

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

**A ILEGALIDADE DA COBRANÇA ICMS DIFAL NO EXECÍCIO
FINANCEIRO DE 2022, APÓS A LEI COMPLEMENTAR 190/2022**

GABRIELLA DE QUEIROZ RAMALHO

RIO DE JANEIRO

2022

GABRIELLA DE QUEIROZ RAMALHO

**A ILEGALIDADE DA COBRANÇA ICMS DIFAL NO EXECÍCIO
FINANCEIRO DE 2022, APÓS A LEI COMPLEMENTAR 190/2022**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

RIO DE JANEIRO

2022

CIP - Catalogação na Publicação

R165i Ramalho, Gabriella
A ILEGALIDADE DA COBRANÇA ICMS DIFAL NO EXECÍCIO
FINANCEIRO DE 2022, APÓS A LEI COMPLEMENTAR
190/2022 / Gabriella Ramalho. -- Rio de Janeiro,
2022.
50 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. ICMS. 2. DIFAL. 3. Lei Complementar 190/2022.
I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

GABRIELLA DE QUEIROZ RAMALHO

**A ILEGALIDADE DA COBRANÇA ICMS DIFAL NO EXECÍCIO
FINANCEIRO DE 2022, APÓS A LEI COMPLEMENTAR 190/2022**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2022

**DEDICO ESTE TRABALHO AOS MEUS PAIS,
POIS SEM ELES, NADA DISSO SERIA
POSSÍVEL.**

AGRADEÇO AOS MEUS PAIS, ANGELA E MARCELO, PELO APOIO INCANSÁVEL, AOS MEUS PROFESSORES PELA DEDICAÇÃO NA APRENDIZAGEM AO LONGO DO CURSO DE DIREITO, AOS MEUS AMIGOS PELAS HORAS DE CONFORTO EM MEIO AO ESTRESSE NA ELABORAÇÃO DESTE TRABALHO E AO MEU NAMORADO PATRICK POR SEMPRE ACREDITAR NO MEU POTENCIAL E ME INCENTIVAR EM TODOS OS MOMENTOS.

A ILEGALIDADE DA COBRANÇA ICMS DIFAL NO EXECÍCIO FINANCEIRO DE 2022, APÓS A LEI COMPLEMENTAR 190/2022

RESUMO: O presente trabalho irá versar sobre a ilegalidade da Lei Complementar 190/2022, que regulamenta o DIFAL (Diferencial de Alíquota) do ICMS (Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços), publicada em 5 de janeiro de 2022, e que desrespeitou importantes princípios tributários, como o da anterioridade anual da norma e noventena. Tal aplicabilidade imediata da lei fez com que surgissem no âmbito do contencioso tributário, uma série de litígios em diferentes estados da federação, com casos ganhando repercussão inclusive no Supremo Tribunal Federal.

PALAVRAS-CHAVES: ICMS DIFAL, Lei complementar 190/2022, Princípio da anterioridade anual, Princípio da noventena.

**THE ILLEGALITY OF DIFAL ICMS COLLECTION IN THE FINANCIAL
YEAR OF 2022, AFTER COMPLEMENTARY LAW 190/2022**

ABSTRACT: The present work will deal with the illegality of Complementary Law 190/2022, which regulates the DIFAL (Differential Rate) of ICMS (Tax on the circulation of goods and services), published on January 5, 2022, and which disrespected important tax principles, such as the annual precedence of the norm and ninety. Such immediate applicability of the law led to the emergence of a series of disputes in different states of the federation in the context of tax litigation, with cases gaining repercussions even in the Federal Supreme Court.

KEYWORDS: ICMS DIFAL, Complementary Law 190/2022, Principle of annual precedence, Principle of novena.

SUMÁRIO

I – INTRODUÇÃO

- a) APRESENTAÇÃO DO TRABALHO..... 10
- b) ESPÉCIE TRIBUTÁRIA – ICMS..... 11
- c) PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL NONAGESIMAL..... 13

II - A EMENDA COMPLEMENTAR 87 DE 2015 E A NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR POSTERIOR PARA REGULAMENTAÇÃO..... 16

III – A ILEGALIDADE DA COBRANÇA DO DIFAL NO EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2022..... 29

IV – JULGAMENTO DAS ADI'S 7066, 7070 E 7078..... 42

V – CONCLUSÃO..... 47

I – INTRODUÇÃO

A) APRESENTAÇÃO DA TEMÁTICA

Como será exposto neste trabalho de conclusão de curso, em 2015, a Emenda Constitucional 87 estendeu a aplicação do Diferencial de Alíquota do ICMS DIFAL no Estado de destino para o consumidor final.

Antes da edição de qualquer lei complementar que estabelecesse as normas gerais desta nova relação jurídico-tributária, o CONFAZ instituiu o Convênio 93/2015 para definir as normas e servir como base para a instituição do ICMS DIFAL.

Em 2021, o Supremo Tribunal Federal declarou ser inconstitucional as cláusulas deste Convênio, pelo entendimento de que invadiam assunto a ser definido por lei complementar. Pela decisão, a partir de 1º de janeiro de 2022, a cobrança do ICMS DIFAL estaria condicionada à edição de uma lei complementar que veiculasse as mencionadas normas gerais, conforme determina o art. 146, inciso III, da Constituição Federal.

O Congresso Nacional aprovou o texto com as normas gerais, sancionando a Lei Complementar 190, em 05 de janeiro de 2022. Em seu artigo 3º, esta lei estabeleceu que o lapso temporal para a produção de seus efeitos entraria em vigor na data da publicação.

Desse modo, para determinar um prazo para a produção de seus efeitos, a LC 190/22 fez remissão à alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal, a qual impede a exigência de tributos “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”.

Ao mesmo tempo, conforme se verifica, a alínea “c” faz referência à alínea “b”, a qual veda a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”

Há, portanto, uma cadeia de remissões (art. 3º da LC 190/22 => art. 150, III, “c”, da Constituição => art. 150, III, “b”, da Constituição) que deve ser integralmente aplicada. Só assim se chega à norma inteligível: se 1) decorridos 90 dias da data da publicação da LC 190/22 e 2) tratando-se de exercício financeiro posterior a essa publicação, então a LC 190/22 produzirá efeitos.

É o que se passará a demonstrar neste trabalho. O contribuinte não pode ser lesado e se demonstra completamente ilegal a cobrança do ICMS DIFAL no exercício financeiro de 2022, tendo em vista o desrespeito aos princípios bases do direito tributário.

B) ESPÉCIE TRIBUTÁRIA – ICMS

O ICMS é um dos impostos mais complexos do sistema tributário brasileiro. Sua legislação extensa se inicia no art. 155, inciso II, passando por Resoluções do Senado Federal que estabelecem alíquotas mínimas e máximas para a cobrança, seguindo com a intermediação de lei complementar que uniformiza diversos pontos do regime jurídico e envolve também, convênios entre os Estados, que especificam os benefícios fiscais que podem ser concedidos.

O ICMS é um imposto estadual incidente em diferentes operações comerciais, tais como: circulação de mercadorias, incluindo alimentos e bebidas; prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; serviços de comunicação por qualquer meio; fornecimento de mercadorias com prestação de serviço não compreendidos na competência tributária dos municípios.

O valor do ICMS depende de cada estado. O tipo de operação, regime de tributação e produto também vão influenciar diretamente no cálculo. Ou seja, não há uma padronização para sua cobrança.

Isso somente acontece para as empresas optantes do Simples Nacional. Nesse caso, a Lei Complementar 123/2006 já garante a inclusão no ICMS no DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional).

Assim, indústrias e comércios que têm produtos tributados pelo ICMS, mas são optantes do Simples Nacional, são enquadradas no Anexo 1 ou no Anexo 2 dessa tributação, e pagam as alíquotas de acordo com sua faixa de receita bruta.

O DIFAL, é um diferencial de alíquota do ICMS que visa tornar essa arrecadação mais justa entre os estados. Antes do DIFAL, o ICMS ficava dentro do estado onde a empresa vendedora estava localizada.

O DIFAL não é uma ferramenta nova. No entanto, em 2015, passou a chamar a atenção dos empreendedores graça à modificação que sofreu, especialmente devido ao aumento crescente das vendas on-line.

A fim de ajustar o recolhimento desse imposto, por meio da Emenda Constitucional 87/2015 e do Convênio ICMS 93/2015 foi instituída a nova versão do Diferencial de Alíquota do ICMS.

Após essa determinação, o estado no qual o comprador do produto ou serviço reside passou a receber parte do ICMS da transação.

Cabe destacar que a contribuição para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (FCEP), acrescentada às alíquotas internas e interestaduais, foi reativada na Emenda Constitucional 87/2015, onerando ainda mais o consumidor final.

O FCEP trata de um acréscimo de variável no percentual de 2% a 4% ao ICMS de alguns produtos, essa cobrança vai depender de cada Estado, por isso de aplicar a alíquota para cálculo do FCP análise a legislação do seu Estado. O objetivo é que o valor arrecadado para esse fundo seja utilizado pelo estado recebedor em ações e programas públicos voltados para o combate da desnutrição, melhora das condições habitacionais, de saúde e de educação.

O FCEP foi criado por meio da Emenda Constitucional nº 31/2000, posta da ADCT, art. 82 da Constituição Federal e teve sua vigência adiada por meio da Emenda Constitucional 67/2010, tendo ressurgido com força quando da promulgação da Emenda

Constitucional 87/2015, sendo acrescido ao cálculo do ICMS DIFAL nas operações interestaduais a consumidores finais, em alíquotas que na maioria dos Estados é de 2%, a ser recolhido para o Estado de destino¹.

Considerando a competitividade do início das vendas online, foi preciso fazer algo para a situação ficar mais proporcional, daí, o Diferencial de Alíquota do ICMS passou a ser aplicado para que o valor pertinente a esse tributo fosse partilhado entre o estado de origem do produto ou serviço e pelo estado de destino (consumidor final).

C) PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL

Quando o fisco edita uma lei e cria uma hipótese de incidência, deverá aguardar o primeiro dia do exercício seguinte da data da publicação da lei que o instituiu e deve também aguardar 90 dias da publicação, expresso no artigo 150, inciso III, alínea “b” (anual) e “c” (noventa/nonagesimal).

A anualidade prevê apenas a proibição da cobrança do tributo no mesmo exercício financeiro que haja sido publicada a lei que os instituiu ou majorou. Tal exercício coincide com ano civil que se inicia em 1º de janeiro e finaliza em 31 de dezembro, podendo então ser cobrado no ano seguinte.

Neste sentido, necessário se faz mencionar o entendimento do ilustre Luís Eduardo Schoueri (2012 pág. 450) que preconiza, in verbis: o Princípio da Anterioridade impõe a existência de um prazo entre a lei que institui ou aumenta um tributo e o início de sua vigência. Embora o Princípio não se estenda à totalidade dos tributos, o prazo da Anterioridade, como será visto adiante, pode ser de 90 dias ou de até um ano, conforme o tributo em questão.

A anterioridade é garantia de conhecimento antecipado da lei tributária mais gravosa. Não se trata apenas de prover previsibilidade ou não surpresa. Humberto Ávila diz que, “em vez de previsibilidade, a segurança jurídica exige a realização de um estado de calculabilidade. Calculabilidade significa a capacidade de o cidadão antecipar as

¹ PICCOLI, Karin Rose Mussi Botelho. O ICMS sobre o comércio eletrônico – As polêmicas geradas pela EC nº 87/2015. São Paulo: IOB SAGE, 2015. p.88.

consequências alternativas atribuíveis pelo direito a fatos ou atos, comissivos ou omissivos, próprios ou alheios, de modo que a consequência efetivamente aplicada no futuro situe-se dentro daquelas alternativas reduzidas e antecipadas no presente.”²

A anterioridade apresenta-se não como princípio, mas como regras claras e inequívocas condicionantes da válida incidência das normas que instituem ou majoram tributos.

Há duas normas de anterioridade, dispostas em três dispositivos constitucionais: A anterioridade de exercício que está consagrada no art. 150, III, b da Constituição Federal, que garante que o contribuinte só estará sujeito, no que diz respeito à instituição e majoração de tributos, às leis publicadas até 31 de dezembro do ano anterior; e a anterioridade nonagesimal que está na alínea c do art. 150, III, acrescida pela EC 42/03, bem como do §6º do art. 195 da Constituição Federal. Esta anterioridade garante ao contribuinte o interstício de 90 dias entre a publicação da lei instituidora ou majoradora do tributo e sua incidência apta a gerar as obrigações tributárias.

O princípio da anterioridade tem como finalidade assegurar não apenas a irretroatividade das normas tributárias, mas principalmente tutelar a segurança jurídica e financeira dos contribuintes, evitando que ocorram aumentos abruptos da carga tributária e possibilitando, por meio de normas de proteção, o adequado planejamento econômico-fiscal. Veja-se, a esse respeito, os ensinamentos da r. Ministra Regina Helena Costa³:

Consoante o art. 150, III, b, CR, é vedado às pessoas políticas exigir tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Visa o preceito evitar seja o contribuinte surpreendido mediante uma nova imposição fiscal ou a majoração de tributo já existente. Essa modalidade de anterioridade é denominada genérica, porquanto aplicável aos tributos em geral, ou ao exercício, porque atrelada à noção de exercício financeiro. Juntamente com os princípios da legalidade tributária e da irretroatividade da lei tributária – que traduz a impossibilidade de a lei fiscal alcançar fatos pretéritos

² Ávila, Humberto. Segurança jurídica: Entre a permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, pag. 587.

³ Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 4ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2014, p.60 e 61.

(art. 150, III, a, CR) – tal diretriz representa uma das mais expressivas garantias outorgadas aos contribuintes.

Justamente por essa razão é que toda lei tributária que imponha situação mais gravosa ao contribuinte, somente pode ser editada em ano anterior a que tenha início a cobrança do tributo e desde que respeitada a antecedência mínima de 90 dias - salvo exceções previstas nos artigos 150, §1º e artigo 195, §6º, que não é o caso da questão ora sub judice. E tal regra, alçada à condição de cláusula pétrea por este Supremo Tribunal Federal⁴, não permite interpretações restritivas, pois em razão de sua natureza jurídica sempre lhe deve ser conferida eficácia máxima. Nesse sentido é o entendimento histórico e reiterado do STF:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PERDA DE OBJETO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. NECESSIDADE DE INSTITUIÇÃO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR MEIO DE LEI ESTADUAL EM SENTIDO ESTRITO, COM DENSIDADE NORMATIVA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMPRESCINDIBILIDADE DE SUBMISSÃO DO CONVÊNIO ICMS Nº 50/19 À ASSEMBLEIA LEGISLATIVA. APLICAÇÃO DAS ANTERIORIDADES GERAL E NONAGESIMAL QUANTO À MAJORAÇÃO INDIRETA DE ICMS PROVOCADA PELA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 1. A antecipação do ICMS com substituição tributária deve se harmonizar com a lei complementar federal que dispõe sobre a matéria (Tema nº 456, RE nº 598.677/RS, de minha relatoria, DJe de 5/5/21). É imprescindível, ademais, que a instituição dessa substituição tributária seja feita por meio de lei estadual em sentido estrito, com densidade normativa (ADI nº 4.281/SP, redatora do acórdão a Ministra Cármen Lúcia, DJe de 18/12/20). 2. Versando o convênio ICMS interestadual autorizativo sobre matéria em relação à qual se exige, ainda, disciplina em lei estadual em sentido estrito, deve ele ser submetido às respectivas Casas Legislativas. Nessa direção, vide: ADI nº 5.929/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, DJe de 6/3/20. 3. Por meio do Convênio ICMS nº 50/19, os estados signatários acordaram em adotar, quanto ao ICMS, o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com energia elétrica neles iniciadas com destino a distribuidora localizada no Estado do Amazonas. 4. O Decreto nº 40.628/19 do Estado do Amazonas, ao instituir substituição tributária relativamente ao ICMS e incorporar à legislação amazonense o referido convênio, sem a prévia submissão desse à Assembleia Legislativa, incidiu em inconstitucionalidade formal. 5. Está sujeita às anterioridades

⁴ ADI 939, Relator Ministro Sydney Sanches, julgado em 15/12/1993

geral e nonagesimal a majoração indireta do ICMS provocada pela instituição da substituição tributária em questão. Precedentes. (ADI 6144, Relator Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 03/08/2021)

PROCESSO OBJETIVO - CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE - LIMINAR. Surgindo a relevância e o risco de se manter com plena eficácia o preceito atacado, impõe-se o deferimento da medida acauteladora, suspendendo-o. [...] O preceito constitucional não especifica o modo de implementar-se o aumento. Vale dizer que toda modificação legislativa que, de maneira direta ou indireta, implicar carga tributária maior há de ter eficácia no ano subsequente àquele no qual veio a ser feita.(ADI-MC 2.325 - Rel. Min. Marco Aurélio, j: 23/09/2004

Como se vê dos precedentes acima, toda mudança na legislação que importe na exigência de imposto em dimensão superior à exigida no momento imediatamente anterior à sua edição, estará sujeita ao princípio da anterioridade nonagesimal e anual.

II – O CONFAZ E A EMENDA COMPLEMENTAR 87 DE 2015 E A NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR POSTERIOR PARA REGULAMENTAÇÃO

O Conselho Nacional de Políticas Fazendárias – CONFAZ é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhes celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Observa-se o Douto Eduardo Sabbag (2017, pág. 1292), o Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária) promove a celebração de convênios que concedem e revogam incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS, sendo constituído por representantes de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal”.

De acordo com o renomado Tributarista Luis Schoueri (2012, pág. 163), os convênios são celebrados em reuniões dos Secretários da Fazenda de todos os Estados, em colegiado denominado CONFAZ, presidido pelo Ministro da Fazenda, prevendo que tais benefícios se concederão mediante deliberação unânime dos Estados representados, ficando evidente o cuidado em instituir um mecanismo que evitasse a guerra fiscal entre os Estados.

Pode-se afirmar que o CONFAZ não tem competência constitucional para instituir ou desonerar tributo algum, afirma Sacha Calmon, (1994, pág. 179) “[...] não poderia um mero preposto do chefe do Executivo Estadual exercer competência tributária impositiva ou exonerativa. Esta é do ente político, não do Executivo nem do seu chefe, muito menos do preposto, destituível ad nutum”. Neste sentido, o renomado tributarista Paulo de Barros Carvalho (2013, pág. 162) dispõe que as pessoas políticas de direito constitucional interno só podem impor obrigações aos particulares, de qualquer natureza, por meio de lei. Não é possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule.

No atual contexto, o Convênio 93/2015 exerce uma função uniformizadora e harmonizadora da aplicação da legislação do ICMS, quando, a título de exemplo, determina que o contribuinte remetente observe as alíquotas interestaduais e as internas do Estado de destino, no momento do cálculo do DIFAL devido a este (cláusula segunda); que o imposto seja recolhido por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE, documento de arrecadação utilizado e reconhecido por todos os Estados e Distrito Federal (cláusula quarta); ou que a fiscalização do estabelecimento contribuinte, situado no Estado de origem, possa ser exercida de forma conjunta ou isoladamente (cláusula sétima).

Contudo, entender que a natureza e as funções do Convênio ICMS estão bastante delimitadas no ordenamento jurídico, não há dúvidas de que, por vezes, são celebrados acordos interestaduais que extrapolam os limites de sua competência, ou, ao serem internalizados, não utilizam os instrumentos normativos adequados à regulamentação da matéria. Tais situações, naturalmente, ferem regras e princípios constitucionais tributários, e criam insegurança jurídica nas relações fisco-contribuinte, como talvez tenha sido o caso do referido Convênio ICMS N° 93/2015.

A Emenda Constitucional nº 87/2015 alterou de forma profunda a sistemática de recolhimento do ICMS, sendo que o Convênio ICMS 93/2015 adveio com a finalidade de regulamentar a nova emenda, a qual, ao alterar as redações dos incisos VII e VIII do art. 155, § 2º, da Constituição Federal, e incluir nas alíneas “a” e “b” nesse inciso, determinou a adoção da alíquota interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços à consumidor final, contribuinte ou não contribuinte do imposto em comento, e dispôs caber ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

A EC 87/2015 ampliou a competência das Unidades de Federação (“UFs”) destinatárias de operações interestaduais de venda de mercadoria a não contribuinte do ICMS para contemplar o direito de instituir o DIFAL sobre tais operações, conforme se verifica abaixo:

CF/88 antes da EC 87/2015

Art. 155 [...] 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;

CF/88 após a EC 87/2015

Art. 155 [...] VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

A novidade da EC nº 87/2015 se refere à ampliação da competência tributária dos Estados de destino em operações interestaduais. Isso porque inaugurou-se, no texto constitucional, uma autorização aos Estados de destino para exigirem o DIFAL sobre uma hipótese que, anteriormente, estava dentro da competência dos Estado de origem, vale

dizer, a tributação das operações interestaduais envolvendo mercadorias destinadas a consumidor não contribuinte de ICMS.

Da perspectiva do Estado de destino, tratou-se, portanto, de uma nova hipótese de incidência, inexistente antes da EC nº 87/2015.

A ampliação da competência dos Estados de destino e a conseqüente criação de novas relações jurídico-tributárias ((i) entre o vendedor situado em qualquer outro Estado e o Estado de destino, e (ii) entre o consumidor final não contribuinte e o seu próprio Estado) deixam claras as modificações relevantes na estrutura normativa do ICMS especificamente para tais relações, em decorrência das inovações introduzidas pela EC nº 87/2015 no texto constitucional.

Mais do que isso, a inclusão dos consumidores não contribuintes do ICMS no âmbito de tributação pelos Estados de destino apresenta desafios adicionais decorrentes da massificação dos eventos que passam a ser tributados nesses Estados. Essa particularidade aumenta as chances de conflitos de competência entre Estados tributantes a serem resolvidos por meio de uma lei complementar.

Essas alterações exigem a construção de nova estrutura normativa completa, observando os requisitos constitucionais aplicáveis à regulamentação do ICMS no plano infraconstitucional.

Para que essa nova competência possa ser validamente exercida pelas UFs, é necessário que antes seja regulamentada por lei complementar, em observância ao disposto nos arts.146, I, III, e 155, XII, alíneas “a”, “c”, “d” e “i, da CF/88, abaixo transcritos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

(...)

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

Art. 155. (...)

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

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes; (...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; (...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço (Grifou-se)

O Convênio ICMS 93/2015 não pode invadir a competência da lei complementar para atender os requisitos constitucionais acima mencionados, como reconhece o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, em decisão monocrática no Superior Tribunal de Justiça:

"(...) o Estado de destino da mercadoria, que, na sistemática original da Constituição Federal, não detinha competência para exigir ICMS dessa operação (...) a distribuição de receitas por meio de diferencial de alíquotas exige lei complementar, não sendo possível que a instituição de diretrizes do tributo seja realizada por meio de Convênio." (STJ, RMS nº 62.935/MA, Min. Rel. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 29.06.2020).

A Primeira Turma do STF, em caso análogo, decidiu que a exigência de diferencial de alíquota de ICMS por lei estadual somente é constitucional se tiver suporte em lei complementar nacional, e confirmou que a Lei Complementar (LC) 87/1996 não disciplina o DIFAL (RE 580.903, julgado em 28/04/2015). Confira-se os seguintes trechos da ementa do acórdão e do voto condutor do Ministro Roberto Barroso:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM LEI COMPLEMENTAR. ... 1. A instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar.” “1. É certo que a Constituição Federal prevê a cobrança da diferença de alíquota em favor do Estado de destino nas operações interestaduais. Todavia, a existência de previsão constitucional

não basta para que o legislador estadual possa fazer incidir o imposto nas aquisições de bens para o ativo fixo e material para uso e consumo do estabelecimento. 2. A Lei Complementar nº 87/1996, ao cuidar do momento da consumação do fato gerador do imposto, não cogitou do diferencial de alíquotas. Tal hipótese de incidência foi prevista pelo Convênio nº 66/1988, mas não foi confirmada pela norma geral. Nos termos do art. 34, § 8º, do ADCT, o Convênio do Confaz não poderia prever uma nova materialidade para o ICMS, inovando com relação aos fatos impositivos já previstos. Nesse sentido, confira-se a ementa do RE 136215, julgado sob a relatoria do Ministro Octavio Galotti:” (trecho do voto)

O Plenário do STF também já declarou inconstitucional exigência de ICMS prevista em lei ordinária editada antes da edição de lei complementar que regulamentou nova hipótese de incidência do imposto introduzida por emenda constitucional, tal qual ocorreu com a EC 87/2015 (RE 439.796, julgado em 06/11/2013). Confira-se:

“CONDIÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA TRIBUTAÇÃO
(...)

4. 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. 5. Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram convalidadas, na medida em que inexistente o fenômeno da “constitucionalização superveniente” no sistema jurídico brasileiro. A ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária realizada por lei anterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 não serve de fundamento de validade à tributação das operações de importação realizadas por empresas que não sejam comerciais ou prestadoras de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual.”

No caso específico do DIFAL previsto na EC 87/2015, a conclusão não poderia ser diferente. Aliás, a própria assessoria jurídica do CONFAZ (Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional), concluiu que “a previsão do diferencial de alíquota no Texto Constitucional não supre a necessidade de edição de lei complementar”

De fato, antes da edição do Convênio ICMS 93/2015, o Estado de São Paulo formulou a seguinte indagação ao CONFAZ: “a Emenda Constitucional 87/15 é

autoaplicável ou necessita, para sua efetiva observância, de prévia regulamentação por lei complementar?”

No referido Parecer nº 1.226/2015, a PGFN esclareceu que: “64. Como se extrai do seu teor, a Emenda Constitucional nº 87 e, por consequência, a novel redação dos incisos VII e VIII do § 2º do artigo 155 da Constituição, não trazem qualquer exigência de edição de legislação complementar. 65. Porém, não se pode descuidar que a emenda constitucional se integrou à disciplina genérica do ICMS e, destarte, à sistemática que dá os contornos desse tributo, inclusive quanto à matéria que deve ser veiculada por lei complementar, que é justamente a espécie normativa demandada pela Constituição e cujo campo material é nela definido. (...) 68. Fundado nestes preceitos, o Supremo Tribunal Federal firmou, recentemente, o entendimento de que 'a instituição do diferencial de alíquota depende de previsão em lei complementar' (RE nº 580.903 AgR/PR, Relator Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgamento 28/04/2015 e publicação DJe-096 divulg. 21.05.2015 e public. 22.05.2015). (...) 74. É importante considerar que a previsão do diferencial de alíquota no Texto Constitucional não supre a necessidade de edição de lei complementar, pois, como assevera HUGO DE BRITO MACHADO, 'a Constituição não cria imposto' e complementa, verbis: 'É certo que a Constituição Federal prevê a cobrança no Estado de destino da diferença de alíquota, mas a existência da norma na Constituição é insuficiente para que o legislador estadual possa definir um fato como gerador de um imposto'. 75. Assim, guardadas as peculiaridades do caso concreto, já que se analisava operações de aquisição de bens de ativo fixo e para consumo do estabelecimento, o substrato jurídico que fundamentou a decisão do STF nos autos do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 580.903 é o mesmo do ponto de vista constitucional. 76. Verifica-se neste passo, que a Lei Complementar nº 87, de 1996, não traz qualquer previsão quanto à cobrança deste diferencial de alíquota na hipótese de operações que destinem bens e serviços para consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federada, sequer nos artigos referidos, mesmo porque esta incidência foi plasmada pela Emenda Constitucional nº 87. Isto sem considerar que a concepção do diferencial de alíquota na hipótese da emenda constitucional é totalmente diversa da regência no caso do consumidor final contribuinte, a começar pela identificação do responsável pelo recolhimento do imposto. E a interpretação da lei, neste caso, é literal, a teor do artigo 111, inciso I, do Código Tributário Nacional.”

Antes da edição da Lei Complementar 190/2022 no âmbito dos Tribunais de Justiça, inúmeros Juízes acolheram a tese e suspenderam a cobrança do DIFAL, em razão da ausência de lei complementar:

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL, Processo 0701307-24.2020.8.07.0018 Juiz DANIEL EDUARDO BRANCO CARNACCHIONI, em 19 de fevereiro de 2020 “De fato, não há lei complementar, pressuposto para a instituição e exigibilidade do DIFAL. Até que seja editada lei complementar para regulamentar a EC 87/2015, a lei distrital não pode ter eficácia. A instituição do diferencial de alíquota, previsto pela EC 87/2015, nas operações interestaduais, destinadas a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, depende de previsão em lei complementar. De acordo com a Constituição Federal, o ICMS deve ter seus fatos geradores, contribuintes, base de cálculo e local de operações, previstos em lei complementar. É o que dispõe o artigo 155, XII, da CF.A EC 87/2015 não é norma autoaplicável, depende de lei complementar, exigida pela mesma constituição. (...) É tão essencial a lei complementar que há no Congresso Nacional projeto de lei para incorporar as modificações produzidas pela EC 87/2015 na Lei complementar do ICMS, LC 87/1.996. Além da edição de EC, seria necessária lei complementar. A Emenda Constitucional foi promulgada, 87/2015, mas não foi seguida de lei complementar. Em que pese o Convênio ICMS 93/2015 tenha regulamentado a EC 87/2015, tal regulamentação deve ser realizada por lei complementar. O convênio em referência, embora trate da obrigatoriedade de os contribuintes cumprirem a EC 87/2015, não tem o referido instrumento natureza de lei complementar, que é o instrumento normativo exigido pela Constituição Federal. Como já ressaltado, embora sem efeito vinculante, o STF no RE 580.903/PR já sinalizou que o convênio não pode criar regras materiais para o ICMS e, por não bastar previsão constitucional, o diferencial de alíquota depende de lei complementar, que ainda não existe. O diferencial de alíquota ampliado pela EC 87/2015 (a ideia inicial era regular o comércio eletrônico, mas foi além) ainda não integrou a lei complementar 87/96. De acordo com a orientação do Supremo Tribunal Federal, a cobrança do ICMS pelos Estados e Distrito Federal depende da sucessão cronológica dos seguintes atos legislativos: norma constitucional; disciplina por lei complementar e instituição por lei ordinária estadual/distrital. O diferencial de alíquotas de titularidade do Estado de destino de mercadorias não pode ser exigido por falta de previsão na Lei Complementar nº 87/96. No caso, há norma constitucional e distrital, mas não há lei complementar, instrumento normativo exigido pela CF. Por isso, a exigência de ICMS pela lei distrital n.º 5.546/2015, antes da lei complementar respectiva, deve ser considerada inconstitucional, cuja inconstitucionalidade, de

maneira incidental, fica desde já reconhecida, o que leva à inexigibilidade do tributo. Além da relevância no fundamento, está presente o periculum in mora, porque o ato impugnado, se mantido, poderá causar prejuízos econômicos e, se não houver recolhimento, sem amparo judicial, as impetrantes suportarão sanções. Forte nestas razões, com fundamento no artigo 7º, inciso III, da lei 12.016/2009, DEFIRO a LIMINAR e, em consequência, CONCEDO a segurança pleiteada e DETERMINO que a autoridade COATORA suste os efeitos de qualquer ato administrativo que vise a cobrança do DIFAL em relação às impetrantes, para suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, IV, do CTN, relativamente aos valores de DIFAL, nos termos da alínea “d” do pedido, conforme fundamentação.”

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO PARÁ, Processo 0874162-09.2018.8.14.0301 Juíza MÔNICA MAUÉS NAIF DAIBES, em 02 de abril de 2020 12- A impetrante requer a concessão de liminar inaudita altera pars, a fim de suspender a exigibilidade dos créditos tributários de DIFAL até o trânsito em julgamento da decisão final do presente processo, afastando qualquer sanção, penalidade, restrição ou limitação de direitos em razão do não recolhimento do referido imposto 13- No caso em análise, vislumbra-se a presença dos requisitos do fumus boni juris e do periculum in mora, consistente na relevância dos motivos em que se assenta o pedido inicial e a possibilidade da ocorrência de lesão irreversível ao direito da impetrante ou dano de difícil reparação (de ordem patrimonial), na medida em que o DIFAL não pode ser validamente exigido antes da edição de uma Lei Complementar Nacional que regulamente a Emenda constitucional nº 87/15, sob pena de afrontar o art. 146, incisos I e III, “a”, da CF/88. 14- Afronta da mesma forma o art. 155, § 2º, inciso XII, alíneas “a”, “d” e “i”, da CF/88. O referido dispositivo prevê que cabe à lei complementar, em matéria de ICMS, definir seus contribuintes, fixar o local das operações, assim como fixação de sua base de cálculo. 15- Também resta patente o periculum in mora, uma vez que na situação em que se encontra, o impetrado poderá dar seguimento às providências coercitivas tendentes à imposição de penalidades para que a impetrante recolha o tributo como, por exemplo, o ajuizamento de Execução Fiscal. (...) 19- ANTE O EXPOSTO, sem prejuízo de revogação posterior, face a relevância do fundamento do pedido e a plausibilidade do direito invocado pela parte (fumus boni júris), comprovado pela documentação acostada ao pleito, bem como pelo perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (periculum in mora), DEFIRO A MEDIDA LIMINAR REQUERIDA, inaudita altera pars, com fundamento no art. 1º e 7º, inciso III, da Lei nº 12.016/2009 e art. 151, IV, do CTN, para DETERMINAR A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DE DIFAL referente ao mês de novembro de 2018 em diante, até o

trânsito em julgamento da decisão final do presente processo, afastando qualquer sanção, penalidade, restrição ou limitação de direitos em razão do não recolhimento do referido imposto, relativamente à operações interestaduais com mercadorias vendidas a consumidoras finais não-contribuintes do ICMS localizados no estado do Pará.(...) 21- Em caso de descumprimento desta decisão arbitro multa diária cominatória de R\$-1.000,00 (mil reais), até o limite de R\$ 10.000, 00 (dez mil reais) sujeita à responsabilidade solidária do Estado e do agente ou servidor público que obstar o cumprimento da liminar concedida (art. 537 do CPC).”

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE GOIÁS, Processo 5192567.27.2019.8.09.0051 Juíza ZILMENE GOMIDE DA SILVA MANZOLLI, em 12 de agosto de 2019 “In casu, compulsando os autos, ainda que em cognição sumária, constata-se presentes os requisitos exigidos para provimento, uma vez que a Constituição Federal em seu artigo 155, inciso XII, alíneas A,D e I prevê que cabe à lei complementar nacional dispor sobre conflitos de competência e definir os contribuintes, estabelecimentos responsáveis, fatos geradores, base de cálculo e local das operações em matéria de ICMS, conforme segue: (...) Dessa forma, as regras gerais de ICMS devem ser disciplinadas por lei complementar, o que já foi amplamente reconhecido pelo Congresso Nacional, o qual tramita projetos de Lei complementar com o objetivo de introduzir na LC 87/1996 as regras necessárias sobre o DIFAL. Neste patamar, não é demais destacar que quanto ao tema discutido já existe entendimento pelo Superior Tribunal Federal, conforme o transcrevo verbis: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO. CONTRIBUINTE NÃO HABITUAL. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 33/2001. LEI ESTADUAL N. 11.001/2001. LEI COMPLEMENTAR N. 114/2002. INÍCIO DA EFICÁCIA DA LEI ESTADUAL INICIADA COM A VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO (...) (STF - RE: 1202741 SP - SÃO PAULO, Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento:25/04/2019, Data de Publicação: DJe-093 07/05/2019) Ex positis, em virtude dos fundamentos declinados, vislumbro a possibilidade de concessão da liminar, na forma requestada, devida a presença de requisitos para a sua concessão initio litis e inaudita altera pars, qual seja o fumus boni iuris e o periculum in mora. Concernente ao perigo de dano na presente situação, a venda de mercadorias para pessoas físicas e jurídicas não contribuintes de ICMS dentro do Estado de Goiás é essencial ao regular exercício das atividades da Impetrante, representa requisito inescusável à manutenção de sua atividade comercial. Ante ao exposto, DEFIRO a liminar pleiteada para suspender a exigibilidade dos créditos tributários de DIFAL devidos ao Estado de Goiás decorrentes das operações de remessa de

mercadorias a pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do imposto situadas neste Estado, até o julgamento final do mandamus.”

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO PARANÁ, Processo 0004626-68.2019.8.16.0004 Juíza CAMILA SCHERAIBER POLLI, em 16 de julho de 2019 “Assiste razão à Impetrante. A Emenda Constitucional n. 87/2015 alterou os incisos VII e VIII do §2º do artigo 155 da Constituição Federal e incluiu o artigo 99 no ADCT, autorizando que nas “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”. Por sua vez, o Convênio ICMS 93/2015 trata das operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizada em outra unidade federada. (...) No entanto, observa-se que a Constituição Federal prevê, em seu artigo 146, que cabe à Lei Complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, definir tributos, contribuintes, fatos geradores e bases de cálculo dos impostos: (...) Portanto, a exigência do recolhimento do DIFAL deveria estar prevista por meio de lei complementar. É neste sentido a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 580.903/PR, segundo o qual, a instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar:(...) Isto posto, DEFIRO o pedido liminar, para o fim de determinar à autoridade impetrada que, no prazo de dez dias, suspenda a exigibilidade dos créditos tributários de DIFAL devidos ao Estado do Paraná decorrentes das operações da Impetrante de remessa de mercadorias a pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do imposto situadas neste Estado até o trânsito em julgado da decisão final proferida nesta demanda.”

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO AMAPÁ, Processo 0020146-40.2019.8.03.0001 Juíza LIÉGE CRISTINA DE VASCONCELOS GOMES, em 29 de agosto de 2019 “O convênio ICMS 93/2015 vem para tentar corrigir esta distorção, fazendo com que o estado onde o comprador reside receba parte do ICMS da transação, ou seja, a diferença entre o ICMS cobrado pelo estado do comprador e o ICMS que supostamente seria cobrado pelo estado do vendedor, caso a mercadoria fosse comprada no mesmo. Contudo, é notório que o Convênio afronta a Carta Magna, notadamente pelo fato de que a CF, em seu art. 146, I e III, exigiu que a regulamentação das regras gerais e matéria tributária deve ser realizada por meio de Lei Complementar. O que se verifica, portanto, é que o Convênio afrontou a Constituição Federal, especificamente em seu art. 146, III, o qual impõe a obrigatoriedade de Lei Complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária. Recentemente

(em abril de 2015), o STF, ao julgar caso análogo, considerou que a instituição de DIFAL de ICMS somente poderia ser veiculada por lei estadual se tal hipótese de incidência estivesse previamente prevista em lei complementar. No caso concreto, o STF reconheceu que a Lei Complementar no 87/1996 não contém previsão de incidência de DIFAL e, por isso, declarou inconstitucional a lei do Estado do Paraná que previu a incidência desse imposto, deixando claro na ementa do acórdão que: 'A instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar'. (...) Diante do exposto, concedo a liminar ficando os Impetrados impedidos, até decisão de mérito, de: 1. apreender mercadorias remetidas pelas Impetrantes a consumidores finais situados no Estado do Amapá ('barreiras fiscais'); 2. lavrar auto de infração para exigir os valores depositados judicialmente; 3. inscrever os valores depositados judicialmente no conta-corrente da Secretaria de Fazenda do Estado do Amapá; 4. inscrever as Impetrantes no CADIN Estadual; 5. inscrever os valores depositados judicialmente na Dívida Ativa do Estado; 6. exigir os valores depositados judicialmente por meio de execução fiscal; 7. negar a expedição de Certidão de Regularidade Fiscal às Impetrantes (ou ao menos, certidão positiva com efeitos de negativa); 8. cancelar inscrições estaduais das Impetrantes;" 9. revogar ou indeferir a concessão de regimes especiais das Impetrantes."

Inclusive, o Supremo Tribunal Federal ao concluir o Julgamento do RE nº 1287019 firmou o entendimento no sentido de que a cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme induzido pela Emenda Constitucional nº 87/15, dependeria de ulterior edição de lei complementar:

"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. "

Isso porque o DIFAL (Diferencial de Alíquota do ICMS), criado pela EC 87/99, ao inserir o artigo 99, no ADCT, é, em verdade, elemento novo em relação ao tributo decorrente da circulação de mercadorias e de serviços, em virtude de hipótese de incidência especificamente prevista em norma constitucional.

Assim sendo, dada à sua natureza de tributo novo, impõe-se que seus elementos fundamentais – contribuinte, base de cálculo e alíquota – sejam tratados por lei complementar nacional (de caráter geral), antes da efetiva instituição pelos Estados da Federação, consoante o artigo 146, III, da Constituição Federal de 1988, razão pela qual revela-se inconstitucional o tratamento do assunto por meio de mero convênio, como pretendia o Estado em momento anterior à Edição da Lei Complementar 190/2022.

Pelo exposto, o Convênio ICMS 93/2015 e a Emenda Constitucional 87/2015, acabou por invadir campo próprio de Lei Complementar, incorrendo em vício de inconstitucionalidade. Daí, se fez necessária a criação da Lei Complementar 190/2022 para regulamentar a cobrança do DIFAL, em que, como será exposto, a problemática atual está sendo a aplicação imediata da referida Lei, sem respeitar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal da norma.

III – A ILEGALIDADE DA COBRANÇA DO DIFAL NO EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 2022

Como se sabe, com o advento da Emenda Constitucional (EC) nº 87/2015, que conferiu nova redação ao artigo 155, incisos VII e VIII, da Constituição Federal, foi introduzida a regra de que, em caso de operações interestaduais que tenham como destino o consumidor final não contribuinte do ICMS, o referido imposto seria devido da seguinte forma: Estado de origem faria jus ao ICMS calculado com base na alíquota interestadual e Estado de destino faria jus ao ICMS apurado a partir da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Trata-se, no caso, do Diferencial de Alíquota do ICMS (“DIFAL”).

Com a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 87/2015, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) publicou o Convênio ICMS nº 93/2015, cujo objetivo seria a regulamentação e estabelecimento dos parâmetros gerais acerca da exigência do DIFAL pelos Estados de destino.

A partir de então, os Estados entenderam ser possível a instituição do DIFAL incidente nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes neles localizados. Adotando esse entendimento, diversos Estados publicaram Leis para instituir a cobrança do DIFAL.

Ocorre que, a despeito das alterações promovidas pela Emenda Constitucional e da edição do Convênio ICMS sobre o tema, não tinha havido a edição de Lei Complementar em âmbito federal estabelecendo as regras gerais para a instituição e a regulamentação do DIFAL. A edição de legislação federal complementar para a regulamentação das normas gerais do imposto é expressamente exigida no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da CF⁵.

A flagrante inconstitucionalidade da exigência do DIFAL sem que houvesse a edição de Lei Complementar Federal para regulamentação do tema resultou no ajuizamento de demandas judiciais com vistas ao reconhecimento dos contribuintes ao não recolhimento do DIFAL.

⁵ “Art. 146: Cabe à lei complementar: (...) 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.”

Em fevereiro de 2021, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (“STF”) concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF, submetido ao regime de repercussão geral (Tema nº 1.093), no qual restou decidido, por maioria de voto, que “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzida pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de Lei Complementar veiculando normas gerais”.

Ou seja, restou reconhecida a inconstitucionalidade da exigência do DIFAL enquanto não editada Lei Complementar federal para a instituição das respectivas normas gerais.

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos de tal decisão, de modo que a referida inconstitucionalidade e, conseqüentemente, o afastamento da exigência do DIFAL com base exclusivamente no Convênio ICMS nº 93/2015 e sem a edição de Lei Complementar valeria apenas a partir do ano de 2022, com ressalva às ações ajuizadas antes da conclusão do julgamento.

Desse modo, o Supremo Tribunal Federal permitiu que os Estados e o Distrito Federal continuassem a arrecadas o DIFAL até o final do ano de 2021, mesmo sem Lei Complementar federal que o validasse.

A partir de 01/01/2022, contudo, somente seria possível aos Estados e ao Distrito Federal exigir o DIFAL à luz de Lei Complementar federal que regulamentasse o tema.

Diante da inexistência de Lei Complementar federal e à luz do decidido pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de 01/01/2022 os contribuintes deixaram de ser obrigados ao recolhimento do DIFAL.

No entanto, em 05/01/2022, foi publicada a Lei Complementar nº 190/2022 que estabeleceu as normas gerais relativas ao DIFAL.

Talvez por ter sido redigida ainda em 2021, ao tratar da produção de efeitos das novas disposições, o artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022 estabeleceu apenas a necessidade de observância ao princípio nonagesimal, silenciando-se a respeito da

necessidade da necessária observância ao princípio da anterioridade anual, à qual também se submete o ICMS. Veja-se:

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

Assim, o que se observa é que a Lei Complementar nº 190/2022 reconhece trazer nova hipótese de incidência do ICMS, na modalidade DIFAL para consumidor final, ao expressamente condicionar sua eficácia à anterioridade da que trata a alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.

Em uma primeira análise, se poderia entender que a Lei Complementar nº 190/2022 produziria efeitos depois de decorridos 90 dias de sua publicação, ou seja, a partir de 05/04/2022. Não seria, contudo, a melhor interpretação.

De fato, a alínea “b” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal é expressa em vedar a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou majorou. E, justamente por esse motivo, a própria alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal determina a observância à anterioridade anual⁶.

Portanto, a Lei Complementar nº 190/2022, publicada em 05/01/2022, somente pode produzir efeitos – viabilizando a cobrança do DIFAL – a partir do exercício financeiro de 2023.

Não obstante, contrariando gravemente o ordenamento jurídico, no dia 06/01/2022, o CONFAZ publicou o Convênio ICMS nº 236/2021, dispondo sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, prevendo que suas disposições passariam a produzir efeitos a partir de 01/01/2022.

⁶ “Art. 150. 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;”

O Estado de São Paulo, por exemplo, editou a Lei Estadual nº 17.470/2021 – antes mesmo da Lei Complementar 192/2022 – para exigir o DIFAL nas remessas interestaduais efetuadas a consumidores finais localizados naquele estado, pretendendo o descumprimento das anterioridades anual e nonagesimal.

Como já falado, a autorização constitucional para a instituição do DIFAL foi estabelecida por meio da Emenda Complementar nº 87/2015, que conferiu nova redação ao artigo 155, incisos VII e VIII, da CF⁷.

As alterações introduzidas pela EC nº 87/2015 permitiram uma forma totalmente nova de tributação pelo ICMS nas operações interestaduais para consumidor final não contribuinte, impactando nos critérios de competência, base de cálculo, alíquota, entre outros.

Tratando-se de nova incidência do imposto, sua cobrança depende de norma geral tributária que disponha sobre os elementos do fato gerador da obrigação tributária, em observância ao disposto no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que “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”.

⁷ CF/88 antes da EC 87/2015

Art. 155 [...] 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;

CF/88 após a EC 87/2015

Art. 155 [...] 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;

E como dito, no dia 05/01/2022, foi publicada a LC n° 190/2022, veiculando as normas gerais de cobrança do DIFAL, prevendo que o início de sua eficácia deveria respeitar os princípios constitucionais da anterioridade.

Consideram o disposto nas alíneas “b” e “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal, os efeitos da LC n° 190/2022 só se verificarão a partir do exercício financeiro de 2023, quando será possível a cobrança do DIFAL.

Dessa forma, é evidente que a cobrança do DIFAL deve observar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal.

É cediço que, nos artigos 150, inciso III, alínea “b” e “c”, da CF, em caso de cobrança de novo tributo ou de majoração de tributo já existente, é fundamental assegurar a aplicabilidade dos princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal.

Os princípios em análise, relativos à limitação do poder de tributar, são formas de assegurar aos contribuintes a não surpresa na cobrança de tributos, garantir a segurança jurídica e, ainda, efetivar a razoabilidade e proporcionalidade da tributação.

O Professor Roque Antonio Carraza leciona que: “o princípio da anterioridade veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele impede que, de noite para o dia, alguém seja colhido por 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 conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica”.⁸

No caso vertente, é certo que o DIFAL configura nova relação jurídico-tributária até então não prevista, introduzida pela EC n° 87/2015 e, por esta razão, como já mencionado, é que o próprio Supremo Tribunal Federal reconheceu a necessidade de publicação de Lei Complementar para veicular suas normas gerais.

⁸ Curso de Direito Constitucional Tributário, 22ª Edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 52/2006, Malheiros Editores

O Supremo Tribunal Federal estabeleceu que, a partir de 01/01/2022, não seria mais possível a cobrança do DIFAL somente com base no Convênio ICMS nº 93/2015 e nas leis estaduais, sendo necessária a veiculação de Lei Complementar sobre a matéria.

Portanto, desde 01/01/2022 não havia mais qualquer obrigação dos contribuintes de destaque e recolhimento do DIFAL. Apenas a partir da Lei Complementar nº 190/2022, em 05/01/2022, é que surgiu a possibilidade de os Estados instituírem e cobrarem esta exação.

Em se tratando da instituição de uma nova exação tributária, é de rigor a observância aos princípios da anterioridade nonagesimal e anual, sendo que, com exceção dos casos expressamente excetuados pela Constituição Federal (o que não é o caso do ICMS), a observância a tais princípios deve se dar de maneira concomitante, como se afere da simples leitura do artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da CF:

“Art. 150. 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;”

Robson Maia Lins esclarece que o princípio da anterioridade anual busca “conferir previsibilidade nas obrigações tributária, evitando que o contribuinte seja surpreendido com a exigência ou majoração de tributo no mesmo exercício financeiro”⁹, ao passo que, o princípio da noventena (ou anterioridade de 90 dias) foi construído para suprir ou complementar a anterioridade anual, pois, segundo o mesmo autor, “a anterioridade não foi limite idôneo suficiente a oferecer ao contribuinte a previsibilidade necessária em relação à exigência e majoração de tributos”¹⁰.

O próprio legislador federal, no artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022, reconheceu expressamente a necessidade de observância ao princípio da anterioridade

⁹ LINS, Robson Maia. Curso de direito tributário brasileiro. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 171.

¹⁰ LINS, Robson Maia. op. cit., p. 172.

nonagesimal, ao dispor que os efeitos da nova Lei Complementar deveriam observar o disposto na alínea “c” do inciso III do caput da CF.

Fato é que, ao determinar a observância ao “disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal”, a nova legislação está também vinculada à observância do disposto na alínea “b” do mesmo dispositivo, que prevê a anterioridade anual.

De fato, a redação da referida alínea “c” determina claramente a observância cumulativa à anterioridade anual, vedando a cobrança de tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que instituiu ou aumentos, observado o disposto na alínea “b”.

Assim, seja por tratar-se de nova incidência tributária, seja em virtude do determinado expressamente pelo legislador federal, os efeitos da regulamentação da cobrança do DIFAL somente se verificarão a partir do exercício de 2023.

Não obstante, em 06/01/2022 o CONFAZ publicou novo convênio, destinado a dispor “sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada” e, em sua cláusula décima primeira, estabeleceu produzir “efeitos a partir de 1º de janeiro de 2022”.

Segundo tal convênio, o DIFAL poderia ser cobrado a partir de 1º de janeiro de 2022, antes mesmo da publicação da Lei Complementar nº 190/2022 e sem observância da anterioridade nela expressamente prevista.

Ademais, como já destacado, as autoridades administrativas do Estado de São Paulo, por exemplo, editaram a Lei Estadual nº 17.470/2021 para promoverem a cobrança do DIFAL nas operações interestaduais com destino a consumidores finais não contribuintes do ICMS, localizados no Estado de São Paulo.

Diante deste cenário, é certo que atualmente o que se verifica é que, com base no Convênio ICMS nº 236/2021 e Leis estaduais próprias de cada Estado, estes pretendem

cobrar o DIFAL, nas referidas operações, configurando ato inconstitucional e ilegal praticado com abusividade pelas autoridades administrativas, em clara violação não só ao artigo 146, inciso III, alínea “a”, da CF, como também ao disposto no artigo 150, inciso III, alínea “b” e “c”, da Lei Maior.

Logo, não há dúvidas a respeito da contrariedade ao sistema jurídico-tributário na conduta a ser praticada pelos entes administrativo, ao efetuar a cobrança do DIFAL sem respeitadas os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, o qual deve ser exigido apenas a partir de 01/01/2023 e, tão somente se, até lá, sobrevier Lei Estadual em cada ente federal calcada na LC nº 190/2022, a qual também deverá observar estes princípios.

Partindo do reconhecimento do Supremo Tribunal Federal de que a cobrança do DIFAL pressupõe a edição de lei complementar, a teor do disposto no artigo 146, inciso III, da CF, é certo que a cobrança do DIFAL por meio de lei estadual, ainda que seja de competência dos Estados e do Distrito Federal, pressupõe a existência de lei complementar definidora das suas normas gerais.

Atualmente, esta Lei Complementar existe: trata-se da já mencionada LC nº 190, publicada no dia 05/01/2022.

Porém, na maior parte dos Estados brasileiros, as Leis Estaduais que preveem a incidência do DIFAL nas operações interestaduais de mercadorias direcionadas a consumidores finais não contribuintes, são anteriores a Lei Complementar 190/2022.

É certo dizer, portanto, que, ao instituir a cobrança do DIFAL sem respaldo em Lei Complementar, os Estados invadiram a competência do legislador federal complementar, prevista no artigo 146, inciso III, da CF, desrespeitando, ainda, a hierarquia das normas.

E, não obstante a publicação da LC nº 190/2022, em 05/01/2022, fato é que, sem a edição de lei estadual par a instituição do DIFAL em questão, os Estados não podem pretender exigir o DIFAL nas operações interestaduais com base em lei publicada quando inexistia lei complementar a respeito do tema, como reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal.

É evidente que leis estaduais editadas em momento anterior à LC 190/2022 padecem de inconstitucionalidade, que se configura justamente quando algum dos requisitos procedimentais da elaboração normativa é desrespeitado, seja a competência para disciplinar a matéria – como é o caso, seja um quórum específico ou mesmo um pressuposto objetivo para editar ato normativo.

E, a despeito da publicação da Lei Complementar 190/2022, também não há que se falar em convalidação das Leis Estaduais anteriores e de sua constitucionalidade superveniente, uma vez que não é admitido no ordenamento jurídico pátrio.

Nesse ponto, importante destacar que o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se manifestar acerca da impossibilidade da configuração da constitucionalidade superveniente das normas.

A análise desse tema pela Corte Superior ocorreu, dentre outras ocasiões, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 390.840, no qual foi analisada a constitucionalidade do artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei 9.718/98, que alterou a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Naquele caso, para relembrar, a Lei nº 9.718 foi publicada no dia 28 de novembro de 1998, momento no qual o artigo 195, inciso I, da CF, autorizava a criação de contribuição social incidente sobre o faturamento da pessoa jurídica. Contudo, a alteração promovida pelo artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei 9.718/98, pretendeu a tributação pelo PIS e pela COFINS da receita bruta da pessoa jurídica, que possuía uma abrangência maior do que o faturamento, importando, na prática, no alargamento da base de cálculo de tais contribuições, sem que o texto constitucional tivesse autorizado a criação sobre a receita.

Antes que os efeitos do artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 9.718/98, tivessem início, foi promulgada a EC nº 20/1998, que modificou a redação do inciso I, do artigo 195, da CF, passando a prever a possibilidade de instituição de contribuição social também sobre a receita da pessoa jurídica.

Ao apreciar o RE nº 390.840, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela inconstitucionalidade do artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 9.718/98, visto que, quando da

sua publicação, a Constituição Federal não autorizava a incidência de contribuição social sobre a receita da pessoa jurídica.

Além do fato de que a EC 20/98 ter sido promulgada antes do início da produção dos efeitos do dispositivo não afetaria o exame da constitucionalidade, que se volta ao instante do ingresso da norma no sistema.

Diante disso, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que “o sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente”, conforme consta da própria emenda do julgado.

A esse respeito, cumpre destacar trecho do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, que muito bem abordou a questão, ressaltando que, dada a impossibilidade de convalidação posterior da norma inconstitucional (no caso, o artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei 9.718/98), a cobrança da exação nela prevista dependeria de publicação de nova lei compatível com o ordenamento jurídico vigente:

"(...) Cabe registrar, de outro lado, senhora presidente, considerada a modificação introduzida no conteúdo primitivo do artigo 195, I, da Constituição, que não se revela aceitável nem acolhível, para os fins postulados pela União Federal, o reconhecimento de que a EC 20/98 poderia revestir-se de eficácia convalidante, pois — como ninguém ignora — as normas legais que se mostram originariamente inconciliáveis com a Lei Fundamental não se convalidam pelo fato de emenda à Constituição, promulgada em momento posterior, havê-las tornado compatíveis com o texto da Carta Política. Se o Poder Público quiser proceder de acordo com o teor de superveniente emenda à Constituição, deverá produzir nova legislação compatível com o conteúdo resultante do processo de reforma constitucional, não se viabilizando, em consequência, a convalidação de diploma legislativo originalmente inconstitucional. Cumpre advertir, por isso mesmo, que a superveniência de emenda à Constituição, derivada do exercício, pelo Congresso Nacional, do poder de reforma, não tem o condão de validar a legislação comum anterior, até então incompatível com o modelo positivado no texto da Carta Política".

Sendo assim, transportando este entendimento sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal para o caso do DIFAL, fica mais do que evidente de que qualquer lei estadual

que preveja a incidência do DIFAL nas operações interestaduais de mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, padece de inconstitucionalidade formal (uma vez que publicada sem respaldo de Lei Complementar), a qual não pode ser sanada em decorrência da superveniente publicação da Lei Complementar nº 190/2022.

Inclusive, este tem sido o entendimento dos Tribunais Estaduais, de que o ICMS DIFAL só poderia ser cobrado, a partir de 1º de janeiro de 2023, como pode-se observar:

AGRAVO DE INSTRUMENTO – Mandado de segurança preventivo – Pedido liminar que busca a suspensão da exigibilidade do ICMS-DIFAL - Liminar deferida – Inviabilidade de concessão de medida que implicaria no esgotamento, no todo ou em parte, do objeto da ação mandamental - Não bastasse isso, no Pedido de Suspensão de Liminares e de Sentenças, processo nº 2062922-77.2022.8.26.0000, proposto pelo Estado de São Paulo, foi proferida decisão do Presidente do Tribunal de Justiça determinando a suspensão da eficácia das decisões proferidas em Primeiro Grau que determinaram a suspensão da exigibilidade da cobrança do ICMS-DIFAL antes de 1º de janeiro de 2023. R. decisão reformada. Recurso provido. (TJSP; Agravo de Instrumento 3007168-36.2022.8.26.0000; Relator (a): Carlos Eduardo Pachi; Órgão Julgador: 9ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 10ª. Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 01/12/2022; Data de Registro: 01/12/2022)

AGRAVO DE INSTRUMENTO – Mandado de Segurança – Diferencial de Alíquotas ("DIFAL") – Demanda visando afastar a cobrança do ICMS-DIFAL para o exercício de 2022 – Liminar deferida – Pretensão de reforma – Descabimento – Entendimento firmado pelo STF sobre a questão - LC 190/2022 que foi publicada apenas em 05/01/2022 – Em razão do princípio da anterioridade insculpido no art. 150, III, "b" e "c", da CF, a cobrança só poderá ocorrer a partir do exercício de 2023 – Manutenção da r. decisão – Recurso desprovido. (TJSP; Agravo de Instrumento 3006742-24.2022.8.26.0000; Relator (a): Silvia Meirelles; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro de São Bernardo do Campo - 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 30/11/2022; Data de Registro: 30/11/2022)

Apelação. Mandado de Segurança. Diferencial de Alíquota (DIFAL) do ICMS. Comércio interestadual de mercadorias. Pleito de afastamento da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS. Segurança denegada. Recurso do contribuinte buscando a inversão do julgado. Admissibilidade. Tributo previsto pela Lei

Estadual nº 17.470, publicada em 13/12/2021. Indispensáveis normas gerais, contudo, veiculadas apenas na Lei Complementar nº 190/2022, publicada já em janeiro de 2022. Princípio da anterioridade nonagesimal e anual. Aplicação do entendimento consagrado pelo C. STF no Tema nº 1.093. Cobrança que não pode ocorrer antes do exercício financeiro de 2023. Precedentes. Recurso provido para conceder a segurança, por maioria de votos. (TJSP; Apelação Cível 1006977-60.2022.8.26.0053; Relator (a): Aroldo Viotti; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 29/11/2022; Data de Registro: 30/11/2022)

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - CONVÊNIO Nº 93/2015 DO CONFAZ - INCONSTITUCIONALIDADE - AÇÕES JUDICIAIS EM CURSO - EXCEÇÃO À MODULAÇÃO DOS EFEITOS - PUBLICAÇÃO DA ATA DE JULGAMENTO - IMPETRAÇÃO ANTERIOR - APLICABILIDADE - DIFERENÇA DE ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL(DIFAL) - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE - FUNDO ESTADUAL DE COMBATE À POBREZA(FECP) - INCIDÊNCIA VINCULADA AO ICMS - COBRANÇA INDEVIDA - RECURSO PROVIDO. 1. O Supremo Tribunal Federal decidiu, no julgamento do RE nº 1.287.019, sob o regime de repercussão geral, e da ADI nº 5.469, que é inconstitucional a cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS sem a edição de lei complementar, razão pela qual declarou inconstitucionais as cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/2015 do CONFAZ. 2. Na modulação dos efeitos, definiu a Suprema Corte que a decisão produziria efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento(2022), ressalvadas as ações judiciais em curso. 3. Segundo entendimento jurisprudencial a eficácia das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade ocorre a partir da publicação da ata de julgamento. 4. Considerando que o mandado de segurança foi impetrado antes da publicação da ata da sessão de julgamento, devem ser aplicados os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, com a suspensão da exigibilidade do DIFAL/ICMS, por se tratar de ação judicial em curso. 5. O Fundo Estadual de Combate à Pobreza(FECP) atua como alíquota adicional sobre o ICMS, regulamentada pelo art. 12-A da Lei Estadual nº 6.763/1975. 6. Diante da ilegalidade da cobrança do DIFAL, inexistente fato gerador que autorize a incidência do adicional relativo ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza(FEPC), razão pela qual, há que ser afastada a cobrança, nos termos do pleito recursal. 7. Recurso provido. (TJMG - Agravo de Instrumento Cv 1.0000.21.129107-5/001, Relator(a): Des.(a) Raimundo Messias Júnior , 2ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 22/11/2022, publicação da súmula em 29/11/2022)

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PRETENSÃO DE NÃO RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS (DIFAL) E, CONSEQUENTEMENTE, DO ADICIONAL DO FUNDO ESTADUAL DE COMBATE À POBREZA (FECF) INCIDENTE SOBRE O DIFAL, EM OPERAÇÕES DE VENDA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS A CONSUMIDORES FINAIS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. SENTENÇA DENEGATÓRIA DA SEGURANÇA. APELAÇÃO DAS IMPETRANTES.

1. Julgamento do Tema nº 1093 pelo STF acerca da matéria.
2. Tese fixada no sentido de que 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.
3. Declaração de inconstitucionalidade de cláusulas do Convênio ICMS nº 93/2015, na ADI nº 5469.
4. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para que as decisões produzam efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, ou seja, a partir de 2022, à exceção das ações judiciais em curso, imediatamente alcançadas pelos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.
5. Como a presente demanda foi distribuída em 03/08/2018, antes do julgamento pelo STF, realizado em 24/02/2021, com trânsito em julgado em 18/03/2022, o caso concreto se enquadra na ressalva citada, o que enseja o provimento do recurso, para conceder a ordem pleiteada.
6. Subsunção do caso em tela ao precedente vinculante. Art. 927, I e III, do CPC.
7. Reforma da sentença para conceder a ordem e suspender a exigibilidade do recolhimento do DIFAL e do recolhimento do FECF incidente sobre o DIFAL. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (0182826-59.2018.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). JOÃO BATISTA DAMASCENO - Julgamento: 15/06/2022 - VIGÉSIMA QUARTA CÂMARA CÍVEL)

Ademais, é certo dizer que a publicação de nova lei estadual para cobrança do DIFAL não deverá ocorrer de maneira imediata, sendo necessária a observância aos princípios da anterioridade nonagesimal e anual, previstos no artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da CF, conforme demonstrado ao logo deste trabalho.

IV – JULGAMENTO DAS ADI’S 7066, 7070 E 7078

Em breve relato, as ADI’s com pedido de Medida Cautelar foram interpostas visando à suspensão de eficácia e interpretação conforme a Constituição Federal do art.

3º, da Lei Complementar 190, que sujeita a produção dos efeitos da referida Lei ao disposto na alínea “c”, do inciso III, do art. 150, da Constituição Federal, o qual prevê o reforço de 90 dias à anterioridade geral ou anual, instituída na alínea “b” do mesmo dispositivo constitucional.

Na data de 14/09/2022, foi determinada a inclusão do feito na pauta de julgamento agendada entre os dias 23/09/2022 e 30/09/2022.

Na ocasião, o relator das ADI’s, Ministro Alexandre de Moraes, proferiu voto desfavorável aos contribuintes, julgando improcedente a ADI 7066, parcialmente procedente a ADI 7070 e procedente a ADI 7078. Veja-se trechos do voto do relator:

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. (...)

Anote-se que o princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, “b”, da CF) positiva um dos mais tradicionais mecanismos de limitação ao poder de tributar. Como já tive oportunidade de observar em sede doutrinária (Direito Constitucional, Capítulo 16, item 9, pág. 930), o princípio da anterioridade tributária consagra que, em regra, nenhum tributo, seja da União, Estados, Distrito Federal ou 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. (...)

Assim, além de constituir um dos princípios constitucionais tributários, o princípio da anterioridade tem natureza jurídica de garantia individual, pois assegura a possibilidade de o contribuinte programar-se contra a ingerência estatal em sua propriedade, preservando-se, pois, a segurança jurídica.

É certo que o princípio não tem aplicação universal, excepcionando-se, por previsão constitucional (arts. 150, § 1º; 155, § 4º, IV, e “c”; e 195, § 6º), em relação a alguns tributos, consideradas as diferentes funções cumpridas por cada um deles. Trata-se, ainda, de postulado circunscrito às hipóteses de instituição ou majoração de tributo, cuja tutela não abrange, como já assentado por este SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, hipóteses de prorrogação de tributos (RE 584.100, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJe de 5/2 /2010); de revogação de norma que diminuiria alíquota (RE 566.032, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe de 23/10/2009); de redução ou extinção de desconto (ADI 4.016 MC, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe de 24/4/2009); ou de alteração de índice de correção monetária (RE 200.844 AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJe de 16/8/2002).

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).

A EC 87/2015 previu a progressiva substituição da incidência da alíquota interna pela soma da alíquota interestadual com o DIFAL, transferindo a receita dos Estados de origem para os Estados de destino, nessa modalidade de operação (art. 99 do ADCT).

A suspensão da incidência do DIFAL, mantida a incidência apenas da alíquota interestadual, seria inconsistente sob o ponto de vista de que essa tributação não ocorria assim antes da lei impugnada (ou da EC 87/2015), quando incidia a alíquota interna em favor do Estado de origem.

Caso se entendesse que a nova sistemática de tributação não poderia ser exigida no presente exercício, como pretende a Requerente ABIMAQ, teríamos um resultado claramente incongruente, ante a impossibilidade de se resgatar a sistemática

anterior à EC 87/2015: não seria aplicada uma parte da nova regulamentação, relativa à identificação do novo sujeito ativo, tida por ineficaz em face do contribuinte, mas mantido o fracionamento do produto da arrecadação; então, a pretendida incidência da anterioridade, na espécie, modificaria a prática fiscal em prejuízo das Fazendas dos Estados de destino.

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 julgamento da ADI 5469, isso sem qualquer inovação relevante no tratamento da matéria, pelo que não deve incidir, por inaplicável, a regra da anterioridade tributária.

Assim, JULGO IMPROCEDENTE a ADI 7066, para declarar a constitucionalidade da produção de efeitos da LC 190/2022 no exercício de 2022. (...) PARCIALMENTE PROCEDENTE a ADI 7070, proposta pelo Governador do Estado de Alagoas; e PROCEDENTE a ADI 7078, proposta pelo Governador do Estado de Ceará, em ordem a declarar a inconstitucionalidade da expressão “observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea ‘c’ do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal”, contida no art. 3º da Lei Complementar 190/2022.

No entanto, o entendimento adotado pelo relator não é o correto. Para o relator, Min. Alexandre de Moraes, o DIFAL trata-se de mera regra de repartição de arrecadação tributária nas operações interestaduais ao que prescinde-se da observância das regras constitucionais da anterioridade incorrendo, assim, o legislador em inconstitucionalidade o art.3º, da LC 190/22, ao submetê-la à observância do princípio da anterioridade nonagesimal.

Tem-se, no entanto, que tal questão quanto à natureza jurídica do DIFAL já restou apreciada quando do Tema 1093, rel. Min. Dias Toffoli, ocasião na qual firmou-se entendimento que tal regramento termina por estabelecer nova relação jurídica tributária ao dispor sobre sujeição tributária ativa e aspectos temporais e quantitativos do fato gerador portanto, de nova obrigação tributária correspondendo, assim, à instituição e/ou aumento de tributo.

Diante disso, quando do início do julgamento das ADI's, o Min. Dias Toffoli realizou pedido de vista para apresentar voto-vista divergente no sentido de reconhecer a constitucionalidade do art. 3º, da LC 190, para reconhecer, portanto, a aplicação do

princípio da anterioridade nonagesimal (art.150, III, “c”) expressamente mencionado na parte final do dispositivo.

Após o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, que julgava improcedente a ação direta, reconhecendo a constitucionalidade da cláusula de vigência prevista no art. 3º da LC nº 190/22, no que estabeleceu que essa lei complementar passou a produzir efeitos decorridos noventa dias da data de sua publicação, o Ministro Edson Fachin, acompanhado por Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, André Mendonça e Rosa Weber, proferiu brilhante voto para julgar procedente a ação, para aplicar interpretação conforme ao art. 3º da LC n.190/2022, que deve observar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal. Veja-se trechos do brilhante voto divergente:

A Emenda Constitucional n.42/2003 ao introduzir a alínea “c” ao art.150, III, assim o fez de modo complementar ao já prescrito na alínea “b”, que já previa a anterioridade anual, justamente, com o propósito de tutela de um âmbito de segurança jurídica ao contribuinte que via-se surpreendido por alterações na legislação tributária à cada “virada” de exercício.

Portanto, a partir de então, as alterações na legislação tributária que correspondam à instituição e/ou aumento de tributo necessariamente devem observar ambas as regras de anterioridade: anual e nonagesimal; o que resta expresso na parte final do dispositivo introduzido pela EC 42 /2003: “ 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”.

(...)

Com as venias de estilo DIVIRJO do Min.Dias Toffoli neste ponto ao que entendo que, embora a atecnia da redação legislativa do dispositivo do art.3º da LC n.190/2022, tem-se por evidente a sujeição de tal lei complementar, que dispõe sobre nova sujeição tributária, às ambas regras da anterioridade, na medida em que, inclusive, seria prescindível tal dispositivo final por tratar-se de limitação constitucional explícita ao poder de tributar.

Ademais, a aplicação do valor segurança jurídica às relações jurídicas tributárias em muito transcende os princípios constitucionais tributários explícitos da irretroatividade, legalidade, anterioridade e anterioridade nonagesimal. (TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto. Princípios e limites da tributação . v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 430.)

(...)

Há muito a jurisprudência deste E.STF é no sentido de que qualquer medida que corresponda a instituição e/ou aumento do

ônus tributário deve necessariamente observar o princípio da anterioridade do exercício independentemente do veículo legislativo que a introduz (Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325 – DF, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 23- 09-2004, DJU 06-10-2006, p. 32. Recurso Extraordinário nº 587.008 – SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 02-02-2011, DJe 05-05-2011; Recurso Extraordinário nº 578.846 – SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06-06-2018, DJe 05-02-2019; Recurso Extraordinário nº 566.032 -RS, SRF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 25-06-2009, DJe 22-10-2009.)

ortanto, a Lei Complementar em matéria tributária de igual modo deve observar ambas regras da anterioridade tributária, sobretudo, quando dispõe acerca do DIFAL que correspondem à autênticas regras de atribuição de competências tributárias aos estados destinatários das operações de circulação de mercadorias para consumidor final nãocontribuinte, conforme há muito sedimentado desde a edição da Emenda Constitucional n.87/2015 (BEVILACQUA, Lucas e TAKANO, Caio. ICMS e a EC 87/2015. In: SOARES DE MELO, Fábio e CORAZA, Edson. ICMSquestões fundamentais. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p.215).

Sustentam os estados da federação que prescindível observância da anterioridade, na medida em que o DIFAL trata-se de mera repartição do produto da arrecadação tributária do ICMS e apuração do tributo devido; o que não corresponde, no entanto, ao entendimento fixado por este E.STF na assentada anterior, tanto, que fixou-se entendimento pela necessidade de edição de Lei Complementar; sujeita a ambas regras da anterioridade.

(...)

Nesse cenário jurisprudencial e legislativo, tem-se que o art.3º, da LC n. 190/22, ao remitar ao art.150, III, “c”, da Constituição, evidencia sua submissão não só à anterioridade nonagesimal, mas, também, à anterioridade do exercício considerando que o art.150, III, “c”, dispõe expressamente in fine: “observado o disposto na alínea “b”, isto é, a LC n. 190/22 tem aptidão para produzir efeitos apenas em 01/01/2023.

Diante do exposto, julgo procedente a ADI n.7066, para aplicar interpretação conforme ao art.3º, da LC n.190/2022 que deve observar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal e julgo improcedente as ADIs n.7070/AL e 7078/CE

Após o Voto do Ministro Fachin, que reconheceu que como a Lei Complementar 190/2022 termina por corresponder um aumento do ônus tributário, necessitando, necessariamente se sujeitar às regras da anterioridade, em respeito ao princípio da segurança jurídica, o Ministro Gilmar Mendes pediu vista dos autos.

O julgamento deve recomeçar na sessão plenária virtual do dia 09/12/2022 ao dia 16/12/2022, tendendo à ser favorável ao contribuinte para assegurar o direito da cobrança do DIFAL apenas a partir de 01/01/2023.

V – CONCLUSÃO

A conclusão deste trabalho, é de que o ICMS DIFAL só pode ser cobrado em 01/01/2023, pelos seguintes fundamentos:

Em 1º lugar, a uniformização da produção de efeitos se coaduna com a razão de ser da própria LC 190/22. A lei surge justamente para uniformizar o mercado comum relativamente ao ICMS-Difal. Ela condiciona a sua própria produção de efeitos para que se assegure também uma cobrança uniforme, a partir do mesmo termo inicial.

Em 2º lugar, se com a referência do art. 3º da LC 190/22 à alínea “c” do inciso III do art. 150 da Constituição voltou-se a atribuir um lapso temporal entre a data de publicação da LC 190/22 e sua produção de efeitos, então se deve importar todo o conteúdo da alínea “c” relativo à imposição de um período: a noventena (“antes de decorridos noventa dias”) e a anterioridade do exercício (“observado o disposto na alínea b”)

Essa interpretação está em linha com a sistemática da anterioridade nonagesimal, firmemente estabelecida na Constituição por meio da Emenda Constitucional 42/03. Como, por vezes, o legislador esperava até o mês de dezembro para aumentar tributos, considerando que eles poderiam já ser exigidos no mês subsequente (ou seja, o 1º dia do exercício financeiro seguinte), essa emenda adicionou a noventena como um complemento. Portanto, a anterioridade nonagesimal é uma garantia adicional e cumulativa à anterioridade do exercício.

Em 3º lugar, essa conclusão se vincula com a própria razão de ser de uma remissão, a qual se presta à economia legislativa. Se o legislador quisesse estabelecer só a noventena, ele poderia indicar isso expressamente: “90 dias”. Contudo, o legislador complementar escolheu um dispositivo que, além de prescrever os 90 dias, pressupõe a

observância da anterioridade de exercício. Desse modo, a interpretação pela aplicação de ambas as anterioridades é a única que justifica a economia legislativa da remissão feita.

Logo, como a LC 190 foi publicada em 2022, então, ao se aplicar o lapso temporal visado pelo seu art. 3º, constata-se que sua produção de efeitos só se iniciará em 1º de janeiro de 2023. É a autonomia do Congresso Nacional como legislador complementar. E essa autonomia deve ser respeitada porque está em linha com a exigência de uma cobrança uniforme do ICMS-Difal, nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

REFERÊNCIAS

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). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm

ABREU, online, acessado 06/10/2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-04/mariana-guimaraes-difal-simplesinconstitucionalidade>

CONVÊNIO CONFAZ 93/2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15

EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2013.
BRASIL. Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988.

NOVAIS, Rafael. Direito tributário facilitado / Rafael Novais. – 3. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018.

SCHOUERI, Luis Eduardo Direito tributário / Luís Eduardo Schoueri. – 2. ed. – São Paulo : Saraiva, 2012. 1. Direito tributário 2. Direito tributário - Brasil I. Título.

LINS, Robson Maia. Curso de direito tributário brasileiro. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019

Ávila, Humberto. Segurança jurídica: Entre a permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011

Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 4ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2014

PICCOLI, Karin Rose Mussi Botelho. O ICMS sobre o comércio eletrônico – As polêmicas geradas pela EC nº 87/2015. São Paulo: IOB SAGE

Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva, **2017**. 1. Direito tributário 2.

Schoueri, Luis Eduardo – Direito tributário, 2012

Parecer nº 1.226/2015, da PGFN

Curso de Direito Constitucional Tributário, 22ª Edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 52/2006, Malheiros Editores

NOVAIS, Rafael. Direito tributário facilitado / Rafael Novais. – 3. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2018

HARADA, Kyioshi. Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Atlas, 2010