conclusão deste trabalho.

## RESUMO

A presente pesquisa possui como fulcro analisar e refletir acerca da inconstitucionalidade da exigência do Diferencial de Alíquota (DIFAL) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no exercício de 2022, em respeito ao princípio da anterioridade anual e nonagesimal. A sujeição das empresas nas operações interestaduais de mercadoria às diversas legislações estaduais acarretam conflitos de competência entre as unidades federativas, haja vista as diversas interpretações acerca da exigência e incidência do DIFAL nas operações mercantis. A par de tal controvérsia, o ano de 2021 foi crucial para a definição da tese pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF e o Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF (Tema de Repercussão Geral – RG nº 1093), reconhecendo a inconstitucionalidade da exigência do DIFAL nas operações que destinem mercadorias a consumidor final não contribuinte de ICMS, ante a imprescindibilidade de edição de Lei Complementar, de modo que fixou a seguinte tese: “A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional 87/2015, pressupõe a edição de Lei Complementar veiculando normas gerais”. Nesse sentido, foi publicada, no ano de 2022, a Lei Complementar nº 190/2022, a qual alterou a Lei Complementar nº 87/1996, com o objetivo de regulamentar o DIFAL. Ocorre que a produção de efeitos do referido dispositivo deve respeitar o princípio da anterioridade (anual e nonagesimal), diante do artigo 150, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal.

**Palavras-chave:** Tributário. ICMS. Diferencial de alíquota.

## **ABSTRACT**

This monograph aims to analyze the unconstitutionality of charging the difference in the rate of the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) during the fiscal year 2022, in respect of the principle of the prospective application of taxes. The requires undertakings on inner state operations to different state legislations lead to conflict between federative units, due to different interpretations about the charging and incidence of the difference in the rate of ICMS. Considering the problematic, in 2021, the Federal Supreme Court judge the Direct Action of Unconstitutionality nº 5.469/DF and Extraordinary Appeal nº 1.287.019/DF (General repercussion nº 1.093) and recognized the unconstitutionality of charging the difference in the rate of ICMS to the end consumer that is not an ICMS taxpayer, due to the absolute necessity of Complementary Law. In 2022, was published the Complementary Law nº 190/2022, that changed the Complementary Law nº 87/1996, a regulatory Law about the charging the difference in the rate of ICMS. It happens that the Law cannot produce effects in the fiscal year 2022 in respect of the principle of the prospective application of taxes and the article 150, subsection III, subparagraph “c” of the Federal Constitution.

**Keywords:** Tax Law. ICMS. Difference in the rate.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
<b>2 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)</b> ...	<b>10</b>
2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E O ICMS .....	10
2.2 FATO GERADOR DO ICMS .....	11
<b>2.2.1 Operações relativas à circulação de mercadorias</b> .....	<b>11</b>
<b>2.2.2 Prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.</b>	<b>12</b>
<b>2.2.3 Serviços de comunicação</b> .....	<b>13</b>
2.3 BASE DE CÁLCULO.....	13
2.4 SUJEITO PASSIVO .....	15
<b>2.4.1 Sujeito passivo direto</b> .....	<b>16</b>
<b>2.4.1 Sujeito passivo indireto</b> .....	<b>16</b>
2.5 COMÉRCIO INTERESTADUAL E O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA.....	17
2.6 GUERRA FISCAL DO ICMS .....	19
2.7 COMÉRCIO ELETRÔNICO E O ICMS .....	22
2.8 PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011 .....	<b>23</b>
<b>3 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015</b> .....	<b>25</b>
<b>4 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL Nº</b>	
<b>1.093</b> .....	<b>30</b>
4.1 CONTROVÉRSIA .....	30
4.2 FLUXO DE POSITIVAÇÃO .....	31
4.3 ENTENDIMENTO FIRMADO .....	32
4.4 MODULAÇÃO DE EFEITOS.....	35
<b>5 LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022</b> .....	<b>37</b>
<b>6 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE</b> .....	<b>41</b>
<b>7 CONTROVÉRSIA ACERCA DA COBRANÇA DO DIFAL EM 2022</b> .....	<b>47</b>
<b>8 CONCLUSÃO</b> .....	<b>51</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>53</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A presente monografia tem por objetivo analisar a discussão e a polêmica envolvendo a incidência do Diferencial de Alíquota (DIFAL) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais contribuintes ou não deste imposto, fazendo referência desde o momento da Guerra Fiscal do ICMS até a publicação da Lei Complementar (LC) nº 190/2022, a qual legislou sobre a matéria, bem como os importantes julgamentos do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca do tema.

O ICMS é imposto estadual, previsto no artigo (art.) 155, §2º, da Constituição Federal de 1988 (CF/88), tratando-se de um dos tributos mais complexos do Sistema Tributário Nacional, o qual incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Além da previsão constitucional, foi promulgada a LC nº 87/1996, conhecida também como “Lei Kandir”, com o objetivo de dispor sobre as peculiaridades e especificidades do ICMS. Dentre suas especificidades, conforme ordem constitucional, as alíquotas aplicadas às operações em que incidem o ICMS – tanto mínimas, quanto máximas – serão fixadas pelo Senado Federal ou por deliberação dos Estados e Distrito Federal, através dos Conselhos Fazendários, em que, as alíquotas incidentes nas operações interestaduais não poderão ser maiores do que as alíquotas internas.

Nesse sentido, fica a critério de cada Estado a fixação da alíquota incidente nas operações em que há recolhimento de ICMS, sendo que, em sua maioria, as alíquotas giram em torno de 17% e 20%. Posteriormente, restou fixado pelo Senado Federal, através da Resolução do Senado Federal nº 22/89, que, nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou serviços aos Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, incidirá alíquota de 7% e, para operações destinadas às regiões do Sul e Sudeste, incidirá alíquota de 12% .

Ocorre que, a partir disso, essa variedade entre os entes estatais passou a gerar um conflito entre eles, a chamada “Guerra Fiscal do ICMS”, na qual os Estados passaram a competir entre si, de forma a atrair o investimento para sua localidade, através do aumento na arrecadação de tributos, em sua maioria ICMS, para gerar uma



ampliação dos seus cofres públicos. A referida dinâmica se mostrou muito negativa para o pacto federativo e aos princípios fundamentais do funcionamento do Sistema Tributário Nacional, tais como a isonomia tributária, a legalidade, a segurança jurídica, entre outros.

Após o surgimento da *Internet* e o aumento nas compras e vendas através do comércio eletrônico, as disparidades e a necessidade de uma legislação complementar para dispor acerca das peculiaridades do DIFAL cresciam cada vez mais, o que pressionou os Estados e entes públicos a legislarem sobre o assunto. Assim, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) aprovou o Protocolo ICMS nº 21/2011, prevendo a incidência de uma diferença de alíquota de ICMS, nas vendas interestaduais não presenciais, apenas em favor dos Estados de destino, o qual, posteriormente, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, por entender que este Conselho não possui legitimidade para inovar acerca da matéria.

Com isso, no ano de 2015, foi promulgada a Emenda Constitucional (EC) nº 87, a qual alterou o texto da Constituição Federal para dispor sobre o Diferencial de Alíquotas incidente nas operações interestaduais com destino a consumidor final contribuinte ou não do ICMS. Nesse seguimento, após a promulgação daquela, foi editado o Convênio ICMS nº 93/2015, para regulamentar essa hipótese de incidência do DIFAL, de modo que os Estados passaram a exigir o imposto com base no convênio.

Porém, posteriormente, após muita discussão, em julgamento no ano de 2021, o STF fixou a seguinte tese de Repercussão Geral (RG): “A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela EC 87/2015, pressupõe a edição de Lei Complementar veiculando normas gerais”<sup>1</sup>.

Ou seja, nesse interregno, a Suprema Corte reconheceu a inconstitucionalidade da exigência do DIFAL nas operações que destinem mercadorias a consumidores finais não contribuintes do ICMS, ante a imprescindibilidade da edição de lei complementar disciplinando o assunto, deixando claro, de uma vez por todas, que o DIFAL não poderia ser exigido com base no Convênio ICMS nº 93/2015.

---

<sup>1</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 1.287.019/DF. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli. J. em 24 Fev. 2021, **DJE 25 Maio. 2021**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 15 Ago. 2022. p. 201.

Em razão da decisão proferida pelo STF, foi publicada, em 05 de janeiro de 2022, a LC nº 190/2022, com vistas a alterar a LC nº 87/1996, para regulamentar o diferencial de alíquota nos termos dos artigos 146, III e 155, §2º, XII, da Carta Magna. Aponta-se, todavia, que a produção de efeitos da referida legislação complementar somente poderia se dar em 01 de janeiro de 2023, em respeito ao princípio da anterioridade anual e nonagesimal, conforme prevê o art. 3º da LC 190/2022.

Deste modo, o presente trabalho pretende estudar a problemática gerada pelo DIFAL até o momento da publicação da LC nº 190/2022, bem como a discussão que paira acerca da aplicabilidade do princípio da anterioridade tributária em relação à referida Lei.

## 2 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)

Cumpra-se esclarecer, para melhor compreensão, acerca do Imposto de Circulação de Mercadorias (ICMS), seus fundamentos e conceitos dentro do direito tributário, de modo a possibilitar, mais adiante, o entendimento no que tange a tributação do Diferencial de Alíquota do ICMS e suas especificidades.

### 2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E O ICMS

Com a promulgação da CF/88, passou a repartir-se, entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, as competências tributárias, definidas por Roque Antonio Carrazza<sup>2</sup> como:

Competência tributária é a aptidão jurídica para criar, in abstracto, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, in abstracto, por meio de lei (art. 150, I da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária.

Ou seja, no exercício de suas funções, a Constituição designou competência tributária aos entes federados para criação de tributos, e, por consequência, para delimitação dos elementos essenciais à funcionalidade desta espécie tributária, quais sejam, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, sua base de cálculo e suas alíquotas.

Nesse sentido, em seu artigo 155, inciso II, a Carta Magna concedeu competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que tais operações se iniciem no exterior.

Em seguida, no §2º do dispositivo acima citado, ficaram delineadas as especificações do ICMS, tais como a não-cumulatividade, a seletividade, o estabelecimento de suas alíquotas, a definição do diferencial de alíquotas devidas aos Estados e os responsáveis por seu recolhimento, as suas hipóteses de não incidência, dentre outras. Ainda, importa dizer que o ICMS possui caráter fiscal e, portanto, possui como objetivo auxiliar os cofres públicos estaduais, representando 80% da arrecadação dos Estados.

---

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 425.

Por fim, destaca-se que, a respeito das disposições gerais do ICMS, além de sua legislação ser abarcada pela CF/88, foi criada a LC nº 87/1996 (Lei Kandir), a qual dispõe de forma mais profunda acerca deste Imposto Estadual.

A seguir, serão tratadas de maneira mais aprofundada as especificidades do tributo.

## 2.2 FATO GERADOR DO ICMS

Conforme determina o artigo 155, inciso II, da CF/88, o ICMS incidirá sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que tais operações sejam realizadas no exterior. Agora, será apresentada, de maneira mais aprofundada, acerca de cada uma das operações, que constituem os fatos geradores deste imposto.

### 2.2.1 Operações relativas à circulação de mercadorias

No que tange às operações relativas à circulação de mercadorias, importante salientar que, conforme elucida José Eduardo Soares de Melo<sup>3</sup>, o ICMS incidirá sobre as operações que envolvam negócio jurídico mercantil, e não apenas sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação. Neste sentido, operações são o verdadeiro fato juridicizado, ou seja, são compreendidas como a prática de ato jurídico como a transmissão de um direito (posse ou propriedade)<sup>4</sup>.

Ademais, quanto à circulação de mercadorias, esta se caracteriza pela movimentação da mercadoria em que haja a troca de patrimônio, isto é, em que haja mudança na titularidade daquela mercadoria, como lecionou Carraza<sup>5</sup>: “Para que haja obrigação de recolher tal tributo é imprescindível a existência de prova cabal, a cargo da Fazenda, da saída de mercadorias, decorrente de operações mercantis efetivamente realizadas”.

Por sua vez, Soares<sup>6</sup> define circulação como a passagem de mercadorias de

---

<sup>3</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p. 13.

<sup>4</sup> Ibid. p. 13.

<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015. p. 216.

<sup>6</sup> MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. p. 15.

uma pessoa para outra, com finalidade de título jurídico, com fulcro em um ato ou contrato, nominado ou inominado. Trata-se de movimentação com mudança de patrimônio. Ainda, conforme leciona Soares<sup>7</sup>, é importante asseverar que:

Relativamente à incidência do ICMS não deveria ter significação a circulação física (mero trânsito de bens pelas vias públicas); a circulação econômica (alteração nas fases da produção, circulação e consumo); mas, exclusivamente, a circulação jurídica (movimentação da titularidade de bens e das mercadorias).

Já, em relação às mercadorias, estas deverão ser atreladas à atividade econômica, a qual tenha como objetivo a venda ou revenda, sendo que mercadoria é bem corpóreo ou virtual da atividade empresarial, tendo como objeto a sua distribuição para consumo, considerando-se assim também, conforme dispõe o art. 155, §3º da Constituição, a energia elétrica<sup>8</sup>. Isto posto, os bens transmitidos devem implicar mercância, havendo habitualidade em suas transações, de modo a justificar a incidência do ICMS.

Deste modo, compreende-se que haverá a incidência do ICMS quando houver a transferência da titularidade de uma mercadoria, através de um negócio jurídico em que haja a circulação desta mercadoria.

### **2.2.2 Prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal**

Relativamente à prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, há de se esclarecer que a incidência do ICMS somente ocorrerá naqueles serviços voltados ao serviço privado, envolvendo caráter mercantil. Assim é ensinamento de Soares<sup>9</sup>:

É evidente que só se pode cogitar de “prestação de serviço” quando existem duas (ou mais) pessoas (físicas ou jurídicas) nas qualidades de prestador e tomador (ou usuário) dos serviços, sendo uma heresia pensar-se em “serviço consigo mesmo” [...].

Ora, é de fácil percepção que para que haja a configuração de prestações de serviço para fins de incidência do ICMS, faz-se necessário a existência de mais de duas pessoas envolvidas na operação, além de ser necessário estar presente o caráter comercial.

---

<sup>7</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p. 16.

<sup>8</sup> Ibid. p. 17.

<sup>9</sup> Ibid. p. 113.

### 2.2.3 Serviços de comunicação

Conforme dispõe o inciso II do artigo 155 da Constituição Federal, o ICMS recairá sobre os serviços de comunicação, de modo que a Carta Magna prevê a incidência sobre a prestação desses serviços, e não sobre a comunicação em si. Nesse sentido, a LC nº 87/1996 define tal fato gerador como:

Art. 2º, LC nº 87/1996. O imposto incide sobre: [...]  
 III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.<sup>10</sup>

Os serviços de comunicação compreendidos nessa hipótese são aqueles que derivam de empresas que se constituem no regime de direito privado, surgidos de um contrato oneroso, não podendo incidir sobre os serviços públicos. Nesta perspectiva, leciona Soares<sup>11</sup>:

O imposto incide sobre a prestação de serviços de comunicação em regime de direito privado (por particulares, empresas privadas, empresas públicas ou sociedade de economia mista), que não se confunde com os serviços públicos específicos e divisíveis, submetidos a regime de direito público, cuja remuneração é realizada por meio de taxas (art. 145, II, da CF).

Deste modo, consoante se observa, assim como nas outras hipóteses de incidência, para que o ICMS recaia sobre os serviços de telecomunicação, a atividade deve ser voltada para finalidade lucrativa – isto é, quando houver atividade mercantil envolvida –, sendo que o fato gerador se dá somente com a efetiva prestação de serviço, não bastando o contrato firmado entre as partes envolvidas.

## 2.3 BASE DE CÁLCULO

Ao dispor sobre o ICMS, em seu art. 155, §2º, inciso XII, alínea “i”, a CF/88 determinou que caberá à lei complementar fixar sua base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. Assim, com a promulgação da LC nº 87/1996, restou fixada a base de

<sup>10</sup> 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). **DOU**, Brasília/DF, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022. [Internet].

<sup>11</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p. 120.

## cálculo ICMS em seu artigo 13<sup>12</sup>:

Art. 13, LC nº 87/1996. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX – nas hipóteses dos incisos XIII e XV do caput do art. 12 desta Lei Complementar: (Redação dada pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado; (Incluída pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado; (Incluída pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

X - nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo: (Redação dada pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes

<sup>12</sup> 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). **DOU**, Brasília/DF, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022. [Internet].

e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.

§ 3º No caso da alínea “b” do inciso IX e do inciso X do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual. (Redação dada pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: (Vide ADC 49)

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.

Para melhor compreensão, faz-se necessário trazer a definição de base de cálculo. Soares<sup>13</sup> traz que a base de cálculo constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal como seu elemento nuclear, de modo a ser o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.

Em vista disso, importante salientar que, ao julgar o Recurso Extraordinário (RE) nº 212.909/RS, o STF reconheceu a possibilidade de o ICMS incidir sobre ele mesmo, constituindo tal situação a chamada “tributação por dentro”<sup>14</sup>.

## 2.4 SUJEITO PASSIVO

Assim como no caso da base de cálculo, a CF/88 determinou que caberá à lei complementar disciplinar acerca da definição dos contribuintes do ICMS, conforme a alínea “a” do dispositivo acima especificado. E, em cumprimento à ordem constitucional, a LC nº 87/1996 definiu, em seu art. 4º, que 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 se iniciem no exterior.

<sup>13</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p. 203.

<sup>14</sup> Sobre este entendimento, cf. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Valcir. **A inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS**: Reescrevendo A Decisão Do Supremo Tribunal Federal. Artigo digital. Brasília/DF, [2012?]. Disponível em: . Acesso em: 15 Ago. 2022.



Ainda, o Código Tributário Nacional (CTN) dispõe, em seu art. 121, que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Deve-se observar que tanto a LC nº 87/1996, quanto o CTN admitem a existência de sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto, os quais serão dissertados a seguir.

#### **2.4.1 Sujeito passivo direto**

Conforme determina o art. 121, inciso I, do CTN, o contribuinte compreendido como sujeito passivo direto é aquele que tem relação pessoal direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

Além disso, a LC nº 87/1996 definiu, em art. 4º, o conceito de contribuinte, conforme exposto acima, todavia o §1º traz a informação de que não há necessidade de habitualidade ou de intuito comercial para que uma pessoa física ou jurídica seja enquadrada como contribuinte. Conforme determinam os incisos do referido artigo<sup>15</sup>, serão contribuintes também quem:

Art. 4º, § 1º, LC nº 87/1996. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

- I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
- II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;
- IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

Assim, observa-se que, além do conceito normal de contribuinte, ainda há outros tipos de relações jurídicas que a pessoa física ou jurídica poderá se enquadrar como contribuinte do ICMS.

#### **2.4.1 Sujeito passivo indireto**

Por sua vez, o sujeito passivo indireto se trata daquele que assume o encargo financeiro do tributo, sem ter praticado o fato gerador que deu origem àquele. E,

---

<sup>15</sup> 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). **DOU**, Brasília/DF, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022. [Internet].

conforme definição de Soares<sup>16</sup>:

A carga fiscal pode ser exigida de pessoa diversa da que praticou o negócio jurídico, com substrato econômico, estabelecendo critérios norteadores desses procedimentos, para que o aplicador não se depare com um verdadeiro caos tributário, propiciando interpretações diferenciadas e equivocadas qualificações.

Há também a possibilidade de o sujeito passivo indireto se encontrar na modalidade de substituto tributário e, quanto a isso, o art. 128 do CTN determina que a lei poderá atribuir a responsabilidade do contribuinte à terceira pessoa, que esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial daquela. Nesse mesmo sentido, o art. 6º da Lei Khandir<sup>17</sup> dispõe o seguinte:

Art. 6º, LC nº 87/1996. 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.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Em contrapartida do sujeito passivo direto, o sujeito passivo indireto, conforme previsto pela Lei Khandir, poderá arcar com os encargos do imposto, mesmo quando não tiver sido o responsável pelo fato gerador, porém se tornará responsável pelo cumprimento da obrigação.

## 2.5 COMÉRCIO INTERESTADUAL E O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA

Ainda, em relação à competência para exigir o ICMS, em seu art. 155, §2º, inciso VII, a CF/88 atribui que:

Art. 155, §2º, CF/88: O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte [...]

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor

<sup>16</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p. 164.

<sup>17</sup> 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). **DOU**, Brasília/DF, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022. [Internet].

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.<sup>18</sup>

Nesse sentido, quanto à responsabilidade pelo recolhimento do DIFAL, o inciso VIII do mesmo dispositivo atribui ao: (i) destinatário, quando este for contribuinte do imposto; e (ii) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto. Ou seja, conforme determina o texto constitucional, a capacidade tributária ativa caberá ao Estado do destinatário da mercadoria o DIFAL incidente sobre o ICMS, sendo este imposto calculado pela diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, independentemente de o contribuinte final ser ou não contribuinte do ICMS.

No que tange à fixação de alíquotas, restou fixado, pelo Senado Federal, que há a divisão entre as alíquotas internas (estipuladas pelos Estados) e as interestaduais. No cenário atual, segundo a Resolução do Senado Federal nº 22/89, nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou serviços aos Estados do Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, incidirá alíquota de 7%; e, para operações destinadas às regiões do Sul e Sudeste, incidirá aquela de 12%.

Ora, para melhor explicar o disposto no art. 155, §2º, VIII, “b”, da CF/88, significa dizer que, **antes da EC 87/2015**, quando a operação era destinada ao consumidor final não contribuinte do ICMS, o imposto cabia ao Estado de origem, utilizando-se, para fins de incidência, a alíquota interna do Estado. Já para as operações descritas pelo art. 155, §2º, VIII, “a”, da CF/88, quando o destinatário da mercadoria se tratar de contribuinte do ICMS, o imposto caberá a ambos os Estados (origem e destino), de modo que, segundo Eduardo Sabbag<sup>19</sup>, o recolhimento se dava da seguinte forma:

1º Cobra-se o imposto no Estado de origem pela alíquota interestadual – a recolha deve se dar na saída da mercadoria ou no início da prestações dos serviços pelo estabelecimento de origem;e

2º Cobra-se o imposto no Estado de destino pela diferença entre a alíquota interna (Estado de destino) e a alíquota interestadual – a recolha deve se dar na entrada da mercadoria ou na utilização dos serviços pelo estabelecimento destinatário.

Ainda, em seu art. 155, §2º, inciso V, o texto constitucional dispõe que é

<sup>18</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília/DF, Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022. [Internet].

<sup>19</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009. p. 948.

facultado ao Senado Federal: (i) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros, e (ii) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

Neste diapasão, importante esclarecer que, conforme determina o artigo 155, §2º, inciso IV, da CF/88, as alíquotas aplicáveis às operações/prestações interestaduais e de exportação serão estabelecidas através de resolução do Senado Federal, por iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, quando aprovada pela maioria absoluta de seus membros.

Não bastasse, a Carta Magna ainda determina, em seu art. 155, §2º, inciso VI<sup>20</sup>, que:

Art. 155, §2º, CF/88: O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte [...]

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

Deste modo, conforme exposto acima, a alíquota interestadual deverá ser utilizada para fins de incidência de ICMS nas prestações e operações que destinem bens e serviços a consumidores finais, bem como ficará a cargo do Estado destinatário o imposto correspondente ao DIFAL interno do Estado de destino e a alíquota interestadual.

## 2.6 GUERRA FISCAL DO ICMS

Em continuidade aos estudos acerca do ICMS, faz-se necessário analisar a problemática em torno da “Guerra Fiscal”, originada em decorrência da arrecadação do DIFAL ICMS antes da promulgação da EC nº 87/2015.

Conforme conceituado por Mayra Andrade Marinho Farias<sup>21</sup>, “Guerra Fiscal”

<sup>20</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília/DF, Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022. [Internet].

<sup>21</sup> FARIAS, Mayra Andrade Marinho. **Benefícios Fiscais de ICMS**: posituação, natureza jurídica e requisitos de concessão. 2018. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21809>. Acesso em: 13

é o esforço implacável de redução da carga tributária proporcionada aos Estados e ao Distrito Federal, com o escopo de fomentar a atração de investimento e capital para seus respectivos territórios, em prejuízo ao federalismo fiscal e à ordem jurídica, em conjunto, ou não, com a busca do aumento da arrecadação de tributos.

Já, o Professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>22</sup> ensina que “Guerra Fiscal” é “a competição entre entes federados, em busca de investimentos privados, por meio da concessão de benefícios fiscais de diversos tipos, como a isenção, a redução de alíquotas etc”. Ademais, conforme definição de Osvaldo Santos de Carvalho<sup>23</sup>, “Guerra Fiscal” é a:

[...] concessão unilateral de incentivos ou benefícios fiscais pelos Estados, à margem da LC nº 24/75, e por corolário lógico-jurídico à margem da Constituição Federal, gerando, por consequência, a retaliação de outros Estados, das mais diversas formas possíveis, seja glosando os créditos gravados de incentivo, lançando autos de infração e imposição de multas aos contribuintes, seja batendo às portas do Judiciário, almejando a retirada do ordenamento da medida que concedeu o benefício inconstitucional (introduzido por leis, decretos e até por meros atos administrativos).

Forçoso reconhecer que a Guerra Fiscal traz grandes consequências, não só para o pacto federativo, como também para os contribuintes que foram beneficiados pelos incentivos fiscais concedidos pelos Estados, haja vista a validação ou não dos benefícios utilizados.

Dentre os benefícios concedidos pelos Estados em meio à Guerra Fiscal, Soares<sup>24</sup> cita quatro tipos de benefícios, quais sejam: (i) fiscais, como a isenção para novas empresas, por determinado período de tempo; (ii) financeiros, como o financiamento para aquisição de ativos fixos e para pagamento de impostos; (iii) estímulo para infraestrutura, como a implantação de áreas e distritos industriais; e (iv) outros estímulos, como simplificação do processo de licitação para pequenas empresas.

Por outra perspectiva, Ricardo Varsano<sup>25</sup> explana que a Guerra Fiscal pode

---

Set. 2022. p. 148.

<sup>22</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Súmula Vinculante e Guerra Fiscal**: Grandes questões atuais do direito tributário. 18. ed. Editora Dialética: São Paulo, 2014. p. 389

<sup>23</sup> CARVALHO, Osvaldo Santos de. “Guerra Fiscal” no âmbito do ICMS. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (Coord.). **ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 249.

<sup>24</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p. 326.

<sup>25</sup> VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde. **Revista Planejamento e Políticas Públicas**, n. 15, Jun. 1997. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6533/7/PPP\\_n15\\_Guerra.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6533/7/PPP_n15_Guerra.pdf). Acesso em: 17 Set. 2022. pp. 08/09.

também ser vista como “incentivos diversos, em geral de natureza financeiro-fiscal, que resultam na redução ou devolução parcial do imposto a recolher”. Nesse sentido, conforme entendimento deste autor, a concessão de incentivos se justificaria, quando: (i) envolvesse recursos que não fossem ser aproveitados em qualquer ponto do território; (ii) tratasse de concessão que fosse efetivamente nova na unidade; e (iii) houvesse a apropriação, pelo menos parcial, dos benefícios pelos residentes da unidade, além da superação da parte apropriada quanto aos benefícios gerados pelo anterior uso público dos recursos<sup>26</sup>.

O entendimento do autor é no sentido de que a concessão de qualquer benefício fiscal, que envolvesse os tópicos descritos acima, se justificaria pelo estímulo ao investimento privado e pela garantia do bem-estar da população do Estado; portanto, só faria sentido se utilizar dos benefícios, caso estes trouxessem adição à renda da população local<sup>27</sup>.

Ou seja, como já demonstrado, seja ela utilizada para atrair ou repelir investimentos, a Guerra Fiscal pode ser entendida como uma série de práticas realizadas pelos Estados, com vias a incrementar e melhorar a economia local e, por consequência, fere o pacto federativo e princípios fundamentais para o funcionamento do Sistema Tributário Nacional, tais como a isonomia tributária, a legalidade, a segurança jurídica, entre outros.

Ressalta-se, aqui, que já havia limites legais e jurisprudencias para evitar tal situação. Há a regulação de tais isenções e benefícios através da LC nº 24/1975, a qual determina, em seu artigo 1º<sup>28</sup>, que “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”. Ocorre que tais disposições não foram respeitadas pelos Estados, de modo que foram necessárias adoções de outras medidas para o combate à Guerra Fiscal do ICMS.

---

<sup>26</sup> VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde. **Revista Planejamento e Políticas Públicas**, n. 15, Jun. 1997. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6533/7/PPP\\_n15\\_Guerra.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6533/7/PPP_n15_Guerra.pdf). Acesso em: 17 Set. 2022. pp. 08/09.

<sup>27</sup> Ibid. pp. 08/09.

<sup>28</sup> 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. **DOU**, Brasília/DF, 09 Jan. 1975. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em: 17 Set. 2022.

## 2.7 COMÉRCIO ELETRÔNICO E O ICMS

Em meio à Guerra Fiscal e com a chegada do mundo moderno, o ser humano realizou uma série de descobertas, e a maior de todas foi a *Internet* e a rede mundial de computadores. A partir dela, adentrou-se ao mundo globalizado, no qual foi possível a junção e a possibilidade de comunicação entre todos os países do mundo, de forma rápida e ágil, unindo os mais diversos tipos pessoas e pensamentos, meramente através do acesso à *Internet*. Conforme ensina Daniel Freire Almeida<sup>29</sup>:

A primeira onda é a chamada Sociedade da Informação. Constantemente, as pessoas acessam a Internet, enviam mensagens de correio eletrônico, participam de redes digitais de relacionamento e entretenimento, procuram a leitura de jornais (informação), recebem documentos, com intuito profissional ou social. A segunda onda é a denominada Sociedade do Conhecimento, onde as pessoas agregam aos assuntos informacionais o conhecimento adequado destes novos fenômenos digitais. Os recursos em linha, em grande parte gratuitos, fornecem uma riqueza de informações, que ao serem trabalhadas criticamente, passam a gerar conhecimento. Em continuidade, a terceira onda é o Comércio Eletrônico, ou e-commerce, formado por aqueles que passaram a agregar as informações e conhecimento aos domínios do mercado, ao comercializarem produtos de informática, da internet, provisionar recursos, praticarem o Comércio Eletrônico, contratos eletrônicos, negociações, transações “online” no mercado financeiro, entre muitas outras atividades comerciais. Como a internet começa a exigir um tratamento global, a chamada Governança na Internet inicia uma quarta onda, aquela onde países, Organizações Internacionais e grupos de trabalho procuram discutir e estabelecer políticas e formas de governança em escala global para a Internet e Comércio Eletrônico.

Desse modo, com o passar dos anos, a *Internet* vêm sendo utilizada para várias finalidades, sendo que, dentre elas, é possível citar o comércio eletrônico, o qual pode ser compreendido, conforme leciona Albérico Santos Fonseca<sup>30</sup>, como o conjunto de transações realizadas mediante técnicas e sistemas que se apoiam na utilização de computadores, comunicando-se através da *internet*, por meio de modem. Popularmente, o termo é empregado em contraposição ao comércio tradicional, que é aquele realizado sem a interferência de equipamentos eletrônicos. A caracterização jurídica do comércio eletrônico é o transporte de mensagens entre fornecedor e consumidor, por meio de elétrons. Assim, a rede mundial de computadores e a *Internet* são o meio utilizado para as transações, quer o bem seja entregue na própria rede,

---

<sup>29</sup> ALMEIDA, Daniel Freire e. **A tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Européia**. São Paulo: Almedina, 2015. p. 43

<sup>30</sup> FONSECA, Alberico Santos. ICMS no comércio eletrônico. **Revista Jurídica Faculdade Paraibana – FAP**, v. 1, n. 1, pp. 84-101, Jan./Dez. 2010. Disponível em: [https://www.academia.edu/es/3311079/ICMS\\_NO\\_COM%C3%89RCIO\\_ELETR%C3%94NICO](https://www.academia.edu/es/3311079/ICMS_NO_COM%C3%89RCIO_ELETR%C3%94NICO). Acesso em: 18 Set. 2022. p. 86.

de forma digitalizada, quer a entrega seja feita por meios não eletrônicos.

Assim, ao utilizarem a *Internet* como meio de comercialização, as empresas aumentam seu alcance de clientes e sua distribuição, além de diminuir seus custos de comercialização; por consequência, o comércio eletrônico alimenta uma maior competitividade entre negócios do mesmo ramo, acarretando a busca dos melhores preços aos clientes.

Ora, com o crescimento do comércio eletrônico, foi necessária a adaptação da tributação a essas operações. No Brasil, para que essa adaptação acontecesse, exigiu-se a sua regulamentação. Com esse intuito, foi realizada reunião do CONFAZ, para elaborar um Protocolo que regulamentasse a matéria, a fim de alcançar as operações comerciais com destino a consumidores finais, no âmbito do comércio eletrônico, de modo que, em 2011, foi aprovado o Protocolo ICMS nº 21, o qual foi aderido por apenas vinte entes federados.

## 2.8 PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011

Como trazido acima, no ano de 2011, o CONFAZ, aprovou o Protocolo ICMS nº 21/2011, o qual previa a incidência de uma diferença de ICMS, em favor dos Estados destinatários, nas vendas interestaduais denominadas “não presenciais”. O determinado pelo Protocolo ia de encontro ao determinado na CF/88, segundo a qual o recolhimento do ICMS se daria apenas no Estado de origem.

Por sua vez, o Protocolo foi aderido pelos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, não tendo subscrito o acordo os Estados de São Paulo, Paraná, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Amazonas, tendo em vista que a cobrança realizada com base no art. 155, §2º, incisos VII e VIII, da Carga Magna eram mais benéficos a estes entes federados até o ano de 2015:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:[...]

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

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

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

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

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



Em sua cláusula primeira, o Protocolo ICMS nº 21/2011 estabeleceu que, nas vendas interestaduais não presenciais, o ICMS incidente seria dividido entre o Estado de origem e o destinatário, devendo sua aplicação ocorrer, inclusive, em operações precedentes de unidades da Federação não signatárias do documento. Já em sua cláusula segunda, restou previsto que, nas operações interestaduais entre entes federados signatários, o estabelecimento de origem era o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS para o Estado destinatário.

Ocorre que, o Protocolo foi alvo de diversas polêmicas, por trazer procedimento diferente daquele estabelecido na Carta Magna, além de ferir o princípio da legalidade tributária. Por este motivo, foi declarado inconstitucional pelo STF, quando do julgamento do RE nº 680.089/SE e das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI's) nº 4.628/DF e 4.713/DF, sendo que a Corte esclareceu que através do CONFAZ, os Estados não possuem competência para inovar em matérias relativas ao ICMS que alterem a distribuição estadual da arrecadação desse imposto, conforme a ementa colacionada abaixo:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PROTOCOLO CONFAZ Nº 21/2011. VENDA REALIZADA DE FORMA NÃO PRESENCIAL A CONSUMIDOR FINAL. NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO DO ICMS EM FAVOR DO ESTADO DE DESTINO DA MERCADORIA. REPERCUSSÃO GERAL. ARTIGO 155, § 2º, VII, B, DA CONSITUIÇÃO FEDERAL. QUESTÃO DE FUNDO SIMILAR À TRATADA NA ADI 4628. RELEVÂNCIA DA MATÉRIA E TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL.<sup>31</sup>

Nesse sentido, no julgamento do apelo extraordinário, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, ficou reconhecida a repercussão geral e foi realizada a modulação de efeitos *ex nunc*, considerando a data da decisão. Ainda, na mesma oportunidade, o STF reforçou a necessidade de edição de emenda constitucional, seguida da edição de lei complementar, para regular a matéria. Por fim, após decisão do Pretório Excelso, o Protocolo ICMS nº 21/2011 teve sua vigência suspensa em 17 de setembro de 2014<sup>32</sup>, de modo que continuaram as discussões acerca da nova sistemática de incidência do ICMS, o que culminou, em 2015, para a aprovação da EC nº 87/2015.

<sup>31</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 680.089/SE. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Gilmar Mendes. J. em 17 Set. 2014. DJE 03 Dez. 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7393448>. Acesso em: 20 Set. 2022. p. 04.

<sup>32</sup> Cf. Id. Supremo Tribunal Federal. ADI's 4.628/DF e 4.713/DF. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Luiz Fux. J. em 17 Set. 2014. DJE 03 Dez. 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>. Acesso em: 20 Set. 2002.

### 3 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015

Diante da declaração de inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011 com os objetivos de minimizar a Guerra Fiscal entre os Estados, no que tange à arrecadação do ICMS nas operações destinadas a consumidores finais não contribuintes, bem como de aumentar as vendas no comércio eletrônico, foi promulgada a EC nº 87/2015, a qual foi responsável pelas mudanças acerca da cobrança do DIFAL ICMS. A CF/88 passou vigorar com as seguintes alterações:

Art. 155, § 2º, CF/88. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
[...]

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

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

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (NR)

Art. 99, ADCT. 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;

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.<sup>33</sup>

Conforme leciona Soares<sup>34</sup>, a referida EC insere o art. 99, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), dispondo que, 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 em específicas proporções.

<sup>33</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília/DF, Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022. [Internet].

<sup>34</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p. 244.

Salienta-se que as alterações trazidas pela referida Emenda foram implementadas de maneira gradual, sobre o que disserta Leandro Paulsen<sup>35</sup>:

Mas, por força do novo art. 99 do ADCT, a diferença só caberá integralmente ao Estado de destino a partir de 2019. Durante os anos de 2015 a 2018, a diferença de alíquota será partilhada entre os Estados de destino e de origem na seguinte proporção: 20% e 80% em 2015, 40% e 60% em 2016, 60% e 40% em 2017, 80% e 20% em 2018.

Cumprido esclarecer que, no art. 3º da EC nº 87/2015, ficou determinado que a Emenda entraria em vigor na data de sua publicação, produzindo seus efeitos no ano subsequente e após 90 dias, em respeito à anterioridade anual e nonagesimal.

Posteriormente, o CONFAZ editou o Convênio ICMS nº 93/2015, com objetivo de regulamentar a incidência do DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, ficando estabelecido o seguinte:

Cláusula primeira Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.

Cláusula segunda Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve:

I - se remetente do bem:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

II - se prestador de serviço:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”.<sup>36</sup>

Considerando o trazido acima, observa Soares que<sup>37</sup>:

[...] A alteração constitucional se verificara em relação às operações que destinem bens e serviços a consumidor final que não seja contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado, passando a ser devido o ICMS pelo

<sup>35</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 377.

<sup>36</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS nº 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. **DOU**, Brasília/DF, [2017]. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em: 15 Ago. 2022. [Internet].

<sup>37</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p. 245.

remetente (i) ao Estado de origem, com alíquota interna e a interestadual; e (ii) ao Estado de destino, com a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. [...]

Entende-se que (i) nas vendas a consumidor final não contribuinte do imposto, somente deve ser recolhido o ICMS a outro Estado se houver a obrigação do vendedor de entregar a mercadoria vendida em outra Unidade Federada; caso contrário, deve ser aplicada a alíquota interna; (ii) no caso de aquisições realizadas por não contribuintes inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, permanece a adoção de alíquota interna, como é o caso de construtoras que adquirem mercadoria para ser aplicada em obra localizada no mesmo Estado que ocorre a operação.

Assim, conforme se extrai das alterações trazidas pela EC, houve significantes mudanças para o recolhimento do ICMS nas operações interestaduais de mercadorias, uma vez que a alíquota interestadual será devida ao Estado de origem quando a mercadoria for destinada ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto. E, ao Estado de destino da mercadoria, será devida a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do Estado destinatário.

Ademais, no que tange ao recolhimento do DIFAL, a EC nº 87/2015 também trouxe inovações importantes, visto que determinou que a responsabilidade de recolhimento do DIFAL ICMS será do destinatário, quando este for contribuinte do imposto e, do remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto. Importante salientar que, neste momento, não havia editada lei complementar para regulamentar essa nova hipótese de incidência, sendo que as Unidades Federativas passaram a exigir o DIFAL com base no Convênio ICMS nº 93/15, além de começarem a editar leis estaduais para dispor acerca do imposto.

Todavia, as mudanças trazidas pela EC nº 87/2015 e pelo Convênio ICMS nº 93/15 passaram a ser questionadas através de ADI's, perante o STF, com o objetivo de questionar a constitucionalidade destes dispositivos. Conforme breve resumo de Soares<sup>38</sup>, as ADI's questionavam o seguinte:

**ADIN 5.439** (rel. Min. Cármen Lúcia) demonstra que os convênios usurparam a competência de lei complementar, sobre:

- a) Relação jurídica tributária entre contribuinte do Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino da mercadoria, na venda interestadual para destinatário final;
- b) Fato gerador do ICMS devido ao Estado de destino da mercadoria pelo contribuinte do Estado de origem da mercadoria, na venda interestadual para destinatário final;
- c) Responsabilidade tributária atribuída ao contribuinte do Estado de origem pelo recolhimento do ICMS devido ao Estado de destino da mercadoria na venda interestadual para destinatário final.

**ADIN 5.469** (rel. Min. Dias Toffoli) argumenta que o convênio violou a

---

<sup>38</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020. p. p. 246.

Constituição Federal, e tratou de matéria reservada à lei complementar, a saber:

- a) A instituição de novo fato gerador entre contribuinte habitual de ICMS e Estado de destino das mercadorias, ferindo o princípio da legalidade;
- b) Criação de novas bases de cálculo face à previsão de recolhimento de ICMS para a unidade federativa de destino, referentes a (i) aplicação de alíquota interestadual; (ii) diferencial de alíquota relativa à partilha para o Estado de origem; e (iii) diferencial de alíquota para o Estado de destino;
- c) Disposição relativa à base de cálculo do diferencial de alíquota na origem, com observância da legislação da unidade de destino do bem ou serviço, sem previsão de lei complementar;
- d) Violação ao princípio da não cumulatividade ao tratar exclusivamente do crédito relativo às operações e prestações anteriores, omitindo-se com relação ao tributo recolhido no destino, que, então, seria cumulativo e não compensável.

**ADIN 5.464** (rel. Min. Dias Toffoli) em que fora examinada a ilegitimidade da cláusula nona do convênio ICMS nº 93/2015, editado pelo CONFAZ, que estatuiria o seguinte:

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.

A Requerente enfatizara o seguinte:

- a) Ofensa ao art. 97 do CTN e às disposições da LC nº 123/06, porque o Confaz não poderia determinar a aplicação do convênio em debate às microempresas e empresas de pequeno porte, em razão da ausência de lei complementar;
- b) No regime tributário da LC nº 123/06, os tributos são calculados mediante aplicação de uma alíquota única incidente sobre a receita bruta mensal;
- c) Não haveria incidência de ICMS em cada operação de venda realizada, mas sim um fato gerador único verificado no final de cada mês-calendário;
- d) Novas obrigações acessórias para tais empresas somente poderiam ter sido instituídas na forma da LC nº 123/06;
- e) Impossibilidade de cobranças do diferencial de alíquotas em razão do princípio da uniformidade geográfica;
- f) A norma questionada acarreta vários impactos como o acúmulo de créditos de ICMS, pois o convênio permite ao remetente compensar os créditos de ICMS apenas com o imposto devido ao Estado de origem.

Ora, dentre as diversas problemáticas, cabe enfatizar a violação ao artigo 146 da CF/88, vez que o referido dispositivo disciplina que cabe à lei complementar dispor acerca dos conflitos de competência, principalmente em matéria tributária, entre os entes federativos, assim como estabelecer normas gerais em matéria tributária:

Art. 146, CF/88. Cabe à lei complementar:

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

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; [...].<sup>39</sup>

<sup>39</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília/DF, Presidência da

A grande problemática se verifica com a ausência de lei complementar que regulamentasse as normas gerais para exigência do DIFAL, ausência esta que causa conflitos de competência entre as unidades federativas, na medida em que abre espaço para interpretações diversas por parte desses.

Deste modo, em evidente contrariedade ao artigo 146 da CF/88, o Convênio ICMS nº 93/2015 surgiu como uma forma de tratar das “normas gerais” a respeito da nova sistemática instituída pela EC nº 87/2015, procurando definir: (i) onde seria devido o novo tributo, (ii) qual seria o seu fato gerador, e (iii) quem seria o contribuinte.

Todavia, ao assim agir, o referido Convênio usurpou competência reservada à lei complementar, bem como afrontou o disposto no texto constitucional. Com efeito, as alterações constitucionais no regime de tributação das operações interestaduais pelo ICMS, tais como aquelas promovidas pelo Convênio ICMS nº 93/2015, deveriam ter sido, obrigatoriamente, regulamentadas por meio da edição de lei complementar, e não por Convênio entre os Estados.

## 4 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E TEMA DE REPERCUSSÃO GERAL Nº 1.093

O Supremo Tribunal Federal, com vistas a por um fim nas discussões acerca da cobrança do DIFAL enquanto ausente Lei Complementar reguladora, se debruçou na discussão no ano de 2021, onde conclui pela fixação do Tema de Repercussão Geral nº 1.093, conforme será demonstrado a seguir.

### 4.1 CONTROVÉRSIA

Em razão do contexto criado a partir da edição da EC nº 87/2015 e, posteriormente, do Convênio ICMS nº 93/2015, muitos contribuintes – em sua maioria, empresas – passaram a discutir acerca do tema e a questionar as mudanças trazidas pelos dispositivos, bem como as consequências que poderiam surgir em razão destes.

E foi, nesse sentido, que passaram a ser ajuizadas ações, em especial, mandados de segurança, por parte dos contribuintes, para não se sujeitarem ao DIFAL nas operações interestaduais de venda e aquisição de mercadorias, na qualidade de consumidor final, enquanto não fosse editada lei complementar para regulamentar a EC nº 87/2015. Os contribuintes pleiteavam medidas liminares com fulcro em seu *fumus boni iuris* e *periculum in mora*, para que não precisassem recolher o DIFAL, a partir do ajuizamento das ações ou da impetração dos mandados de segurança.

O *fumus boni iuris* alegado pelos contribuintes se pautava em argumentos trazidos da própria Carta Magna, tais como: (i) a previsão constitucional expressa, determinando a necessidade de lei complementar que disponha acerca da competência e definição de particularidades do ICMS, como seus contribuintes, estabelecimentos responsáveis, fatos geradores, base de cálculo e local das operações no que tange ao ICMS; (ii) a jurisprudência da Corte Suprema, no julgamento do RE nº 439.796/PR (Tema de Repercussão Geral nº 171), que exarou entendimento no sentido de declarar inconstitucional exigência de ICMS prevista em lei ordinária que fosse editada antes da edição de lei complementar que disciplinou nova hipótese de incidência do imposto introduzida por emenda constitucional; (iii) por fim, a não previsão, pela Lei Complementar nº 87/1996, das regras necessárias (local das operações, definição do sujeito da obrigação, fixação de base de cálculo) para viabilizar a aplicação da EC nº 87/2015.

Já o *periculum in mora* trazido pelos contribuintes em suas ações se perfazia no fato de que: (i) o contribuinte se sujeitaria a arcar com um ônus evidentemente inconstitucional e ilegal, em afronta aos arts. 146, I e III, e 155, XII, da CF/88; (ii) caso optassem pela exclusão por sua conta e risco, ele poderia sofrer a imposição de penalidades pela Autoridade Administrativa Estadual, tendo em vista o seu dever de ofício, determinado pelo art. 142 do CTN, além de eventual negativa de expedição de certidões de regularidade fiscal e a constrição de seu patrimônio por meio de execuções fiscais indevidas.

Deste modo, em razão do grande número de ações judiciais e da movimentação do Poder Judiciário em torno da contravérsia criada pela exibigilidade do DIFAL, frente às exigências surgidas com a EC nº 87/2015 e Convênio ICMS nº 93/2015, o STF reconheceu a repercussão geral do tema, através do Agravo em Recurso Extraordinário (ARE) nº 1.237.351/DF (Tema RG nº 1093), como meio de chegar a uma conclusão acerca da inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, em virtude da inexistência de lei complementar regulamentando o DIFAL. A repercussão geral restou firmada, nos termos da seguinte ementa:

ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 - ARTIGO 155, § 2º, INCISOS VII e VIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - REGULAMENTAÇÃO - LEI COMPLEMENTAR - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ADEQUAÇÃO - REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral controversa sobre a necessidade de edição de lei complementar, visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS - DIFAL, nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes.<sup>40</sup>

Porém, foi apenas no ano seguinte, em 2021, que a discussão chegou ao fim e, conforme será visto nos tópicos seguintes, foi firmado entendimento do STF acerca da matéria.

## 4.2 FLUXO DE POSITIVAÇÃO

Como foi exposto acima, um dos argumentos utilizados pelos contribuintes em suas ações foi a jurisprudência do próprio STF, de modo que um dos precedentes que

---

<sup>40</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE nº 1.237.351/DF RG. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Marco Aurélio. J. em 18 Jun. 2020. **DJE 04 Ago. 2020**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753376588>. Acesso em: 21 Set. 2022.



mais corroboravam a tese dos contribuintes era o julgamento do RE nº 439.796/PR (Tema RG nº 171)<sup>41</sup>, no qual foi firmada tese de repercussão geral, acerca do fluxo de positivação.

Nesse sentido, ao julgar o referido Tema, a Suprema Corte fixou a tese do fluxo de positivação, em que estabeleceu condições constitucionais para a tributação, de modo que ficou determinado que, para se exigir legitimamente o tributo, faz-se necessária a previsão constitucional, uma lei complementar que delineie as normas gerais para exigência do tributo, editada após a previsão constitucional e, posteriormente à lei complementar, uma legislação local implementando a cobrança do tributo.

Desta forma, nessa oportunidade, o STF declarou inconstitucional a exigência do ICMS previsto em lei ordinária que fosse editada sem prévia lei complementar disciplinando a nova hipótese de incidência do imposto estadual, assim como ocorreu no caso do DIFAL. E, diante disso, os contribuintes se utilizaram desse caso concreto, em suas ações judiciais, para requerer a aplicação do entendimento no julgamento do Tema RG nº 1093, tanto para fins de uniformidade jurisprudencial, quanto de segurança jurídica, vez que o caso anteriormente julgado em muito se assemelhava à regulamentação do DIFAL, sendo de extrema importância que a Suprema Corte demonstrasse congruência com o seu próprio entendimento.

#### 4.3 ENTENDIMENTO FIRMADO

Em fevereiro de 2021, a discussão em torno da inconstitucionalidade da EC nº 87/2015 e do Convênio ICMS nº 93/2015 teve seu fim, tendo em vista que a Suprema Corte finalizou o julgamento de mérito da ADI nº 5.469/DF e do RE nº 1.287.019/DF (julgado na sistemática dos recursos repetitivos), por meio do qual se discutia a inconstitucionalidade do DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, ante a inexistência de lei complementar que o regule. E é sobre esse julgado que o presente capítulo irá debruçar sua análise.

---

<sup>41</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 439796/PR RG. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Joaquim Barbosa. J. em 06 Nov. 2013. **DJE 17 Mar. 2014**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5440021>. Acesso em: 21 Set. 2022.

No julgamento, restou fixada a tese de repercussão geral, por meio da qual logrou êxito o contribuinte: “A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela EC 87/2015, pressupõe a edição de Lei Complementar veiculando normas gerais”<sup>42</sup>. Em sede de explicação, o STF reconheceu a inconstitucionalidade da exigência do DIFAL nas operações que destinem mercadorias a consumidores finais não contribuintes do ICMS, ante a imprescindibilidade da edição de lei complementar disciplinando o assunto.

Ao analisar o RE em seu julgamento, o Relator, Ministro Marco Aurélio<sup>43</sup>, assim decidiu:

O que nos vem da Carta da República? A atribuição, ao legislador complementar, de dispor sobre conflito de competência em matéria tributária e editar normas gerais, definindo especialmente, no que concerne a imposto, o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte – artigo 146, incisos I e III, alínea “a”. [...]

Especificamente quanto ao ICMS, o constituinte foi incisivo: reiterou a exigência de lei complementar versando elementos básicos do tributo, entre os quais contribuinte e local da operação, a teor do artigo 155, § 2º, inciso XII. O fez, considerado o envolvimento de ordens jurídicas parciais, presente a competência de cada Estado, a ensejar a fixação de parâmetros nacionais objetivando evitar sobreposição de regimes.

Conforme lição de Luís Eduardo Schoueri, “no caso do ICMS, um imposto sobre o consumo, não seria tolerável que cada legislador estadual tivesse a mais ampla liberdade na sua conformação, sob pena de pôr em risco a própria unidade do mercado nacional”. [...]

A impropriedade revela-se ante a impossibilidade de serem disciplinados, via convênio, elementos essenciais do imposto, no que reservados, a esse tipo normativo, âmbito específico, fiscais – artigo 155, § 2º, inciso XII, no caso isenções, incentivos e benefícios alínea “g”, da Constituição Federal.

Conheço do recurso extraordinário e o provejo para, reformando o acórdão atacado, assentar inválida a cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora. [...].

O Ministro Relator exarou entendimento no sentido de que o texto constitucional atribui competência à lei complementar, no que tange à resolução de conflitos de competência tributária e edição de normas gerais e, por isso, a edição do Convênio ICMS nº 93/2015 afrontava expressamente tal exigência disposta na Carta Magna. Além disso, em seu voto, o Ministro Marco Aurélio citou jurisprudências da própria Corte que caminhavam em harmonia, acerca da necessidade de lei complementar na disciplina da exigência do ICMS, conforme se observa:

<sup>42</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 1.287.019/DF. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli. J. em 24 Fev. 2021, **DJE 25 Maio. 2021**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 15 Ago. 2022. p. 201.

<sup>43</sup> Ibid. pp. 18/21.

A óptica é harmônica com a jurisprudência do Supremo. O Pleno, no julgamento dos extraordinários de nº 439.796/PR e 474.267/RS, relator ministro Joaquim Barbosa, acórdãos veiculados nos Diários de Justiça eletrônicos de 17 e 20 de março de 2014, ao examinar a legitimidade da cobrança do ICMS em importação por pessoa, natural ou jurídica, não contribuinte habitual, tal como previsto pela Emenda de nº 33/2001, condicionou-a à existência de lei complementar disciplinando o tema. Atendem para trecho da ementa formalizada: Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2º, “i” da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar.<sup>44</sup>

Ora, conforme bem define o Ministro Dias Toffoli<sup>45</sup>, em seu voto no mesmo julgado, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e estabelecer normas gerais sobre os fatos geradores, as bases de cálculo, os contribuintes dos impostos discriminados na CF/88 e a obrigação tributária, nos termos do art. 126, incisos I e II, alíneas “a” e “b”, da Carta Magna. Não bastasse, o Ministro também aponta que o texto constitucional atribuiu competência à lei complementar para definição de contribuintes, para fixação local das operações para fins de cobrança estabelecimento responsável pelo recolhimento, entre outras competências. Nessa linha, foi o voto do Ministro Dias Toffoli<sup>46</sup>:

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. [...]

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 prevalectente 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. [...].

<sup>44</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 1.287.019/DF. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli. J. em 24 Fev. 2021, **DJE 25 Maio. 2021**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 15 Ago. 2022. p. 19.

<sup>45</sup> Ibid. pp. 22/51.

<sup>46</sup> Ibid. pp. 35/40.

Conclui-se, portanto, que, ao julgar o Tema RG nº 1.093, o STF concluiu pelo resguardo do texto da Carta Magna, optando por exarar entedimento no sentido de considerar inconstitucional a cobrança do DIFAL sem uma lei complementar que regulasse suas características essenciais, tendo por fim, inclusive, a uniformização da sua cobrança perante os Estados e o Distrito Federal.

A conclusão do referido julgamento foi de extrema importância, encerrando mais um capítulo na Guerra Fiscal do ICMS, além de agir em prol do contribuinte e de reforçar o papel da Suprema Corte como guardiã da CF/88 no País.

#### 4.4 MODULAÇÃO DE EFEITOS

Na mesma oportunidade, após fixar a tese de repercussão geral, objetivando evitar prejuízos financeiros aos cofres públicos estaduais, o STF modulou os efeitos da decisão, para que produzisse efeitos a partir de 01 de janeiro de 2022, restando ressalvadas as ações judiciais que já estivessem em trâmite até a data da conclusão do julgamento. Deste modo, a par de reconhecer a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL sem uma lei complementar reguladora, a Suprema Corte modulou os efeitos de modo a permitir a cobrança pelos Estados até 31 de dezembro de 2021.

Em seu voto, o Ministro Dias Toffoli apresentou argumentos que sustentaram a modulação de efeitos pelo STF:

Não obstante o vácuo normativo ocasionado pela inexistência de lei complementar, é fato que os estados continuaram a poder cobrar o ICMS com base nas cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do convênio.

No caso dos autos, não há dúvida de que uma miríade de operações foi tributada nos moldes da Lei distrital nº 5.546/15, a qual previu a cobrança do DIFAL em tela pelo Distrito Federal e dessas outras cláusulas do Convênio. Além do mais, é imprescindível recordar que a EC nº 87/15 e o convênio impugnado, o qual a regulamentou, vieram com o objetivo de melhor distribuir entre os estados e o Distrito Federal parcela da renda advinda do ICMS nas operações e prestações interestaduais.

Nesse sentido, a ausência de modulação dos efeitos da decisão fará com que os estados e o Distrito Federal experimentem situação inquestionavelmente pior do que aquela na qual se encontravam antes da emenda constitucional. [...]

Sendo assim, julgo ser necessário modularem-se os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, para que a decisão produza efeitos (i) quanto à cláusula nona, desde a concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, (ii) quanto às cláusulas primeira, segunda terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento. Essa solução é a que também consta da ADI nº 5.469/DF.

Também julgo ser necessário modularem-se os efeitos da decisão dada no item 6 deste voto relativamente às respectivas leis dos estados e do Distrito

Federal, estabelecendo-se que tal decisão produza efeitos também a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento, ressalvadas as ações judiciais em curso, exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Em relação a essas normas, as quais são inválidas, entendo que a decisão deva produzir efeitos desde a concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF.<sup>47</sup>

Por fim, o entendimento da Suprema Corte foi no sentido de modular os efeitos para o exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, com ementa nos seguintes termos<sup>48</sup>:

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 1.093 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, assentando a invalidade "da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora", vencidos os Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux (Presidente). Em seguida, por maioria, foi fixada 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", vencido o Ministro Alexandre de Moraes. Por fim, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderiu à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio (Relator), que não modulava os efeitos da decisão. Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Assim, a partir desse momento, restou reconhecido pela Suprema Corte Federal a inconstitucionalidade da exigência do DIFAL sem a edição de lei complementar federal, além da modulação de efeitos da decisão para permitir a cobrança do DIFAL pelos Estados até 31/12/2021.

---

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 1.287.019/DF. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli. J. em 24 Fev. 2021, **DJE 25 Maio. 2021**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 15 Ago. 2022. pp. 27/29.

<sup>48</sup> Ibid. pp. 201/202.

## 5 LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022

Em razão do entendimento trazido pelo Tema RG nº 1093, foi publicada a LC nº 190, em 05 de janeiro de 2022, a qual alterou a LC nº 87/1996, para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte do imposto. A referida lei complementar surgiu de um projeto de lei aprovado no ano de 2021, sendo proposto, posteriormente, pelo Senado Federal e aprovado pelas duas casas legislativas, em janeiro de 2022.

Com as alterações trazidas, a Lei Kandir passou a vigorar com as seguintes alterações:

Art.	4º,	LC	nº	87/1996.
.....				
§ 1º .....				
§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:				
I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;				
II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto. <sup>49</sup>				

No que tange aos contribuintes, ficou determinado que é assim considerado – em que pese o recolhimento do DIFAL – o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, quando este for contribuinte do ICMS; já quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, quem deverá recolher o DIFAL incidente na operação será o remetente da mercadoria.

Com relação às operações interestaduais, a LC nº 190/2022 trouxe as seguintes alterações:

Art.	11,	LC	nº	87/1996.
.....				
II .....				
c) (revogada); .....				
V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:				
a) o do estabelecimento do destinatário, quando o destinatário ou o tomador for contribuinte do imposto;				

<sup>49</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 190, de 04 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. **DOU**, Brasília/DF, 05 Jan. 2022. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp190.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022. [Internet].

b) o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto.

.....  
 § 7º Na hipótese da alínea “b” do inciso V do caput deste artigo, quando o destino final da mercadoria, bem ou serviço ocorrer em Estado diferente daquele em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente ou o tomador, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será devido ao Estado no qual efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação do serviço. [...].<sup>50</sup>

Neste caso, ao tratar das operações, o legislador determinou que, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, o local da operação ou prestação seria, em se tratando de operações interestaduais: (i) o estabelecimento do destinatário, caso este seja contribuinte do imposto; ou (ii) o estabelecimento do remetente, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto.

Ainda, pautou-se a definir que o DIFAL será devido ao Estado em que efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem, quando se tratar de operação de aquisição que envolva consumidor final não contribuinte do ICMS e este estiver em Estado diferente daquele em foi adquirida a mercadoria ou bem.

Quanto ao fato gerador do imposto, restou definido o seguinte:

Art.	12,	Lei	nº	87/1996.
..... [..]				
XIV - do início da prestação de serviço de transporte interestadual, nas prestações não vinculadas a operação ou prestação subsequente, cujo tomador não seja contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido no Estado de destino;				
XV - da entrada no território do Estado de bem ou mercadoria oriundos de outro Estado adquiridos por contribuinte do imposto e destinados ao seu uso ou consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado;				
XVI - da saída, de estabelecimento de contribuinte, de bem ou mercadoria destinados a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido em outro Estado. <sup>51</sup>				

A partir desse dispositivo, ficou definido que o fato gerador do imposto se considera ocorrido a partir da saída do bem ou mercadoria, quando se tratar de destinatário final não contribuinte do imposto que resida em outro Estado. Com relação às operações interestaduais de aquisição de mercadoria, quando o bem ou mercadoria advir de outro Estado, e forem destinados ao seu próprio uso e consumo,

<sup>50</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 190, de 04 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. **DOU**, Brasília/DF, 05 Jan. 2022. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp190.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022. [Internet].

<sup>51</sup> Ibid. [Internet].

o fato gerador se dá como concretizado a partir da entrada da mercadoria no Estado do destinatário.

Acerca da base de cálculo do imposto, ficou determinado o seguinte, nas alterações trazidas pela LC nº190/2022:

Art.	13,	Lei	nº	87/1996.
..... [..]				
IX - nas hipóteses dos incisos XIII e XV do <b>caput</b> do art. 12 desta Lei Complementar:				
a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;				
b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;				
X - nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do <b>caput</b> do art. 12 desta Lei Complementar, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.				
§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do <b>caput</b> deste artigo: [...]				
§ 3º No caso da alínea “b” do inciso IX e do inciso X do <b>caput</b> deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual. [...]				
§ 6º Utilizar-se-á, para os efeitos do inciso IX do <b>caput</b> deste artigo:				
I - a alíquota prevista para a operação ou prestação interestadual, para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação no Estado de origem;				
II - a alíquota prevista para a operação ou prestação interna, para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação no Estado de destino.				
§ 7º Utilizar-se-á, para os efeitos do inciso X do <b>caput</b> deste artigo, a alíquota prevista para a operação ou prestação interna no Estado de destino para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação. <sup>52</sup>				

Assim, conforme determinação do referido dispositivo, quando se tratar de operação destinada a consumidor final contribuinte do imposto, a base de cálculo a ser utilizada será o valor da operação no Estado de origem, para cálculo do valor devido a ele; e, para a quantia a ser entregue ao Estado de destino, o valor da operação nesta unidade da federação. Por sua vez, em relação às operações que destinem mercadorias a consumidor final não contribuinte do imposto, a base de cálculo será o valor da operação, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao Estado destinatário.

Em ambos os casos, a diferença entre a alíquota interna do Estado e a alíquota interestadual integrará a base de cálculo do ICMS devido. Além disso, ainda

<sup>52</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 190, de 04 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. **DOU**, Brasília/DF, 05 Jan. 2022. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp190.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022. [Internet].



restou determinado que, para fins de estabelecimento da base de cálculo para operações no Estado de origem, deve ser utilizada alíquota interestadual; e, para operações no Estado destinatário, utiliza-se a alíquota interna deste Estado.

Conclui-se, portanto, que, através da LC nº 190/2022 foi possível solucionar todas as dúvidas dos contribuintes em relação ao recolhimento do DIFAL e às suas peculiaridades. O legislador procurou regulamentar as matérias necessárias para a sistemática trazida pela EC nº 87/2015, em atenção ao determinado pela CF, através da espécie normativa por esta exigida.

## 6 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Conforme demonstrado nos tópicos anteriores, após muitas discussões em torno da exigibilidade do DIFAL ICMS, ao julgar a ADI nº 5.469/DF e o RE nº 1.287.019/DF, com Tema RG nº 1093, o STF reconheceu a inconstitucionalidade da exigência do DIFAL nas operações que destinem mercadorias a consumidores finais não contribuintes do ICMS, ante a imprescindibilidade da edição de lei complementar disciplinando as normas gerais, e a inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 93/2015, restando fixada a seguinte tese: “A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela EC 87/2015, pressupõe a edição de Lei Complementar veiculando normas gerais”<sup>53</sup>.

Ainda, neste julgado, a Suprema Corte decidiu pela modulação dos efeitos, de modo a permitir a cobrança do DIFAL somente a partir de 01 de janeiro de 2022, com exceção daquelas ações que já estivessem em curso à época da conclusão do julgamento.

Posteriormente, em janeiro de 2022, foi publicada a LC nº 190/2022, que alterou a Lei Kandir, com objetivo de regulamentar o DIFAL, em atenção aos art. 146, III e 155,º§2º, XII, da CF/88.

Ocorre que, no art. 3º da LC 190/2022, determinou-se que a produção de efeitos da referida lei deve respeitar o quanto disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150, da Carta Magna, *in verbis*: “Art. 3º 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”<sup>54</sup>.

Assim, consoante se observa, a nova legislação deve respeitar o princípio da anterioridade tributária, tanto anual, quanto nonagesimal, de maneira que o DIFAL não poderia ser exigido ainda no ano de 2022. De todo modo, ainda que não houvesse previsão expressa da aplicação da anterioridade tributária, o texto constitucional prevê

---

<sup>53</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 1.287.019/DF. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli. J. em 24 Fev. 2021, **DJE 25 Maio. 2021**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 15 Ago. 2022. p. 201.

<sup>54</sup> Id. Lei Complementar nº 190, de 04 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. **DOU**, Brasília/DF, 05 Jan. 2022. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp190.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022. [Internet].

a aplicação desses institutos, sempre que houver a instituição ou a majoração de tributo, o que efetivamente ocorreu para os contribuintes que recolhem tal imposto. Conforme leciona Carraza<sup>55</sup>:

Mas, o que pretende significar a precitada norma constitucional? Simplesmente que a lei que cria ou aumenta um tributo – esta é a regra estampada no art. 150, III, “b”, da CF -, ao entrar em vigor, fica com sua eficácia paralisada, até o início do próximo exercício financeiro, quando – aí, sim – incidirá, ou seja, passará a produzir todos os efeitos, na ordem jurídica. Exemplificando, para melhor esclarecer: se, em meados deste ano, uma lei vier a criar um tributo, ele só poderá ser exigido a partir do próximo dia 1º de janeiro. O contribuinte, com isso, pode programar, ano a ano, suas atividades econômicas, já que, durante o exercício financeiro, não será colhido de surpresa com novas incidências fiscais.

Assim, o autor explica que o princípio da anterioridade veda a aplicação da lei instituidora ou majoradora do tributo sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que entrou em vigor<sup>56</sup>. E, como demonstrado, o artigo 3º da LC nº 190/2022 determina que os efeitos da Lei observarão o disposto na alínea “c” do inciso III do art. 150 da Constituição, segundo o qual (i) a cobrança não pode ser realizada antes de 90 dias da publicação da lei que instituiu ou majorou; além de que deve ser observada a alínea “b” do inciso III do art. 150 da Carta Magna, vez que este prevê (ii) a necessidade do respeito à anterioridade anual. É o texto constitucional:

Art. 150, CF/88. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
 III - cobrar tributos:  
 b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;  
 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; [...].<sup>57</sup>

Ora, ao determinar a observância da alínea “b” do inciso III do art. 150, a própria CF/88 exige o respeito da anterioridade anual, no âmbito da aplicação da anterioridade nonagesimal, de modo que a aplicação da noventena pressupõe a aplicação da anterioridade anual. Por consequência, apesar de não constar expressamente a alínea “b” no dispositivo do artigo 3º da LC nº 190/2022, em interpretação sistemática da CF/88, ao se aplicar a alínea “c”, o próprio dispositivo

<sup>55</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 162.

<sup>56</sup> Ibid. p. 162.

<sup>57</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília/DF, Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022. [Internet].

constitucional determina a aplicação da anterioridade anual e, assim, da alínea “b”.

Neste caso, o legislador complementar optou pela aplicação da regra de vigência da norma – produção de efeitos –, expressamente escolhida para produzir seus efeitos após decorridos os prazos da anterioridade anual e nonagesimal. E, além do disposto na LC nº 190/2022, importante asseverar que, por sua natureza jurídica, o DIFAL não pode ser exigido sem a observância da anterioridade anual e nonagesimal, isso porque, nos termos do art. 150, III, “b” e “c” da CF, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a cobrança de tributo no mesmo exercício em que foi publicada lei que o tenha exigido ou majorado, bem como antes de ter decorrido 90 dias da publicação da referida lei.

Nesse seguir, cumpre discorrer acerca do princípio constitucional da anterioridade tributária, que consiste em um limite consititucional ao poder de tributar, para proteger o contribuinte contra eventuais surpresas na majoração ou instituição de tributos. Em outras palavras, o princípio da anterioridade pretende permitir ao contribuinte que este tenha previsibilidade em relação às novas imposições tributárias, de modo que possa se preparar para suportar a carga tributária.

Sobre o tema, Carrazza ensina que o princípio da anterioridade é corolário lógico do princípio da segurança jurídica, dado que evita a “tributação surpresa”, o que permite que o contribuinte se prepare para uma nova exigência fiscal, nestes termos:

[...] o princípio da anterioridade é corolário lógico do princípio da segurança jurídica. Visa evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou majoração de tributos. **De fato, o princípio da anterioridade veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes).** Ele não permite que, da noite para o dia, alguém seja colhido por uma nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha o conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar sua vida econômica.<sup>58</sup>

Para que não parem dúvidas, o caso analisado na presente monografia não se trata de um daqueles previstos na CF/88 como exceção à anterioridade tributária. Conforme prevê a Carta Magna, o seu art. 150, §1º dispõe que as vedações do inciso III, alínea “b” não se aplicam ao Imposto de Importação, ao Imposto de Exportação, ao Imposto sobre Operações Financeiras, aos Empréstimos compulsórios/Calamidade pública, ao Imposto Extraordinário de Guerra, entre outros,

<sup>58</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 163. (Grifos Nossos).

*in verbis:*

Art. 150, § 1º, CF/88. A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.<sup>59</sup>

Desse modo, a exigibilidade do ICMS não se encontra presente no rol de tributos constantes do dispositivo citado acima, o que implica que, em atenção ao artigo 150, III, “b” e “c” da CF/88, devem ser respeitados os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, sempre que houver a instituição ou majoração do tributo.

No julgamento do Tema RG nº 1093, a Suprema Corte afirmou que a "EC nº 87/2015 criou uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS"<sup>60</sup>, mostrando-se imprescindível a edição de lei complementar para cobrança do DIFAL, em atenção aos artigos 146, III, e 155, § 2º, XII, da Carta Magna. Por essa perspectiva, não se questiona que, ao regulamentar o DIFAL sobre as operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, a LC nº 190/2022 instituiu nova hipótese de incidência do ICMS, constituindo nova relação jurídico-tributária entre contribuinte e o Estado de destino.

Tal argumento fica evidente nos votos dos Ministros Marco Aurélio e Edson Fachin, ao discorrem sobre a nova relação jurídico-tributária, conforme se observa, respectivamente, nos trechos abaixo:

A regência normativa para cobrança do imposto discrepa, a mais não poder, das balizas delineadas no texto constitucional. Surge a impropriedade sob o ângulo formal. O que nos vem da Carta da República? A atribuição, ao legislador complementar, de dispor sobre conflito de competência em matéria tributária e editar normas gerais, definindo especialmente, no que concerne a imposto, o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte – artigo 146, incisos I e III, alínea “a”. Indaga-se: A sistemática introduzida pela Emenda de nº 87/2015 exauriu a regra matriz do tributo, prescindindo da exigência constitucional de veiculação da matéria via lei complementar? A resposta é desenganadamente negativa. A nova disciplina, no que estabelecida a cobrança do diferencial de alíquota em favor da unidade federativa de destino, imputado ao remetente o recolhimento, encerra dados de ordem

<sup>59</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília/DF, Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022. [Internet].

<sup>60</sup> Id. Supremo Tribunal Federal. RE nº 1.287.019/DF. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli. J. em 24 Fev. 2021, **DJE 25 Maio. 2021**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 15 Ago. 2022. p. 29.

material, espacial e pessoal, sinalizando imprescindível a espécie legislativa.<sup>61</sup>

A despeito dos substanciosos argumentos trazidos da tribuna pelo representante dos Estados não assiste razão vez que a Lei Complementar em matéria de ICMS é imprescindível quando encontre-se diante de nova hipótese de incidência, a exemplo, da aplicação no DIFAL nas operações interestaduais praticadas com não-contribuintes. É bem sabido que, também, cabe à lei complementar, segundo o art. 146, III, a, da Carta Maior, 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.<sup>62</sup>

Com efeito, conforme demonstrado, não se tratando de nenhuma das exceções constitucionais previstas, o ICMS não é passível de segregação da anterioridade anual e nonagesimal, sendo que, a partir do momento em que restou reconhecida a aplicação da noventena, faz-se necessária a aplicação da anterioridade anual.

Nesse sentido foi o entendimento do Pretório Excelso, quando do julgamento do Tema RG nº 1.093, de acordo com o que consta nos votos acima colacionados. Entendeu-se que o DIFAL incidente nas operações interestaduais para consumidores finais não contribuintes do ICMS constitui nova relação jurídico-tributária, ou seja, trata-se de nova hipótese de incidência do imposto, corroborando com o argumento de que a exigência do DIFAL com base na LC nº 190/2022 deve respeitar o princípio da anterioridade. Na linha do quanto decidido pelo STF, forçoso reconhecer, em seu artigo 3º, que a própria LC nº 190/2022 determina expressamente que a produção de efeitos da norma deva observar o disposto no art. 150, III, “c”, da CF/88, reconhecendo, portanto, esta nova relação jurídico-tributária.

Sendo assim, por mais que se alegue que a publicação desta Lei já permitiria a cobrança do DIFAL, por entender que não se tratar de instituição ou majoração do imposto, ou por considerar que a modulação dos efeitos da decisão da Suprema Corte manteve a cobrança do DIFAL até 31 de dezembro de 2021, é certo que as cláusulas do Convênio ICMS nº 93/2015 declaradas inconstitucionais já eram nulas quando da publicação da LC nº 190/2022, de modo que não merece prosperar a alegação de que houve manutenção da regra regulamentadora do DIFAL.

Nesse caso, a Lei foi publicada em 05 de janeiro de 2022 e, portanto, fora do

---

<sup>61</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 1.287.019/DF. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli. J. em 24 Fev. 2021, **DJE 25 Maio. 2021**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 15 Ago. 2022. pp. 18/19.

<sup>62</sup> Ibid. pp. 105/106.

período em que a Suprema Corte decidiu manter a vigência do Convênio ICMS nº 93/2015 via modulação, não se permitindo sustentar a ideia de manutenção da cobrança, por menor que seja o hiato temporal entre o prazo final da modulação e a publicação da LC nº 190/2022.

Conforme se observa, antes da publicação da legislação complementar, o ICMS incidente sobre as operações interestaduais destinados a consumidor final não contribuinte do imposto era devido com base na alíquota interestadual paga ao Estado de origem e, por isso, com a publicação de LC nº 190/2022, houve clara majoração do imposto, refletindo-se no aumento da carga a ser suportada pelo contribuinte nessas operações.

Portanto, evidente a necessidade da aplicação da anterioridade anual e nonagesimal para cobrança do DIFAL, com base da Lei Complementar nº 190/2022, impedindo-se a cobrança do imposto no mesmo exercício em que foi publicada a Lei, ou seja, em 2022.

## 7 CONTROVÉRSIA ACERCA DA COBRANÇA DO DIFAL EM 2022

Nos tópicos anteriores, foi explicado que o DIFAL não poderia ser cobrado ainda no ano de 2022, em respeito à anterioridade anual e nonagesimal, bem como à expressa determinação do art. 3º da LC nº 190/2022. Porém, os Estados têm entendimento em sentido contrário, considerando que o DIFAL já pode ser exigido, com base na LC nº 190/2022, por não se tratar de instituição ou majoração do ICMS, de modo que estes entes federados vêm utilizando suas legislações estaduais, em sua maioria publicadas antes da publicação da referida LC, para realizar a cobrança do DIFAL ainda neste exercício.

E, nesse sentido, os contribuintes passaram a questionar no Poder Judiciário a aplicação do princípio da anterioridade, através de ritos de *mandamus*, pleiteando liminares e concessões de seguranças, para afastar a exigência do DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte, em respeito à anterioridade anual e nonagesimal. Por consequência, a discussão chegou ao STF, por meio de Ações Diretas de Constitucionalidade, as ADI's nº 7.070/DF, 7.075/DF e 7.078/CE, com relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, nas quais se requer que a referida legislação complementar produza seus efeitos em 01 de janeiro de 2023.

Com efeito, como já foi asseverado, o ICMS não se trata de uma das exceções constitucionais previstas para as anterioridades, de modo que não é possível segregar a aplicação da anterioridade anual e nonagesimal, devendo ser aplicada a anterioridade de exercício. Desse modo, com a impetração dos mandados de segurança pelos contribuintes, em diversos Tribunais de Justiça, o entendimento restou a favor do contribuinte, concedendo liminares, para afastar a cobrança do DIFAL no exercício de 2022, e determinando que as Secretarias de Fazenda dos Estados suspendessem a cobrança do imposto de imediato.

Por outro lado, os Estados se manifestaram em contrário, afirmando que, além de a publicação da LC nº 190/2022 não ter instituído ou majorado imposto, os cofres públicos estaduais teriam enormes prejuízos em razão do retardamento da cobrança do DIFAL ICMS, o que afetaria em muito a situação dos entes federados. Por isso, os Estados passaram a ajuizar pedidos de suspensão de liminares e de sentenças perante aqueles Tribunais, demonstrando o *periculum in mora* do não recolhimento do DIFAL para os cofres públicos, o que acarretaria um prejuízo de bilhões aos entes federados estaduais. Em vista disso, passaram a ser deferidos os referidos pedidos,



acarretando a cassação de milhares de decisões favoráveis aos contribuintes e, portanto, retornando à situação de obrigatoriedade no recolhimento do imposto.

Ocorre que, durante o julgamento das ADI's nº 7.070/DF e 7.075/DF pela Suprema Corte, a Advocacia Geral da União (AGU) emitiu pareceres em contribuição ao entendimento do contribuinte, conforme se observa dos trechos colacionados abaixo, respectivamente:

43. O fato de o art. 3º da Lei Complementar referir-se, tão somente, à anterioridade nonagesimal, não inibe a que a anterioridade geral, igualmente, faça-se presente. É um consectário lógico e obrigatório que advém do comando constitucional. A propósito, ainda que a Lei Complementar nº 190/2022 não houvesse previsto qualquer submissão à anterioridade, o fato de, por si, ensejar instituição de tributo tornaria obrigatória o respeito a tal regramento constitucional. [...]

45. Tratando-se de ICMS e não sendo o caso da específica exceção do art. 155, §4º, IV, 'c' da CF/88, não é possível seccionar a anterioridade geral da nonagesimal. **Aplicam-se ambas ou nenhuma delas.** Assim, adotando-se a compreensão de que a Lei Complementar nº 190/2022 implicou, por si, uma alteração legislativa com a consequência de ocasionar instituição ou majoração do imposto, submete-se à aferição quanto à observância do princípio da anterioridade, nos termos do art. 150, III, 'b' e 'c' da CF/88.<sup>63</sup>

Nesses termos, conclui-se que a disciplina instituída pela Lei Complementar nº 190/2022, que regulamentou o ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, por envolver a criação de nova relação jurídico-tributária, submete-se aos princípios da anterioridade geral e nonagesimal.<sup>64</sup>

Além disso, também se manifestou a Procuradoria-Geral da República (PGR), em parecer emitido nos autos da ADI nº 7.078/CE:

Desse modo, parece claro que o art. 3º da LC 190/2022 submete, por expressa determinação constitucional, bem como pela vontade do legislador, a produção dos efeitos do diploma legal aos princípios constitucionais da anterioridade nonagesimal e da anterioridade de exercício, razão pela qual não há que se falar em eficácia imediata do conteúdo das leis estaduais que tenham instituído o DIFAL-ICMS nas relações jurídico tributárias em que o destinatário não é contribuinte do imposto.<sup>65</sup>

Assim, como se extrai dos trechos citados acima, tanto a AGU, quanto a PGR se manifestaram em concordância à tese sustentada pelos contribuintes, e, portanto, discordando da cobrança do DIFAL ICMS pelos Estados no exercício de 2022, em respeito ao princípio da anterioridade. Ora, no entendimento do Advogado da União,

<sup>63</sup> ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. **Informações nº 00025/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU na ADI nº 7.070.** Brasília/DF, 08 Mar. 2022. Disponível em: <https://images.jota.info/wp-content/uploads/2022/03/paginador.pdf>. Acesso em: 30 Set. 2022. pp. 07/13. (Grifos nossos).

<sup>64</sup> Id. **Parecer na ADI nº 7.075.** Brasília/DF, Mar. 2022. pp. 22/23.

<sup>65</sup> MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Procuradoria-Geral da República. **Parecer AJCONST/PGR nº 112256/2022 na ADI nº 7.078.** Brasília/DF, 06 Abr. 2022. Disponível em: <https://www.mpf.mp.br/pgr/documentos/ADI007078DIFALdoICMSSubmissoanterioridadegeralenonagesimalCD.pdf>. Acesso em: 30 Set. 2022. p. 27.

houve nova relação jurídica tributária, quando a LC nº 190/2022 dispôs acerca da obrigação tributária, do sujeito passivo, da base de cálculo, da alíquota e do crédito de ICMS.

Todavia, em 23 de setembro de 2022, ao julgar as ADI's, o Relator Ministro Alexandre de Moraes proferiu voto, no sentido de ser possível a cobrança do DIFAL no exercício de 2022, sob alegação de que a LC nº 190/2022 não instituiu ou majorou tributo, tendo apenas alterado a destinação da arrecadação, conforme se analisa do voto abaixo:

[...] Em todo caso, importa realçar que o princípio da anterioridade de exercício posto no art. 150, III, "b", da CF, é, notadamente, um instrumento constitucional de limitação do poder de tributar, pelo qual, em regra, nenhum tributo, seja da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a Lei que o instituiu ou aumentou, tendo por finalidade evitar a surpresa do contribuinte em relação a uma nova cobrança ou um valor maior, não previsto em seu orçamento doméstico.

A LC 190/2022 não modificou a hipótese de incidência, tampouco da base de cálculo, mas apenas a destinação do produto da arrecadação, por meio de técnica fiscal que atribuiu a capacidade tributária ativa a outro ente político – o que, de fato, dependeu de regulamentação por lei complementar – mas cuja eficácia pode ocorrer no mesmo exercício, pois não corresponde a instituição nem majoração de tributo.

A qualificação da incidência do DIFAL em operações interestaduais como nova relação tributária (entre o contribuinte e a Fazenda do Estado de destino) não afasta a constatação de que a EC 87/2015 (e a LC 190/2022, conseqüentemente) não visou a interferir na esfera jurídica do contribuinte, mas a fracionar o tributo antes devido integralmente ao Estado produtor (alíquota interna) em parcelas devidas a entes diversos.

O Congresso Nacional orientou-se por um critério de neutralidade em relação ao contribuinte; para este, não é imposta qualquer repercussão econômica relacionada à obrigação principal da relação tributária, apenas obrigações acessórias decorrentes da observância de procedimentos junto às repartições fazendárias dos Estados de destino, em acréscimo ao recolhimento junto à Fazenda do Estado de origem (por uma alíquota menor). E tais obrigações, por não se situarem no âmbito da obrigação principal devida pelo contribuinte, não se sujeitam ao princípio da anterioridade, na linha do que afirmado pela CORTE em relação a obrigações acessórias tais como prazo, condições e procedimentos para pagamento. [...]

Como se vê, o Princípio da anterioridade previsto no art. 150, III, "b", da CF, protege o contribuinte contra intromissões e avanços do Fisco sobre o patrimônio privado, o que não ocorre no caso em debate, pois trata-se um tributo já existente (diferencial de alíquota de ICMS), sobre fato gerador antes já tributado (operações interestaduais destinadas a consumidor não contribuinte), por alíquota (final) inalterada, a ser pago pelo mesmo contribuinte, sem aumento do produto final arrecadado.

Em momento algum houve agravamento da situação do contribuinte a exigir a incidência da garantia constitucional prevista no referido artigo 150, III, "b" da Constituição Federal, uma vez que, a nova norma jurídica não o prejudica, ou sequer o surpreende, como ocorre com a alteração na sujeição ativa do tributo promovida pela LC 190/2022 (EC 87/2015). [...]

Por essas razões, deve ser reconhecido que a disciplina do Convênio ICMS CONFAZ 93/2015 pretendeu alcançar o mesmo arranjo fiscal que a LC 190/2022 preservou, a fim de sanar o vício formal apontado pela CORTE no

juízo da ADI 5469, isso sem qualquer inovação relevante no tratamento da matéria, pelo que não deve incidir, por inaplicável, a regra da anterioridade tributária.<sup>66</sup>

A partir do voto do Relator, nota-se que o Ministro Alexandre de Moraes vai de encontro à tese sustentada pelos contribuintes, o que, por si só, é contraditório ao entendimento anteriormente exarado pelo Pretório Excelso no julgamento do Tema RG nº 1.093.

Após o voto do Ministro Alexandre de Moraes, o Ministro Dias Toffoli pediu vista dos autos e o julgamento foi suspenso, de modo que, até a data da elaboração do presente trabalho, ainda não havia sido finalizado o julgamento pela Suprema Corte, de maneira que, por enquanto, o contribuinte ainda aguarda pelo deslinde da discussão.

---

<sup>66</sup> MOARES, Alexandre de. **Voto do Ministro Alexandre de Moraes**: Relator das ADI's nº 7066, 7070 e 7078. Brasília/DF, 23 Set. 2022. pp. 05/09.

## 8 CONCLUSÃO

A par dos anos de discussão e da problemática que girou em torno do recolhimento DIFAL incidente sobre as operações interestaduais envolvendo consumidor final contribuinte ou não do ICMS, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015, foi possível solucionar alguns dos problemas e os questionamentos que pairavam sobre o recolhimento deste imposto.

Por outro lado, a posterior edição, pela CONFAZ, do Convênio ICMS nº 93/2015 gerou mais discussão em torno da matéria, na medida em que o Convênio legislou acerca de matéria sobre a qual não possuía competência, além de ferir os artigos 146, III e 155, §2º, XII, da CF/88. Ato contínuo, no ano de 2021, o STF realizou o julgamento da ADI nº 5.469/DF e do RE nº 1.287.019/DF, sob o Tema RG nº 1.093, no qual restou reconhecida a inconstitucionalidade da exigência do DIFAL nas operações que destinem mercadorias a consumidores finais não contribuintes do ICMS, ante a imprescindibilidade da edição de lei complementar disciplinando as normas gerais, bem como a inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 93/2015.

Conforme se observa, o julgamento do Tema nº 1.093 foi de extrema importância para o deslinde da matéria, tendo em vista que ali restou efetivamente comprovado que seria necessária a edição daquele tipo normativo que legisse sobre o DIFAL e que tratasse dele de uma maneira mais aprofundada, de modo que colocasse um fim a anos de discussões sobre o assunto. Para o julgamento, a Suprema Corte se utilizou de um entendimento anteriormente firmado, acerca da tese do fluxo de positivação, segundo o qual ficou estabelecido que, em impostos como o ICMS, faz-se necessária a previsão constitucional, uma lei complementar que delinhe as normas gerais para exigência do tributo e uma legislação local que implemente a cobrança do tributo, editada após a lei complementar.

Nesse sentido, com a finalização do julgamento do STF e o fim do prazo da modulação de efeitos fixada pela Corte, foi publicada a LC nº 190/2022, a qual alterou a LC nº 87/1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do DIFAL nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Ocorre que, com a publicação desta Lei, nasceu mais um debate em torno da cobrança do DIFAL, qual seja, a sua exigência ainda no exercício de 2022, em respeito ao princípio da anterioridade, anual e nonagesimal. Neste sentido, no art. 3º da

referida LC, foi determinado que a produção de efeitos da Lei deveria respeitar o disposto na alínea “c” do inciso III do *caput* do art. 150 da Carta Magna. E, conforme restou demonstrado, a alínea “c” do inciso III do art. 150 da CF determina que não serão cobrados tributos antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b”.

Ora, consoante assentamento, caso não se trate de imposto que seja exceção para aplicação de uma das anterioridades, a aplicação da noventena pressupõe a aplicação da anterioridade de exercício, o que corrobora para que a produção de efeitos da LC nº 190/2022 ocorra somente em 01 de janeiro de 2023. Além disso, cumpre esclarecer que o princípio da anterioridade será aplicado sempre que houver a instituição ou majoração de tributos, de modo que estes não poderão ser cobrados no mesmo exercício financeiro ou antes de decorridos 90 dias da instituição ou majoração do tributo.

A respeito disso, durante do julgamento do Tema nº 1.093 pelo STF, ao anunciarem seus votos, os Ministros, afirmaram se tratar de nova relação jurídico-tributária, o que deixou claro que eventual LC que viesse a legislar sobre o tema traria nova hipótese de incidência do ICMS e, portanto, deveria respeitar o princípio da anterioridade.

Assim, resta evidente que, neste caso, deve ser aplicado este entendimento, de modo que, uma vez que se reconheça a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal, é necessária a aplicação da anterioridade anual, ao se considerar que, em se tratando do ICMS e não sendo aplicadas as exceções constitucionais, não é possível segregar a noventena e anterioridade anual.

Por fim, acerca da aplicação da anterioridade, aguarda-se o deslinde do tema perante o STF, o qual ainda não concluiu o julgamento, tendo sido divulgado apenas o voto do Ministro Relator Alexandre de Moraes, que se manifestou contrariamente à tese do contribuinte e à aplicação das anterioridades. Portanto, deve-se aguardar a prolação do restante dos votos da Suprema Corte, para saber se entendimento firmado será em respeito à Constituição Federal e à própria jurisprudência do STF, ou se a Corte abrirá novo precedente sobre o assunto.

## REFERÊNCIAS

- ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. **Informações nº 00025/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU na ADI nº 7.070**. Brasília/DF, 08 Mar. 2022. Disponível em: <https://images.jota.info/wp-content/uploads/2022/03/paginador.pdf>. Acesso em: 30 Set. 2022.
- ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. **Parecer na ADI nº 7.075**. Brasília/DF, Mar. 2022.
- ALMEIDA, Daniel Freire e. **A tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Européia**. São Paulo: Almedina, 2015.
- BRASIL. Lei nº 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. **DOU**, Brasília/DF, 27 Out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 15 Ago. 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. **DOU**, Brasília/DF, 09 Jan. 1975. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm). Acesso em: 17 Set. 2022.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília/DF, Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022.
- BRASIL. Senado Federal. Resolução nº 22, de 1989. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. **DOU**, Brasília/DF, 22 Maio. 1989. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm). Acesso em: 15 Ago. 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). **DOU**, Brasília/DF, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022.
- BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. Protocolo nº 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. **DOU**, Brasília/DF, 07 Abr. 2011. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021\\_11](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11). Acesso em:

15 Ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 439.796/PR RG. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Joaquim Barbosa. J. em 06 Nov. 2013. **DJE 17 Mar. 2014**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5440021>. Acesso em: 21 Set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI's 4.628/DF e 4.713/DF. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Luiz Fux. J. em 17 Set. 2014. **DJE 03 Dez. 2014**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7310046>. Acesso em: 20 Set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 680.089/SE. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Gilmar Mendes. J. em 17 Set. 2014. **DJE 03 Dez. 2014**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7393448>. Acesso em: 20 Set. 2022.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. **DOU**, Brasília/DF, 17 Abr. 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS nº 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. **DOU**, Brasília/DF, [2017]. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em: 15 Ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE nº 1.237.351/DF RG. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Marco Aurélio. J. em 18 Jun. 2020. **DJE 04 Ago. 2020**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753376588>. Acesso em: 21 Set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5.464 MC-Ref. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Dias Toffoli. J. em: 12 Maio. 2021. **DJE 20 Out. 2021**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=757815563>. Acesso em: 15 Ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 1.287.019/DF. Tribunal Pleno. Rel.: Min. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão: Min. Dias Toffoli. J. em 24 Fev. 2021, **DJE 25 Maio. 2021**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 15 Ago. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 190, de 04 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. **DOU**, Brasília/DF, 05 Jan. 2022. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp190.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm). Acesso em: 15 Ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acompanhamento processual**: ADI nº 7.070/DF. Brasília/DF, 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6333675>. Acesso em: 30 Set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acompanhamento processual**: ADI nº 7.075/DF. Brasília/DF, 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6344966>. Acesso em: 30 Set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acompanhamento processual**: ADI nº 7.078/CE. Brasília/DF, 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6349777>. Acesso em: 30 Set. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

CARVALHO, Oswaldo Santos de. "Guerra Fiscal" no âmbito do ICMS. In: CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes (Coord.). **ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Valcir. **A inconstitucionalidade do cálculo por dentro do ICMS**: Reescrevendo A Decisão Do Supremo Tribunal Federal. Artigo digital. Brasília/DF, [2012?]. Disponível em: . Acesso em: 15 Ago. 2022.

FARIAS, Mayra Andrade Marinho. **Benefícios Fiscais de ICMS**: positivamente, natureza jurídica e requisitos de concessão. 2018. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21809>. Acesso em: 13 Set. 2022.

FONSECA, Alberico Santos. ICMS no comércio eletrônico. **Revista Jurídica Faculdade Paraibana – FAP**, v. 1, n. 1, pp. 84-101, Jan./Dez. 2010. Disponível em: [https://www.academia.edu/es/3311079/ICMS\\_NO\\_COM%C3%89RCIO\\_ELETR%C3%94NICO](https://www.academia.edu/es/3311079/ICMS_NO_COM%C3%89RCIO_ELETR%C3%94NICO). Acesso em: 18 Set. 2022.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Procuradoria-Geral da República. **Parecer**



**AJCONST/PGR nº 112256/2022 na ADI nº 7.078.** Brasília/DF, 06 Abr. 2022.

Disponível em:

<https://www.mpf.mp.br/pgr/documentos/ADI007078DIFALdoICMSSubmissoanterioridadegeralnonagesimalCD.pdf>. Acesso em: 30 Set. 2022.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática.** 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2020.

MOARES, Alexandre de. **Voto do Ministro Alexandre de Moraes:** Relator das ADI's nº 7066, 7070 e 7078. Brasília/DF, 23 Set. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Súmula Vinculante e Guerra Fiscal:** Grandes questões atuais do direito tributário. 18. ed. Editora Dialética: São Paulo, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 1. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

VARSANO, Ricardo. A Guerra Fiscal do ICMS: Quem ganha e quem perde. **Revista Planejamento e Políticas Públicas**, n. 15, Jun. 1997. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6533/7/PPP\\_n15\\_Guerra.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6533/7/PPP_n15_Guerra.pdf). Acesso em: 17 Set. 2022.

## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

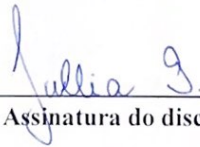
Eu, Julia Theodoro de Moura

discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31809111, período noturno, turma S, tendo realizado o TCC com o título: A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DO DIFAL ICMS NO ANO DE 2022 EM RESPEITO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL sob a orientação do(a) Professor(a) Ricardo Cunha Chimenti

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 10 de novembro de 2022.



Assinatura do discente