

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

**A SISTEMÁTICA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS A  
PARTIR DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/15: OBSERVÂNCIA DA  
APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE ANUAL E  
NONAGESIMAL**

**ANA CLHARA FIGUEIREDO CARVALHO BARREIRO**

**RIO DE JANEIRO**

**2024**

**ANA CLHARA FIGUEIREDO CARVALHO BARREIRO**

**A SISTEMÁTICA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS A  
PARTIR DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/15: OBSERVÂNCIA DA  
APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE ANUAL E  
NONAGESIMAL**

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

**RIO DE JANEIRO**

**2024**

## CIP - Catalogação na Publicação

B271s Barreiro, Ana Clhara Figueiredo Carvalho  
A SISTEMÁTICA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS  
A PARTIR DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/15:  
OBSERVÂNCIA DA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA  
ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL / Ana Clhara  
Figueiredo Carvalho Barreiro. -- Rio de Janeiro,  
2024.  
50 f.

Orientador: Eduardo Maneira.

Coorientador: Luciana Silveira.

Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2024.

1. Diferencial de Alíquota ("DIFAL"). I. Maneira,  
Eduardo, orient. II. Silveira, Luciana, coorient.  
III. Título.

**ANA CLHARA FIGUEIREDO CARVALHO BARREIRO**

**A SISTEMÁTICA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS A PARTIR  
DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/15: OBSERVÂNCIA DA APLICAÇÃO DOS  
PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL**

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

Data de Aprovação: 18/06.2024.

Banca Examinadora:

Orientador Eduardo Maneira

---

Daniel Serra Lima

---

Luciana Silveira

**RIO DE JANEIRO**

**2024**

## AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço à minha família pelo apoio incondicional durante toda a minha jornada acadêmica. Especialmente ao meu pai, que sempre valorizou a educação e me incentivou a buscar conhecimento. À minha mãe, por me ensinar a erguer a cabeça em face às dificuldades, mostrando-me a importância da perseverança. Aos meus irmãos, Anna Carolina e Rommulo, por serem exemplos que eu sigo e por estarem sempre ao meu lado.

Aos meus amigos, que foram uma fonte constante de apoio e encorajamento. Em especial, à Mariana, Beatriz, João Pedro e Arthur, pela amizade e por compartilharem momentos inesquecíveis ao longo desta caminhada.

À Carla Patrão, por ser um exemplo de mulher de fibra e resiliência, cuja determinação e força me inspiraram a continuar mesmo nos momentos mais difíceis.

Ao meu companheiro de vida, Thomaz, cuja presença tornou tudo possível. Sua paciência, compreensão e amor foram fundamentais para que eu pudesse alcançar este objetivo. Sem você, esta conquista não teria sido possível.

A todos vocês, minha mais profunda gratidão.

*“Se a educação sozinha não transforma a sociedade, sem ela tampouco a sociedade muda.”*

(Paulo Freire)

## RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso oferece uma análise aprofundada sobre a sistemática do Diferencial de Alíquota do ICMS, especialmente após a promulgação da Emenda Constitucional nº 87/15. Além de examinar os efeitos da Lei Complementar 190/2022, o estudo questiona a legalidade da cobrança do ICMS DIFAL em 2022 à luz dos princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal. Ao longo da pesquisa, é traçado um panorama da evolução da cobrança do ICMS DIFAL, desde sua regulamentação inicial pela CONFAZ até as mais recentes decisões do Supremo Tribunal Federal, visando compreender os desafios e implicações dessa normativa tributária. Conclui-se que a cobrança no mesmo exercício financeiro da publicação da lei instituidora seria ilegal, conforme a exigência constitucional de um período de adaptação entre a instituição da obrigação tributária e sua efetiva aplicação, evidenciando a importância do judiciário na definição dos rumos da tributação no Brasil. O recente Tema 1266, afetado pelo STF, destaca a necessidade de uma análise cuidadosa sobre a aplicação retroativa da legislação tributária e a constitucionalidade superveniente, em prol da segurança jurídica e do equilíbrio entre os interesses do Estado e dos contribuintes, ressaltando a importância de um debate contínuo e aprofundado sobre o tema.

**PALAVRAS-CHAVE:** Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços; Diferencial de Alíquota; Princípio da Anterioridade Nonagesimal; Princípio da Anterioridade Anual; Emenda Constitucional; Lei Complementar.

## ABSTRACT

This paper seeks to analyze the ICMS Rate Differential system, especially after the implementation of Constitutional Amendment 87/15. In addition to examining the effects of Complementary Law 190/2022, the study questions the legality of charging ICMS DIFAL in 2022 in light of the constitutional principles of annual and 90-day anteriority. The research leads to an overview of the evolution of the collection of ICMS DIFAL, from its initial regulation by CONFAZ to the most recent decisions of the Federal Supreme Court, to understand the challenges and implications of this tax regulation. It concludes that its collection in the same financial year as the publication of the law establishing it would be illegal, by the constitutional requirement of an adaptation period between the establishment of the tax obligation and its effective application, highlighting the importance of the judiciary in defining the direction of taxation in Brazil. The recent Supreme Court Theme 1266 highlights the need for a careful analysis of the retroactive application of tax legislation and its supervening constitutionality, for the sake of legal certainty and the balance between the interests of the state and taxpayers, emphasizing the importance of a continuous and in-depth debate on the subject.

Keywords: Tax on the Circulation of Goods and Provision of Services; Aliquot Differential; Principle of Nonagesimal Anteriority; Principle of Annual Anteriority; Constitutional Amendment; Complementary Law.



## LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CPC	Código de Processo Civil
CF	Constituição Federal
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
DIFAL	Diferencial de Alíquota
EC	Emenda Constitucional
ED-AgR	Embargos de Declaração no Agravo Regimental
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
LC	Lei Complementar
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
RE-RG	Recurso Extraordinário com repercussão geral
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	3
1. PRINCÍPIOS QUE REGEM O DIREITO TRIBUTÁRIO .....	4
2. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS: UMA ANÁLISE CONCEITUAL E HISTÓRICA.....	9
3. EMENDA CONSTITUCIONAL nº 87/2015 E INVASÃO DA COMPETÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR PELO CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015 .....	13
4. JULGAMENTO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.469/DF E DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019/DF (TEMA 1.093 DA REPERCUSSÃO GERAL).....	18
5. LEI COMPLEMENTAR nº 190/2022 .....	21
8. TEMA 1266 AFETADO PELA REPERCUSSÃO GERAL DO STF .....	35
9. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	39
BIBLIOGRAFIA .....	42

## INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um tributo estadual que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de interestadual e intermunicipal. Por corresponder a uma das principais fontes de receita dos estados e do Distrito Federal, esse imposto tem especial relevância na relação entre esses entes e os contribuintes.

Por esse motivo, diversos debates se acumularam nos Tribunais Superiores acerca do imposto em exame. Atualmente, a principal controvérsia na esfera do ICMS envolve a possibilidade de cobrança do Diferencial de Alíquotas (DIFAL), considerando os princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal.

A Constituição Federal (CF)<sup>1</sup>, originalmente, estabeleceu que em operações interestaduais com destino ao consumidor final não contribuinte do ICMS, este imposto seria integralmente direcionado ao Estado de origem. Se o destinatário fosse contribuinte, o ICMS seria dividido entre o Estado de origem e o de destino, com o primeiro recebendo a alíquota interestadual e o último a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna.

No entanto, a expansão das vendas de mercadorias pelo meio digital gerou um desequilíbrio na distribuição do ICMS, uma vez que causou um aumento no número de operações interestaduais com destino ao consumidor final não contribuinte. Por consequência, houve uma concentração no recolhimento para os Estados mais industrializados, sendo esses tipicamente os Estados de origem, o que viola o pacto federativo ao aumentar as disparidades regionais.

Em uma tentativa de resolver essa questão, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional 87/2015, introduzindo o diferencial de alíquotas, que inicialmente incidia apenas nas operações de mercadorias destinadas ao consumo final contribuintes do imposto, mas foi estendido para operações com destinatários não contribuintes. No entanto, os Estados passaram

---

<sup>1</sup> BRASIL. [Constituição (1988)].

a cobrar o ICMS DIFAL baseados em normas infralegais, especificamente um convênio emitido pelo Confaz, o Convênio 93/2015, que regulamentou o tema.

Isso levou à controvérsia sobre a constitucionalidade dessa medida e a cobrança do imposto pelos Estados. O Supremo Tribunal Federal declarou a necessidade de instituição da cobrança do ICMS DIFAL através de uma legislação complementar. No entanto, após a sanção da referida Lei Complementar em 5 de janeiro de 2022, originou-se a controvérsia discutida neste estudo: a legislação complementar referente ao ICMS DIFAL deveria obedecer aos princípios da anterioridade?

Diante desse contexto, a proposta deste trabalho concentra-se na observância aos princípios da anualidade e noventena no que tange à cobrança do ICMS DIFAL, regulamentada pela recente Lei Complementar 190/2022, em especial quanto a seus efeitos em transações que envolvem mercadorias direcionadas ao consumidor final, não englobando demais prestações interestaduais.

Busca-se também fazer um breve exame sobre a necessidade de edição de leis estaduais para regulamentarem a cobrança do ICMS DIFAL no âmbito regional, o que renovou a discussão quanto a necessidade de alinhamento com os princípios fundamentais em referência.

Esse estudo se revela necessário para compreender se a cobrança do ICMS DIFAL, no âmbito das diversas mudanças normativas, está em consonância com os preceitos basilares do Direito Tributário brasileiro, protegendo a segurança jurídica e a regularidade do sistema tributário.

## **1. PRINCÍPIOS QUE REGEM O DIREITO TRIBUTÁRIO**

No contexto do Direito Tributário, é necessário compreender o conceito de princípio, bem como a sua importância e sistemática no ordenamento jurídico brasileiro. Segundo Celso Antônio Bandeira de Melo:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, seu verdadeiro alicerce, disposição fundamental que irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas,

exatamente porque define a lógica que lhe dá sentido harmônico. Eis porque violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma.<sup>2</sup>

Ao adentrar na análise dos princípios do Direito Tributário brasileiro, é fundamental destacar que a Constituição de 1988 introduziu no país o Estado Social e Democrático de Direito, trazendo consigo diversos princípios basilares. Dentro desse contexto, os princípios constitucionais tributários desempenham o papel de limitar o poder de tributar do Estado em relação aos contribuintes, orientando a arrecadação e fiscalização.

Os princípios regentes do Direito Tributário podem ser divididos em duas categorias: princípios gerais, explicitados no artigo 145 e seguintes da CF, e princípios específicos, que demandam uma interpretação cuidadosa do texto legal. Entre os principais princípios do Direito Tributário Brasileiro, destacam-se:

1. Princípio da Legalidade: trata-se de princípio de ordem constitucional que determina que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”* (art. 5º, II, da CF). No que tange ao Direito Tributário brasileiro, estabelece que a instituição ou majoração de tributos depende de prévia autorização legal. É um princípio fundamental para garantir a legalidade das imposições tributárias, conforme art. 150, I, da CF: *“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”*.
2. Princípio da Irretroatividade: impede que o contribuinte seja onerado por um fato gerador ocorrido antes da entrada em vigor da lei que institui ou eleva um tributo. Essa medida visa proporcionar ao contribuinte o conhecimento prévio das implicações de suas ações, assegurando que ele não seja surpreendido retroativamente por alterações tributárias. Este princípio especificamente aborda situações em que há um aumento ou criação de tributos. Contudo, quando a legislação estabelece uma condição mais favorável ao contribuinte, a nova regra terá efeito imediato, podendo incorporar os termos de sua aplicação. Dessa forma, o princípio da irretroatividade visa garantir a estabilidade e a previsibilidade das relações tributárias, protegendo o contribuinte de eventuais ônus decorrentes de alterações retroativas na legislação tributária.

---

<sup>2</sup> MELLO (207), p. 747-748.

3. **Princípio da Vedação ao Confisco:** estabelece que é proibido o uso do tributo com o intuito de confiscar, ou seja, o Estado é impedido de, sob a justificativa de cobrança tributária, apropriar-se indevidamente dos bens dos contribuintes. Essa premissa, conhecida como Princípio do Não Confisco, representa uma garantia constitucional de que a carga tributária não incidirá de forma excessiva sobre o contribuinte. Em outras palavras, assegura que a tributação será justa e que a Administração não utilizará os tributos como meio de violar o direito de propriedade do contribuinte.
4. **Princípio da Liberdade de Tráfego:** a CF do Brasil estabelece limitações rigorosas à capacidade dos entes estatais de impor restrições ao tráfego de pessoas ou mercadorias por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, com exceção da possibilidade de cobrança de pedágio em vias mantidas pelo Poder Público. O princípio da liberdade de tráfego, enraizado na Constituição, visa salvaguardar o fluxo irrestrito de bens e pessoas entre diferentes regiões, respaldando-se também na garantia constitucional da liberdade de locomoção. A Carta Magna proíbe explicitamente autoridades de adotar medidas que possam direta ou indiretamente obstruir a livre circulação em todo o território nacional. Vale destacar que, mesmo diante dessa proteção, a Constituição permite a incidência de impostos sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal.
5. **Princípio da Capacidade Contributiva:** O princípio da capacidade contributiva no Direito Tributário brasileiro é essencial para estabelecer a justiça na imposição de tributos, assegurando que o pagamento seja proporcional à capacidade econômica de cada contribuinte. Presente no artigo 145, § 1º, da CF, o princípio orienta que a tributação deve ocorrer "sempre que possível", considerando a capacidade do Estado em instituir impostos para estruturar o mercado. Essa capacidade contributiva atua de forma objetiva, exigindo que o legislador leve em conta apenas manifestações de força econômica na elaboração das normas tributárias, enquanto o aspecto subjetivo obriga a consideração das características pessoais do contribuinte na definição da base de cálculo. A complexidade desse princípio, multifacetado e interligado a diversos outros princípios tributários, é evidenciada pela jurisprudência variada do Supremo Tribunal Federal. Com uma visão abrangente, o debate contemporâneo explora a relação entre

justiça distributiva e capacidade contributiva, destacando a relevância desse pilar para equilibrar as contribuições individuais às despesas nacionais.

6. Princípio da Anterioridade Tributária: presente na Ordem Constitucional, desempenha um papel necessário para proporcionar previsibilidade ao contribuinte. Sua essência reside na prevenção de cobranças ou aumentos abruptos de tributos, que poderiam afetar significativamente o planejamento financeiro do administrado. Esse princípio, ao garantir um período mínimo entre a criação ou majoração de tributos e sua efetiva cobrança, visa assegurar estabilidade e segurança jurídica, elementos fundamentais para a harmonia nas relações entre o Estado e o contribuinte. Essa salvaguarda contribui para evitar surpresas fiscais e permite que os contribuintes ajustem suas finanças de maneira mais adequada diante das mudanças no cenário tributário.

Este trabalho se concentrará nos princípios da anterioridade, essenciais para a discussão sobre a violação à noventena e à anualidade em relação à cobrança do ICMS DIFAL após o julgamento do Tema 1.093 pelo Supremo Tribunal Federal e considerando a edição da Lei Complementar nº 190/2022.

### **1.1. Princípio da Anterioridade Anual e Nonagesimal**

O princípio da anterioridade anual, consagrado no Artigo 150, inciso III, alínea "b" da CF, proíbe que União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrem tributos no mesmo exercício financeiro em que é publicada a lei que os instituiu ou aumentou:

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.

O princípio existe como forma de proteger o contribuinte, impedindo, assim, a aplicação imediata de alterações que aumentem a carga tributária a que ele está submetido. Embora seja uma perspectiva passível de debate, o entendimento do Supremo Tribunal Federal é de que normas que se limitam a alterar prazos de pagamento de tributos, mesmo antecipando-os, não agravam a situação do contribuinte, escapando da aplicação da regra da anterioridade do exercício.

Por outro lado, quando da promulgação da CF, a noventena – princípio que proíbe a produção de efeitos da norma que institui ou majora tributo nos 90 dias subsequentes à publicação do dispositivo legal - era aplicada exclusivamente às contribuições para o financiamento da seguridade social (art. 195, §6º, da CF). Conforme lecionado por Celso Antônio Bandeira de Melo:

Parte da doutrina denominava o princípio de anterioridade mitigada. O interessante é que, ao denominar de mitigada (sinônimo de suavizada, aliviada), a “anterioridade” aplicável a tais contribuições, a doutrina parecia imaginar que o princípio consistiria uma garantia menor ao contribuinte, uma restrição menor ao Estado. Na prática, o que se percebeu foi justamente o contrário. A anterioridade do exercício transformou-se numa garantia meramente formal, dado o costume de concentrar a publicação das alterações na legislação tributária no final do exercício. Assim, a anterioridade dita mitigada acabava por ser uma garantia bem mais eficiente para o contribuinte, pois lhe assegurava um período mínimo de dias para que readequasse seu orçamento, preparando-o para o aumento de carga tributária.<sup>3</sup>

A noventena se apresentou como ferramenta necessária para evitar a burla ao princípio da anterioridade anual, garantindo, assim, a sua eficácia. Diante disso, a demanda dos contribuintes era que a observância à anterioridade nonagesimal se tornasse a regra geral, tendo sido recepcionada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que incluiu no art. 150, III, da CF, a alínea c:

Art. 150: [...]

III – [...]

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.

Nota-se que o dispositivo em referência faz remissão expressa à anterioridade de exercício prevista na alínea “b” no artigo mesmo diploma legal. Sendo assim, a partir da EC nº 42/2003, e em conformidade com o princípio da não surpresa, a anterioridade anual e nonagesimal passaram a ser, em regra, cumulativamente exigíveis na cobrança de tributos.

A título exemplificativo, supõe-se que uma lei aumente a alíquota de determinado imposto em meados de novembro. Seguindo o princípio da anterioridade anual, a cobrança desse novo tributo só terá validade a partir de 1º de janeiro do ano subsequente. Além disso, a cobrança do tributo só poderia ser efetuada após decorridos, no mínimo, 90 dias da data de sua publicação. Isso assegura um intervalo mínimo de noventa dias entre a publicação da norma e a efetiva

---

<sup>3</sup> ALEXANDRE (2016), p. 133.



cobrança, garantindo um tempo razoável para que o contribuinte ajuste suas finanças diante de mudanças tributárias e evita que o estado edite leis precipitadas à véspera do encerramento do ano para possibilitar a cobrança imediata no início do ano subsequente.

## **2. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS: UMA ANÁLISE CONCEITUAL E HISTÓRICA**

### **2.1. O conceito de obrigação tributária**

Para iniciar a análise proposta, faz-se necessário dar um passo atrás e definir o conceito de obrigação tributária. No âmbito do direito tributário, essa obrigação se refere ao dever de um indivíduo ou entidade em contribuir para os recursos públicos, originando-se a partir da ocorrência de um fato previsto na norma legal.

Hugo de Brito Machado oferece uma definição didática e magistral sobre a obrigação tributária da seguinte maneira:

Diante da ocorrência, no mundo fenomênico, dos fatos descritos na norma jurídica tributária, ela incide, o que significa que colore ou carimba esses fatos, tornando-os “geradores” de direitos e obrigações, vale dizer, de uma relação no âmbito da qual alguém pode exigir o cumprimento da consequência prevista na norma, e outra pessoa é obrigada ao cumprimento dessa consequência. Surge, assim, da ocorrência do fato, e da incidência da norma tributária sobre ele, a obrigação tributária.<sup>4</sup>

A partir desse ensinamento, fica evidente que o ordenamento jurídico estabelece, em abstratos, situações – chamadas de hipótese de incidência – que ensejam o referido dever de contribuir. Quando essa hipótese de incidência ocorre no mundo real, constitui-se o fato gerador, sendo este o ponto de origem da obrigação tributária. Isso estabelece uma relação jurídico-tributária com o Estado, impondo a obrigação de cumprir o que está estipulado na hipótese de incidência.

Portanto, infere-se que uma relação jurídico-tributária se origina a partir de uma hipótese de incidência.

---

<sup>4</sup> BRITO, 2018.

## 2.2. Panorama do ICMS DIFAL até a EC nº 87/2015

O ICMS encontra fundamento constitucional no artigo 155, inciso I, alínea *b*, CF de 1988. Diferentemente do ICM, imposto estadual previsto na Constituição de 1967, o ICMS incluiu na sua base de incidência serviços de telecomunicações, como a prestação de serviços de internet, e os serviços de transporte interestadual, de acordo com a **redação original**:

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

I - Impostos sobre:

- a) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
- c) propriedade de veículos automotores

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

Dentro desse contexto, o imposto mencionado na alínea *b* do artigo 155 da CF incide quando ocorrem os seguintes fatos geradores: circulação jurídica de mercadorias, transporte interestadual ou intermunicipal de cargas ou pessoas, e serviços de telecomunicação.

A circulação, no que diz respeito ao ICMS, não pode ser considerada apenas fisicamente, pois se fosse assim, até mesmo a saída resultante de furto seria tributada<sup>5</sup>. A circulação que enseja a incidência do ICMS, de acordo com a maioria da doutrina, é a circulação jurídica, como afirma Alberto Xavier:

Em primeiro lugar, deve ter-se presente que a Constituição descreve a hipótese de incidência deste tributo como sendo a operação relativa à circulação em si mesma considerada. A ênfase posta no vocábulo 'operação' revela que a lei apenas pretendeu tributar os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade."<sup>6</sup>

Quanto às normas gerais do ICMS, a CF estabeleceu, em seu artigo 146, que cabe à Lei Complementar estabelecê-las, a qual deve versar sobre, entre outros temas, a base de cálculo dos tributos, os fatos geradores, os contribuintes.

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;

---

<sup>5</sup> BALEEIRO, 2018, p. 535.

<sup>6</sup> XAVIER, 1982, p. 294.

- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
  - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
  - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; e
  - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
  - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

No entanto, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal (ADCT), no artigo 34, §8º, permitiu que o ICMS fosse regulado por convênio, conforme a Lei 24, de 7 de janeiro de 1975. Nesse sentido, foi aprovado pelo CONFAZ o Convênio ICMS 66/88, regulamentando o imposto estadual enquanto não havia a edição da Lei Complementar, permanecendo em vigor até a aprovação da Lei 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

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

(...)

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

Na época da elaboração da CF, não houve previsão significativa de mudança na forma de comércio interestadual, o que resultou em dois tipos de situações:

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

(...)

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

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

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

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

Resumidamente, em operações interestaduais, a tributação do ICMS pode seguir uma das seguintes situações: a) se for destinada a um consumidor final contribuinte, haverá a divisão do tributo entre o Estado de origem e o de destino, sendo devido ao primeiro a alíquota interestadual e ao segundo a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do

Estado de origem; e b) se for destinada a um consumidor final não contribuinte, será aplicada a alíquota interna do Estado de origem, sendo devida a este último o recolhimento.

Com relação ao Convênio 66/88, em operações interestaduais de circulação de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado ou ao consumo final de empresas contribuintes do imposto, a cobrança seria compartilhada entre o Estado de origem e o de destino.

Nesses casos, o tributo a ser recolhido seria a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, e o fato gerador da obrigação tributária ocorreria na entrada da mercadoria no estabelecimento adquirente. Isso deu origem ao instituto do ICMS Diferencial de Alíquotas (ICMS DIFAL) na entrada.

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

Nesse cenário, na ocorrência de circulação de mercadorias entre dois Estados da Federação, existiam apenas duas situações de incidência tributária do ICMS: a) saída de mercadorias, onde o sujeito passivo da obrigação tributária é o remetente da mercadoria; b) entrada de mercadoria originária de outra unidade da federação em estabelecimento contribuinte do imposto destinada a uso e consumo ou ao ativo imobilizado, sendo o sujeito passivo da obrigação tributária o destinatário da mercadoria.

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

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

(...)

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

Essa situação, com a existência do ICMS DIFAL na entrada de mercadorias, permaneceu vigente até 1996, quando foi aprovada a Lei Kandir. Na nova Lei Complementar referente ao imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, o legislador não mencionou o diferencial de alíquotas, descrevendo apenas o fato gerador nas operações interestaduais. Observa-se a omissão na legislação original.

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

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;
- VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;
- VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:
  - a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
  - b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;
- IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;
- X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;
- XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;
- XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização;
- XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

A Lei Kandir não manteve os termos contidos no Convênio 66/88. No entanto, apesar da omissão em relação à previsão constitucional, cobranças do DIFAL em operações destinadas ao ativo imobilizado e ao uso e consumo de contribuintes do imposto foram instituídas pelos Estados por meio de legislação ordinária.

A redação original do texto constitucional relativa ao ICMS DIFAL não trazia todas as condições necessárias para sua imediata aplicação, como, por exemplo, quem seria o sujeito passivo da obrigação tributária ou de quem seria o dever de recolher o diferencial de alíquotas. Era necessário, dessa forma, norma infraconstitucional para regular o instituto tributário.

### **3. EMENDA CONSTITUCIONAL nº 87/2015 E INVASÃO DA COMPETÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR PELO CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015**

A controvérsia em torno do ICMS DIFAL se intensificou com a promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015 (EC 87/15), elevou a grau constitucional à cobrança desse diferencial.

Essa alteração se justificou na inadequação constitucional e legislativa para lidar com as transformações no cenário comercial, especialmente com a expansão do e-commerce. Na estrutura normativa anterior, considerando que a maioria dos consumidores finais não era contribuinte do imposto, a arrecadação de ICMS ficava retida no Estado remetente da mercadoria.

Essa configuração acabava por beneficiar os Estados que detinham alíquotas menores de ICMS, uma vez que eram selecionados para armazenar as mercadorias enviadas aos demais Estados, gerando a famosa guerra fiscal.

Assim, a EC nº 87/15 teve o propósito de dividir a carga tributária entre os estados de origem e destino, a fim de equilibrar a arrecadação do ICMS nesse novo cenário. O consumidor final não contribuinte, localizado no Estado destinatário, passou a dever, não apenas a alíquota interestadual do ICMS, mas também o valor do diferencial de alíquota (alíquota interestadual – alíquota interna) ao Estado destinatário, promovendo uma distribuição mais justa da receita entre as unidades federativas.

A EC nº 87/15, portanto, alterou substancialmente o panorama de como ICMS é tributado em operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Com a EC nº 87/2015, observou-se a criação de uma nova relação jurídico-tributária para o contribuinte remetente.

As modificações nos incisos VII e VIII do artigo 155 da CF fragmentaram o imposto em duas vertentes distintas, redefinindo as responsabilidades dos estados envolvidos nas transações comerciais, conforme resumido no quadro abaixo:

<b>Consumidor final localizado em outro Estado</b>	<b>Até a EC nº 87/15</b>		<b>A partir da EC nº 87/15</b>	
	<b>Estado remetente</b>	<b>Estado destinatário</b>	<b>Estado remetente</b>	<b>Estado destinatário</b>
Contribuinte do ICMS	Alíquota interestadual	DIFAL	Alíquota interestadual	DIFAL
Não contribuinte do ICMS	Alíquota interna	-	Alíquota interestadual	DIFAL

Com as alterações promovidas pela emenda, a tributação do ICMS nesse cenário passou por uma reconfiguração. Agora, o contribuinte é encarregado de recolher ao estado de origem o ICMS correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação. Simultaneamente, ele deve efetuar o pagamento ao estado de destino da diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual, denominado de DIFAL.

Em que pese a EC nº 87/2015 ter alterado substancialmente a sistemática de incidência do ICMS sobre operações interestaduais, a legislação infraconstitucional não sofreu qualquer alteração para contemplar a nova modalidade de incidência do ICMS DIFAL. Assim, na sequência, foi celebrado o Convênio CONFAZ ICMS nº 93/2015 que dispôs sobre regras para a cobrança do DIFAL em operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto localizado em outra unidade federada.

É importante destacar que os convênios firmados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) possuem natureza infralegal, sendo originados por representantes do Poder Executivo dos Estados e do Distrito Federal. Contudo, tais normativas carecem da competência necessária para estabelecer normas gerais em matéria tributária, conforme estipulado no art. 146, III, alínea *a*, da Constituição, que confere exclusivamente à lei complementar a definição de tributos, suas espécies, bem como a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Essa imposição é reforçada especificamente em relação ao ICMS pelo art. 155, § 2º, XII, alíneas *a*, *d*, e *i* da CF, atribuindo à lei complementar a definição de contribuintes, a fixação do local das operações e prestações para efeito de cobrança, além de estabelecer a base de cálculo:

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

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

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

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

[...]

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.

O Princípio de Reserva de Lei Complementar, conforme delineado no art. 146, III, alínea *a* da Constituição, estabelece claramente que normas gerais em matéria tributária, especialmente a definição de tributos, suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, são de competência exclusiva da lei complementar.

No contexto do ICMS, o art. 155, § 2º, XII, alíneas *a*, *d*, e *i* da Constituição atribui à Lei Complementar a definição de critérios pessoais, territoriais e quantitativos para a incidência desse imposto.

Embora os Estados justifiquem suas exigências do ICMS DIFAL com base em emendas constitucionais e convênios, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) tem sido clara ao ressaltar a necessidade de lei complementar para instituir o diferencial de alíquota. Isso foi evidenciado no Recurso Extraordinário nº 580.903/PR, onde o STF concluiu que mesmo com autorização constitucional para celebração de convênios, a Lei Complementar é indispensável para a cobrança do ICMS DIFAL.

Na ocasião, o STF se debruçou sobre a possibilidade de cobrança de ICMS DIFAL com base no Convênio ICMS nº 66/88, criado provisoriamente após a edição do ADCT da CF. Embora houvesse autorização constitucional para celebração do convênio, o STF concluiu que o instrumento não poderia prever a cobrança de ICMS DIFAL sem que a exigência tivesse sido instituída por lei complementar.

Conforme voto do Ilustre Ministro Relator Roberto Barroso:

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



imponíveis já previstos. (STF, Ag.Reg. no RE nº 580.903/PR, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 28/4/2015 – g.n.)<sup>7</sup>

A Corte concluiu que, mesmo naquela situação específica em que havia uma autorização constitucional explícita para a celebração do convênio no âmbito do CONFAZ, a lei complementar era considerada indispensável para a cobrança do ICMS DIFAL.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) também se posicionou nesse sentido, conforme Parecer PGFN/CAT nº 1.226/15<sup>8</sup>, destacando que a EC 87/2015, apesar de não exigir lei complementar expressamente, deve ser interpretada à luz da necessidade dessa norma, considerando as especificidades da matéria:

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 descurar 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).

[...] 73. Vê-se, pois, que há uma questão preliminar permeando o tema, que é a inexistência de lei complementar, do fato gerador do diferencial de alíquota no que diz com operações que destinem mercadorias a consumidor final localizado em outra unidade federada.

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

---

<sup>7</sup> BRASIL. Superior Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 580.903. Agravante: Estado do Paraná. Agravado: Viação Garcia Ltda, Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, 28 abr. 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8531288>. Acesso em: 17 mai. 2024.

<sup>8</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer n. 1.226/2015**. Brasília: Ministério da Fazenda, 3 set. 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4918380>. Acesso em: 2 mai. 2024.

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, este caso, é literal, a teor do artigo 111, inciso I, do Código Tributário Nacional. (g.n.)

Portanto, diante da ausência de lei complementar nacional sobre o ICMS DIFAL, a imposição estadual com base em convênios, como o ICMS nº 93/15, invade uma competência que a Constituição reserva à lei complementar. Apesar dessas diretrizes, diversos Estados passaram a exigir o ICMS DIFAL em operações interestaduais, utilizando leis estaduais e decretos para fundamentar sua cobrança.

Contudo, diante da impossibilidade de instituição do ICMS DIFAL mediante convênio, os contribuintes contestaram a legalidade da mencionada distribuição e cobrança com base na ausência de uma base jurídica adequada.

Diversas ações judiciais foram instauradas com o objetivo de impedir a exigência desse tributo. Dentre tais ações, destacam-se o Recurso Extraordinário (RE) 1.287.019/DF (Tema 1093 da Repercussão Geral) e a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469/DF, julgados conjuntamente pelo Supremo Tribunal Federal.

#### **4. JULGAMENTO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.469/DF E DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019/DF (TEMA 1.093 DA REPERCUSSÃO GERAL)**

A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF questionou as normas de recolhimento do ICMS estabelecidas nas cláusulas 1ª, 2ª, 3ª, 6ª e 9ª do Convênio ICMS nº 93/15. Estas disposições regulamentam os procedimentos aplicáveis às operações e prestações destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS em outros estados.

Essas cláusulas, entre outras disposições, determinam a utilização da alíquota interestadual nas operações que envolvem bens e serviços destinados a consumidores finais, independentemente de serem contribuintes do imposto ou não, localizados em diferentes estados. Ademais, estabelecem que o Estado destinatário é responsável pelo imposto

correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual do ICMS, conhecido como ICMS DIFAL.

Por sua vez, o Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF foi interposto contra a decisão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal (TJDF), que afirmou que a cobrança do ICMS-DIFAL não depende da regulamentação prévia por Lei Complementar. Este recurso teve sua repercussão geral reconhecida, tratando do Tema nº 1.093:

Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015.

A tese fixada em repercussão geral no RE nº 1.287.019/DF foi a seguinte: "*A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais*".

O Ministro Marco Aurélio, relator do RE, argumentou que a EC nº 87/15 não esgotou a regulação do tributo, sendo necessária a edição de uma lei complementar para cumprir a exigência constitucional.

Destaca-se que a decisão do Supremo Tribunal Federal ressaltou a importância da lei complementar para tratar de questões essenciais ao ICMS DIFAL, como a definição do contribuinte, a substituição tributária, a identificação do destinatário final, o momento e o local do fato gerador, entre outros aspectos. Além disso, observou-se que a ausência de normas em lei complementar tem gerado conflitos federativos, evidenciando a necessidade de uma legislação nacional para tratar do tema.

O entendimento do STF reforça que a regulamentação por convênio interestadual, como o Convênio ICMS nº 93/15, não é suficiente para suprir a falta de uma lei complementar sobre o ICMS DIFAL.

#### 4.1. Modulação dos efeitos do Tema 1093

O Supremo Tribunal Federal adotou a modulação dos efeitos em relação à inconstitucionalidade da exigência do ICMS DIFAL para o ano seguinte do julgamento, qual seja, 2022, condicionando a aplicação imediata da nova tese fixada em repercussão geral aos contribuintes que ajuizaram ações antes da publicação da ata de julgamento do *leading case*, ocorrido em 3 de março de 2021.

Este entendimento baseia-se na jurisprudência das Cortes Superiores, que reconhecem a ata de julgamento como o marco temporal formal para a consolidação do novo entendimento proferido oralmente pelo Plenário da Corte, nos termos dos artigos 205, § 1º, 1.035, § 11 e 1.040 do Código de Processo Civil.

A decisão do STF segue a linha de outros casos, como o RE nº 593.849/MG, onde houve modulação prospectiva dos efeitos, mas as ações judiciais pendentes foram resguardadas. A 2ª Turma do STF, ao julgar o RE nº 1.235.961 ED-AgR, estabeleceu que o marco temporal para a modulação é a publicação da ata de julgamento, garantindo o direito à restituição para contribuintes que ajuizaram ação entre a sessão de julgamento e a publicação da ata.

O STF fundamenta essa abordagem na autoridade conferida pela publicação da ata de julgamento, conferindo efeito vinculante e eficácia erga omnes às decisões da Corte. A publicação da ata é vista como o momento em que o pronunciamento do STF é formalizado no mundo jurídico, irradiando seus efeitos regulares. Em casos específicos, o STF pode adotar marcos temporais distintos, mas essa escolha é expressamente indicada nas decisões.

Além disso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) também endossa essa perspectiva, destacando que o efeito vinculante e a eficácia *erga omnes* da decisão de inconstitucionalidade em ação direta de inconstitucionalidade surgem desde a publicação da ata de julgamento, sem a necessidade de aguardar a modulações de efeitos da decisão.

(...) 1. A pendência da modulação dos efeitos da decisão que reconheceu a inconstitucionalidade parcial por arrastamento do art. 5º da Lei 11.960/2009 (ADI 4.357/DF), não tem o condão de obstar o julgamento de questões que envolvem violação do art. 1º-F da Lei 9.494/1997, com redação dada pela Lei 11.960/2009, porquanto o efeito vinculante e a eficácia erga omnes inerentes à ação direta de inconstitucionalidade, surgem desde a publicação da ata de julgamento, sendo

desnecessário aguardar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Precedentes do STF e do STJ.

2. Diante da declaração de inconstitucionalidade parcial por arrastamento do art. 5º da Lei 11.960/09, que deu nova redação ao art. 1º-F da Lei 9.494/1997 (ADIn 4.357/DF), com o afastamento da incidência dos índices de remuneração básica da caderneta de poupança, a correção monetária deverá ser calculada com base no IPCA, índice que melhor reflete a inflação acumulada do período. Precedente: REsp 1.270.439/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 2.8.2013.

3. Não resta violada a medida cautelar deferida pelo Ministro Luiz Fux, nos autos da ADIn 4.357/DF, tendo em vista que o decisum se destina à continuidade do pagamento dos precatórios, pelos Tribunais de Justiça dos Estados e do Distrito Federal, seguindo-se o critério anterior ao julgamento da referida ação, o que não é o caso.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1472700/RS, Rel. Min. Mauro Campbell, 2ª Turma, DJe 10/11/2014 – g.n.).

Portanto, a regra geral é que os efeitos dos julgamentos do STF começam a ser produzidos a partir da publicação da ata de julgamento no Diário Oficial, consolidando o pronunciamento da Corte no ordenamento jurídico.

Contudo, por maioria, o Supremo Tribunal Federal (STF) estabeleceu a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, determinando que, ressalvadas as ações em curso, a aplicação dos efeitos terá início no exercício financeiro subsequente à conclusão do julgamento. Dessa forma, na prática, permitiu-se que a estrutura da cobrança permaneça inalterada até o final do ano corrente. Caso não haja a implementação da regulamentação por meio de Lei Complementar até o término de 2021, no próximo ano, as empresas realizarão o recolhimento do ICMS exclusivamente no estado de origem das mercadorias em operações destinadas a consumidores não contribuintes.

## **5. LEI COMPLEMENTAR nº 190/2022**

### **5.1. Natureza Jurídica da Lei Complementar**

A Constituição reserva certas áreas à competência da Lei Complementar, dada sua importância e natureza jurídica específica. De acordo com Sacha Calmon Navarro Coelho, renomado jurista, as leis complementares, incluindo as tributárias, são entidades legislativas distintas tanto formal quanto materialmente:

As leis complementares, inclusive as tributárias, são entes legislativos reconhecíveis formal e materialmente (forma e fundo), senão vejamos:

A) sob o ponto de vista formal, lei complementar da Constituição é aquela votada por maioria absoluta (*quorum* de votação de metade mais um dos membros do Congresso Nacional), a teor do art. 69 da CF;

B) sob o ponto de vista material, a lei complementar é a que tem por objetivo (conteúdo) a complementação da Constituição, quer ajuntando-lhe normatividade, quer operacionalizando-lhe os comandos, daí se reconhecer que existem leis complementares normativas e leis complementares de atuação constitucional. A matéria das leis complementares é fornecida pela própria CF expressamente.<sup>9</sup>

Ou seja, formalmente, uma lei complementar constitucional é aquela aprovada por maioria absoluta no Congresso Nacional, conforme o artigo 69 da CF. Materialmente, esse tipo de lei visa complementar a Constituição, seja adicionando normatividade ou operacionalizando seus comandos, abrangendo tanto leis complementares normativas quanto aquelas de atuação constitucional.

Dado seu caráter complementar à Constituição, as leis complementares possuem alcance nacional, uniformizando as normas em todo o território nacional. Quando se trata de normas gerais tributárias, elas se aplicam aos entes federativos, direcionando-se aos legisladores das três ordens de governo da Federação, conforme destaca o texto do mesmo jurista:

As normas gerais de Direito Tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da Federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação.<sup>10</sup>

O ilustre professor Ives Gandra da Silva Martins elabora uma interessante análise acerca da função da lei complementar no ordenamento jurídico:

Tem-se estudado muito na teoria geral do Direito a função das normas de estabilização do Direito. Aquelas que não são apenas produtoras de lei, nem de aplicação do Direito. Que não cuidam nem dos mecanismos de criação ou interpretação ou execução legislativa, nem de normas de comportamento ou sancionatórias. De rigor, apenas neste século examinou-se, em maior profundidade, o conteúdo das normas de estabilização, sendo a lei complementar típica norma dessa natureza, na medida em que nem produz, nem interpreta, nem executa, nem sanciona comportamentos ou leis, mas apenas explicita princípios harmonizadores do Direito, permitindo que legislação ordinária seja conformada no perfil explicitado.<sup>11</sup>

No mesmo sentido, João Paulo Melo do Nascimento leciona que:

---

<sup>9</sup> COELHO, p. 132-133.

<sup>10</sup> COELHO, p. 146.

<sup>11</sup> MARTINS, p. 146.

Na teoria geral do direito, a lei complementar é aquela que completa o sentido da Constituição. Sem ela, as normas constitucionais não podem ser aplicadas. Por essa razão, por muito tempo prevaleceu o entendimento de que essa espécie normativa seria intermediária entre a Constituição e a lei ordinária [28]. Ainda hoje, há quem defenda a superioridade hierárquica da mesma [29]. Contudo, segundo a maioria da doutrina, não há uma peculiaridade ontológica da lei complementar. Sua natureza é determinada por critérios formais, sobretudo de competência e de procedimento para aprovação, reservados pela Constituição a determinadas matérias [30]. Ainda, a jurisprudência afirma que a relação com a lei ordinária toca uma questão de competência, e não de hierarquia [31]. No Sistema Tributário Nacional, foi atribuído à lei complementar um amplo espectro de matérias. A despeito da tarefa jurisdicional de interpretar os enunciados normativos em concreto, a lei complementar foi o instrumento eleito pela Constituição para, em abstrato, definir fato gerador e dirimir conflitos de competência entre os impostos (artigo 146).<sup>12</sup>

Nesse contexto, depreende-se que a lei complementar pode desempenhar duas funções distintas no âmbito do direito tributário nacional. Em grande parte das situações, a CF atribui a ela a responsabilidade de complementar os dispositivos constitucionais e de observar as restrições ao poder de tributar, conforme estabelecido no artigo 146, incisos I e II, da CF/88.

No contexto em questão, a lei complementar de que tratam os artigos 146 e 155, § 2º, XII, alíneas *a, d e i*, da Constituição, tem o papel de estabelecer as normas gerais para a cobrança tributária, tornando inválida a exigência do ICMS DIFAL no cenário legislativo anterior.

Após a edição da lei complementar, os Estados e o Distrito Federal poderiam criar leis estaduais para implementar a exigência. Contudo, segundo Humberto Ávila<sup>13</sup>, “a exigência de unidade de normas gerais decorre do modelo federativo normativamente centralizador adotado pela Constituição de 1988”. Dentro desse contexto, a edição de uma Lei Complementar Estadual, com exigência de quórum de maioria absoluta nas Assembleias Legislativas Estaduais, não seria suficiente para atender ao Princípio da Reserva de Lei Complementar. Isso se deve ao fato de que, como Sacha Calmon ressalta, o emissor da lei complementar mencionada no Texto Constitucional é o Congresso Nacional, que também elabora as leis ordinárias federais.

## **5.2. A solução de continuidade e a edição da Lei Complementar nº 190, de 5 de janeiro de 2022**

---

<sup>12</sup> NASCIMENTO, p. 191-192.

<sup>13</sup> ÁVILA, p. 149

Na esteira dos eventos que antecederam a promulgação da Lei Complementar nº 190/2022, em 27 de dezembro de 2021, o Convênio CONFAZ ICMS nº 236/2021 foi editado, estabelecendo as diretrizes iniciais para a cobrança do ICMS – DIFAL após o julgamento do Tema nº 1.093 pelo Supremo Tribunal Federal. A cláusula primeira desse convênio delineou procedimentos aplicáveis às operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS em outra unidade federada. Este convênio entrou em vigor em 06 de janeiro de 2022, porém, conforme previamente abordado, a ausência da Lei Complementar exigida pelo STF, após o julgamento do Tema nº 1.093, inviabilizou a cobrança do ICMS DIFAL.

Assim sendo, diante do hiato entre o fim dos efeitos da modulação do STF e a regulamentação da cobrança pela Lei Complementar, houve a chamada solução de continuidade. O STF entende que ocorre a chamada “*solução de continuidade*” quando há o encerramento de uma relação jurídico tributária (daí o uso do vocábulo “solução” no sentido de “solver”, “encerrar”), seguido do nascimento de obrigação nova, o que demanda o respeito à anterioridade.

Esse entendimento foi consolidado ao se analisar a constitucionalidade da cobrança da CSLL com uma alíquota de 30% (RE 587.008/SP) para as pessoas jurídicas tratadas no § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991. A cobrança foi estabelecida pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 para os exercícios financeiros de 1994 e 1995, conforme o art. 72, III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Após a vigência encerrar-se em 1995, a cobrança foi retomada em 4 de março de 1996, pela Emenda Constitucional nº 10/96.

Naquela ocasião, a Corte decidiu que:

a EC nº 10/1996, especialmente quanto ao inciso III do art. 72 das disposições constitucionais – objeto de questionamento – é um novo texto e veicula nova norma, não sendo mera prorrogação da emenda anterior, devendo, portanto, observar o princípio da anterioridade nonagesimal, porquanto majorou a alíquota da CSLL [...].

Em outras palavras, a conclusão foi de que a EC nº 10/1996 instituiu uma nova norma devido ao intervalo entre o fim da vigência da cobrança estabelecida pela ECR nº 1/94 e a nova cobrança introduzida pela EC nº 10/1996. Dessa forma, o ressurgimento da exigência da CSLL



à alíquota de 30% configurava uma nova obrigação tributária, sujeita ao princípio da anterioridade.

Esse entendimento foi reafirmado pelo Supremo Tribunal Federal ao discutir a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 17/1997, referente à cobrança da Contribuição ao PIS das instituições financeiras e entidades equiparadas. No caso em questão, a Emenda Constitucional nº 10/1996 havia instituído a exigência da Contribuição ao PIS para o período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, conforme o disposto no art. 72, V, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias vigente à época.

Com o término desse período, a obrigação tributária foi suspensa e somente foi restabelecida com a promulgação da Emenda Constitucional nº 17, em 22 de novembro de 1997. O julgamento do RE 782.773 novamente aplicou a interpretação de solução de continuidade e destacou a necessidade de observância ao princípio da anterioridade, conforme trecho a seguir:

[...] 1. A nova redação da Emenda Constitucional nº 17/1997 somente entrou em vigor em 25.11.1997, ou seja, quase cinco meses após o término da vigência da Emenda Constitucional nº 10/1996, o que evidencia solução de continuidade na exigência do tributo. 2. Aplica-se ao caso a jurisprudência desta Corte no sentido de que a emenda constitucional que não se constitui por mera prorrogação do texto anterior deve observância ao princípio da anterioridade nonagesimal. [...] (RE 782773 AgR-segundo, Relator Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 04/08/2015).

Trata-se de entendimento cristalizado no plenário, em sede de repercussão geral, quando do julgamento do Tema 665 pelo Supremo Tribunal Federal:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Fundo Social de Emergência. Artigo 72, inciso V, do ADCT. ECR nº 01/94. EC nº 10/96. EC nº 17/97. Contribuição ao PIS. Pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91. Majoração da alíquota. Anterioridade nonagesimal. Irretroatividade. Necessidade de observância. Isonomia. Ausência de afronta. Base de cálculo. Receita bruta operacional. Legislação do imposto de renda. Suficiência do arcabouço normativo. MP nº 517/94. Não regulação do fundo. Exclusões e deduções da base de cálculo. Possibilidade.

1. O princípio da anterioridade geral de que trata o art. 150, III, b, da Constituição não se aplica às contribuições sociais fundadas nos arts. 239, 195, I, da Constituição e no próprio art. 72 do ADCT, sendo a elas aplicável a regra da anterioridade mitigada estabelecida no § 6º do art. 195 da Constituição.

2. Na ocasião do julgamento do RE nº 587.008/SP, com repercussão geral reconhecida, o Plenário assentou que a Emenda Constitucional nº 10/96 não foi mera prorrogação da Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94. No julgamento, firmou-se a tese de que a solução de continuidade entre a vigência de determinada emenda constitucional e a entrada em vigor de nova emenda que majore ou institua tributo impede que se considere haver mera prorrogação do quanto estabelecido na emenda primitiva. O disposto na novel emenda somente será efetivo quando decorridos noventa dias, contados de sua publicação, não sendo possível sua retroação.

3. Os mesmos fundamentos se aplicam à Emenda Constitucional nº 17/97, a qual, embora tenha ressalvado, em seu art. 4º, que os efeitos da alteração do inciso V do art. 72 retroagiriam a 1º de julho de 1997, somente entrou em vigor em 25 de novembro de 1997, ou seja, quase 5 (cinco) meses após o esgotamento da vigência da Emenda Constitucional nº 10/96, o que evidencia solução de continuidade na exigência do tributo. A emenda Constitucional nº 17/97, portanto, especialmente quanto ao inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias objeto de questionamento -, é um novo texto e veicula nova norma, não constituindo mera prorrogação da emenda anterior.

4. O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que não viola o princípio da isonomia o estabelecimento de alíquotas e de bases de cálculo diferenciadas para as pessoas jurídicas referidas no art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91 em período anterior ou posterior à introdução do § 9º do art. 195 pela Emenda Constitucional nº 20/98. 5. Em consonância com o raciocínio registrado no RE nº 235.0365/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, pode-se afirmar que, objetivamente consideradas, as pessoas jurídicas enquadradas no conceito de instituições financeiras ou legalmente equiparáveis a essas auferem vultoso faturamento ou volumosa receita, importante fator para a obtenção dos lucros dignos de destaque e para a manutenção da tenacidade econômico-financeira. Precedentes.

5. Em consonância com o raciocínio registrado no RE nº 235.0365/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, pode-se afirmar que, objetivamente consideradas, as pessoas jurídicas enquadradas no conceito de instituições financeiras ou legalmente equiparáveis a essas auferem vultoso faturamento ou volumosa receita, importante fator para a obtenção dos lucros dignos de destaque e para a manutenção da tenacidade econômico-financeira. Precedentes. 6. O Fundo Social de Emergência não pode ser regulado por medida provisória, nos termos do art. 73 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. A Medida Provisória nº 517/94 - e suas reedições -, convertida na Lei nº 9.701/98, não regulou o fundo social de emergência e não modificou o conceito de receita bruta operacional mencionado no art. 72, inciso V, do ADCT, pois somente dispôs sobre deduções e exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS, sem introduzir um novo conceito. Precedentes.

6. O Fundo Social de Emergência não pode ser regulado por medida provisória, nos termos do art. 73 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. A Medida Provisória nº 517/94 - e suas reedições -, convertida na Lei nº 9.701/98, não regulou o fundo social de emergência e não modificou o conceito de receita bruta operacional mencionado no art. 72, inciso V, do ADCT, pois somente dispôs sobre deduções e exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS, sem introduzir um novo conceito. Precedentes.

7. A Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e suas sucessor cuidaram de estabelecer, no art. 72 do ADCT, qual a base de cálculo da contribuição ao PIS – a receita bruta operacional –, remetendo o intérprete à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. 8. A base de cálculo da contribuição ao PIS devida na forma do art. 72, V, do ADCT pelas pessoas jurídicas referidas no art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91 está legalmente fixada. No caso das instituições financeiras, é fora de dúvidas que essa base abrange as receitas da intermediação financeira, bem como as outras receitas operacionais (categoria em que se enquadram, por exemplo, as receitas decorrentes da prestação de serviços e as advindas de tarifas bancárias ou de tarifas análogas a essas).

8. A base de cálculo da contribuição ao PIS devida na forma do art. 72, V, do ADCT pelas pessoas jurídicas referidas no art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91 está legalmente fixada. No caso das instituições financeiras, é fora de dúvidas que essa base abrange as receitas da intermediação financeira, bem como as outras receitas operacionais (categoria em que se enquadram, por exemplo, as receitas decorrentes da prestação de serviços e as advindas de tarifas bancárias ou de tarifas análogas a essas).

9. Tese da repercussão geral: são constitucionais a alíquota e a base de cálculo da contribuição ao PIS previstas no art. 72, V, do ADCT, a qual é destinada à composição do Fundo Social de Emergência, nas redações da ECR 1/94 e das EC 10/96 e 17/97, observados os princípios da anterioridade de nonagesimal e da irretroatividade tributária. 9. Tese da repercussão geral: são constitucionais a alíquota e a base de cálculo da contribuição ao PIS previstas no art. 72, V, do ADCT, a qual é destinada à

composição do Fundo Social de Emergência, nas redações da ECR 1/94 e das EC 10/96 e 17/97, observados os princípios da anterioridade de nonagesimal e da irretroatividade tributária.

10. Recursos extraordinários aos quais se nega provimento. (RE 578846, Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2018) (g.n)

Essa decisão reforça a aplicação do princípio da anterioridade em situações onde há uma lacuna entre o término de uma exigência tributária e a introdução de uma nova norma que restabelece a cobrança.

Sendo assim, torna-se evidente a necessidade de aplicação do entendimento em referência à cobrança do ICMS DIFAL. Com o reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL baseada no Convênio CONFAZ ICMS nº 93/2015, deixou de existir uma norma legal que fundamentasse a obrigatoriedade dessa exação tributária. Essa previsão foi restabelecida no âmbito federal apenas com a publicação da Lei Complementar nº 190, ocorrida em 5 de janeiro de 2022.

Portanto, assim como no caso das contribuições analisadas pelo Supremo Tribunal Federal, onde a interrupção temporal entre a vigência de uma norma e a instituição de uma nova exigiu a observância ao princípio da anterioridade, a mesma lógica deve ser aplicada ao DIFAL. A interrupção na cobrança, causada pela declaração de inconstitucionalidade, e a subsequente reintrodução da obrigação tributária pela Lei Complementar nº 190 criam uma nova obrigação tributária, que deve respeitar os princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal.

A Lei Complementar nº 190/2022 alterou a Lei Kandir para disciplinar a cobrança do ICMS DIFAL. Conforme o artigo 1º da referida Lei, foram abordadas as normas gerais para instituição da cobrança como a definição do contribuinte do imposto, a base de cálculo, bem como a sua respectiva hipótese de incidência:

Art. 1º A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 4º (...).

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.” (NR)

Art. 11.(...)

c) (revogada);

(...)

V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

a) o do estabelecimento do destinatário, quando o destinatário ou o tomador for contribuinte do imposto;

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

(...)

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

§ 8º Na hipótese de serviço de transporte interestadual de passageiros cujo tomador não seja contribuinte do imposto:

I - o passageiro será considerado o consumidor final do serviço, e o fato gerador considerar-se-á ocorrido no Estado referido nas alíneas “a” ou “b” do inciso II do caput deste artigo, conforme o caso, não se aplicando o disposto no inciso V do caput e no § 7º deste artigo; e

II - o destinatário do serviço considerar-se-á localizado no Estado da ocorrência do fato gerador, e a prestação ficará sujeita à tributação pela sua alíquota interna.” (NR)

Art. 12. (...)

XIV - do início da prestação de serviço de transporte interestadual, nas prestações não vinculadas a operação ou prestação subsequente, cujo tomador não seja contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido no Estado de destino;

XV - da entrada no território do Estado de bem ou mercadoria oriundos de outro Estado adquiridos por contribuinte do imposto e destinados ao seu uso ou consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado;

XVI - da saída, de estabelecimento de contribuinte, de bem ou mercadoria destinados a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido em outro Estado.

(...)

Art. 13. (...)

IX - nas hipóteses dos incisos XIII e XV do caput do art. 12 desta Lei Complementar:

a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;

b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;

X - nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo:

(...)

§ 3º No caso da alínea “b” do inciso IX e do inciso X do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.

(...)

§ 6º Utilizar-se-á, para os efeitos do inciso IX do caput deste artigo:

I - a alíquota prevista para a operação ou prestação interestadual, para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação no Estado de origem;

II - a alíquota prevista para a operação ou prestação interna, para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação no Estado de destino.

§ 7º Utilizar-se-á, para os efeitos do inciso X do caput deste artigo, a alíquota prevista para a operação ou prestação interna no Estado de destino para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação.” (NR)

Art. 20-A. Nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar, o crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido apenas do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem.”

Art. 24-A. Os Estados e o Distrito Federal divulgarão, em portal próprio, as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, nas operações e prestações interestaduais, conforme o tipo.

§ 1º O portal de que trata o caput deste artigo deverá conter, inclusive:

I - a legislação aplicável à operação ou prestação específica, incluídas soluções de consulta e decisões em processo administrativo fiscal de caráter vinculante;

II - as alíquotas interestadual e interna aplicáveis à operação ou prestação;

III - as informações sobre benefícios fiscais ou financeiros e regimes especiais que possam alterar o valor a ser recolhido do imposto; e

IV - as obrigações acessórias a serem cumpridas em razão da operação ou prestação realizada.

§ 2º O portal referido no caput deste artigo conterá ferramenta que permita a apuração centralizada do imposto pelo contribuinte definido no inciso II do § 2º do art. 4º desta Lei Complementar, e a emissão das guias de recolhimento, para cada ente da Federação, da diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual da operação.

§ 3º Para o cumprimento da obrigação principal e da acessória disposta no § 2º deste artigo, os Estados e o Distrito Federal definirão em conjunto os critérios técnicos necessários para a integração e a unificação dos portais das respectivas secretarias de fazenda dos Estados e do Distrito Federal.

§ 4º Para a adaptação tecnológica do contribuinte, o inciso II do § 2º do art. 4º, a alínea “b” do inciso V do caput do art. 11 e o inciso XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar somente produzirão efeito no primeiro dia útil do terceiro mês subsequente ao da disponibilização do portal de que trata o caput deste artigo.

§ 5º A apuração e o recolhimento do imposto devido nas operações e prestações interestaduais de que trata a alínea “b” do inciso V do caput do art. 11 desta Lei Complementar observarão o definido em convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e, naquilo que não lhe for contrário, nas respectivas legislações tributárias estaduais.”

Desse modo, a Lei Complementar nº 190/2022 foi promulgada para sanar o vício material que comprometia a cobrança do ICMS DIFAL após o julgamento do Tema nº 1.093 pelo Supremo Tribunal Federal. O tópico subsequente deste trabalho concentra-se na controvérsia acerca da atribuição de efeitos da referida Lei Complementar, sendo o objeto de estudo do presente trabalho. O artigo 3º do referido texto legislativo aborda exclusivamente a observância do princípio da anterioridade nonagesimal, omitindo-se em relação à anterioridade anual.

Sendo assim, será explorado como essa omissão impacta a segurança jurídica e a previsibilidade no campo tributário, considerando as interações entre a legislação e os princípios constitucionais. Esse enfoque permite uma compreensão mais abrangente dos desdobramentos dessa Lei Complementar no que diz respeito aos novos debates travados no Supremo Tribunal Federal, mais especificamente com relação às ADIs 7066, 7078 E 7070 e o Tema 1066 da Repercussão Geral.

## 6. LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022 E A OBSERVÂNCIA À NOVENTENA E À ANUALIDADE

A implementação da Lei Complementar nº 190/2022 gerou amplo debate jurídico, especialmente no que tange à observância dos Princípios da Anterioridade Anual e Nonagesimal, essenciais ao Direito Tributário Nacional, conforme estabelecido pelo artigo 150, III, alínea *b*, da CF e pelo artigo 104 do Código Tributário Nacional. Conforme exposto, ambos os princípios enfatizam a proibição de cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que os instituiu ou majorou.

A Lei Complementar nº 190/2022, contudo, suscitou controvérsias ao abordar somente o Princípio da Anterioridade Nonagesimal, conforme se depreende de seu artigo 3º: “Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal”.

A alínea *c* do inciso III do caput do art. 150 da CF, que se refere o art. 3º acima transcrito dispõe que “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*”. A alínea *b* do respectivo comando constitucional determina que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Assim, por decorrência lógica, os contribuintes argumentaram que a própria Lei Complementar nº 190/2022 prevê que o ICMS DIFAL deve respeitar a anterioridade anual.

A tese defendida pelos contribuintes argumentava que após a decisão do Supremo Tribunal Federal no Tema nº 1.093 da Repercussão Geral (RE 1.287.019), cessou-se a base legal para exigência do ICMS DIFAL. Contudo, a cobrança continuou devido à modulação dos efeitos dessa decisão. Assim, entre a data da decisão e a promulgação da Lei Complementar nº 190/2022, o ordenamento jurídico brasileiro previa apenas uma obrigação tributária nas remessas interestaduais de mercadorias a consumidores finais não contribuintes.

Com a introdução da nova lei, passou-se a existir uma duplicidade de obrigações tributárias, uma para o Estado de origem e outra para o Estado de destino, representando um incremento na carga tributária da operação.

Para ilustrar matematicamente a operação, antes da Lei Complementar nº 190/2022, o contribuinte era obrigado a recolher somente um determinado valor X ao Estado remetente. Com a nova lei, o mesmo contribuinte, na mesma operação, passou a ter a obrigação de pagar X + Y, sem que houvesse divisão ou redução do valor original X, mas sim a adição de uma nova obrigação tributária Y ao Estado destinatário.

Esse acréscimo representa um aumento significativo na carga tributária, exigindo-se um valor superior e envolvendo diferentes entidades governamentais e momentos de cobrança. Tal mudança evidencia a criação de uma nova obrigação tributária, distinta da primeira, uma vez que o pagamento do valor X não elimina, reduz ou compensa a obrigação do valor Y. Por exemplo, se o ICMS é recolhido no Estado de origem, mas o DIFAL não é pago no estado de destino, será este último que procederá à cobrança do DIFAL não pago. O Estado de origem mantém seu direito de cobrar apenas sua parte, relativa à saída da mercadoria. Dessa forma, torna-se evidente a necessidade de observar o princípio constitucional da anterioridade do exercício financeiro diante da introdução de uma nova obrigação tributária que aumenta o ônus financeiro da operação.

Em síntese, o principal argumento para refutar a cobrança no ano de 2022 consistia no fato de que, em que pese a previsão constitucional da exação ter surgido em 2015 a partir da Emenda Constitucional nº 87, a norma jurídica hábil para a cobrança do ICMS DIFAL surgiu somente em janeiro de 2022. Sendo esta a legislação que materializou a possibilidade de cobrança, então esta norma deverá respeitar aos princípios constitucionais da noventena e da anualidade tributária.

A ausência de uma lei complementar específica no início de 2022 impedia a cobrança do ICMS-DIFAL, evidenciando a criação de uma nova relação jurídico-tributária com a promulgação da Lei Complementar nº 190/2022. Pela primeira vez, estabeleceu-se o fato gerador e a base de cálculo do ICMS-DIFAL, definiu-se os contribuintes, estabeleceram-se os procedimentos para recolhimento do imposto e determinou-se o estabelecimento responsável

pelo pagamento. Essa legislação constitui, portanto, a instituição de um novo tributo, sujeito à regra da anterioridade anual.

Em contrapartida, muitos contribuintes tiveram a suas medidas liminares indeferidas em processos judiciais sob o fundamento, em síntese, de que as normas editadas pelos estados brasileiros antes da publicação da LC nº 190/2022 tiveram sua produção de efeitos sobrestada até a vigência da referida legislação complementar, não havendo a necessidade de edição de nova Lei Estadual disposta sobre o tema.

Contudo, os contribuintes argumentam que norma local que prevê a exigência de obrigação tributária sem a respectiva lei complementar que institua a obrigatoriedade do tributo e delinheie seus aspectos fundamentais é, portanto, uma lei que habita o vácuo jurídico; uma norma inócua, sem anteparo de validade. Destaca-se que a publicação superveniente da LC 190/22 não tem o condão de tornar válida legislação ordinária prévia, uma vez que inexiste no ordenamento jurídico nacional a constitucionalidade superveniente.

Assim, diante do novo debate acerca do respeito às anterioridades tributárias, o tema chegou ao STF por meio das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 7066, 7078 e 7070, que serão tratadas no tópico a seguir.

## **7. AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE 7066, 7078 E 7070**

As ADIs 7070, 7066 e 7078 compartilham o questionamento sobre a conformidade da Lei Complementar nº 190/2022 com o texto constitucional, especialmente no que tange à observância dos princípios da anterioridade tributária e da segurança jurídica. O debate jurídico levantado por essas ações concentra-se na análise da capacidade do legislador de instituir ou modificar tributos sem respeitar os prazos e condições estabelecidos pela CF. Além disso, questiona-se a justiça e a razoabilidade da aplicação imediata de tais regras, que podem levar a um aumento substancial da carga tributária sobre as operações comerciais interestaduais, afetando tanto os contribuintes diretos quanto a dinâmica econômica de modo geral.

A ADI 7070 teve como objeto de questionamento a constitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar nº 190/2022. A ação foi ajuizada pelo Partido Democrático Trabalhista



(PDT), que argumentou a violação de princípios constitucionais como o da anterioridade tributária e o da proteção à confiança legítima e à segurança jurídica. A ação foi protocolada no início do ano de 2022, logo após a promulgação da referida Lei Complementar.

A ADI 7066, proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), foca na contestação da mesma Lei Complementar nº 190/2022. A CNC apontou, em sua argumentação, que a cobrança do DIFAL de forma antecipada e sem observar o princípio da anterioridade mínima e nonagesimal fere direitos fundamentais dos contribuintes, indo além dos princípios da anterioridade tributária e da segurança jurídica. A entidade enfatizou que a imediata aplicabilidade da lei compromete a planejamento fiscal das empresas envolvidas.

Por fim, a ADI 7078, movida pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), também direciona sua contestação à Lei Complementar nº 190/2022. A OAB argumenta que a lei, ao estabelecer a cobrança do DIFAL sem a devida observância ao princípio da anterioridade tributária, especialmente a anterioridade nonagesimal, afeta a previsibilidade e a segurança jurídica, elementos essenciais ao exercício da atividade econômica. A ação foi ajuizada com o intuito de assegurar que as mudanças tributárias respeitem os intervalos temporais definidos pela CF, garantindo assim, uma adequada adaptação dos contribuintes às novas exigências fiscais.

Ao longo da tramitação das ações, em pareceres da Advocacia Geral da União e da Procuradoria Geral da República, ambas se manifestaram no sentido de que a referida lei complementar teria disciplinado uma nova relação jurídica tributária, o que enseja, por si, a submissão ao princípio da anterioridade. Conforme manifestação nos autos da ADI nº 7066, na peça eletrônica 142, a Procuradoria Geral da República reconhece que:

(...) o poder constituinte derivado reformador, ao modificar formalmente a Constituição da República, criou uma nova relação jurídico-tributária para o remetente, com substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária, visto que, na hipótese de o destinatário do bem ou serviço não ser contribuinte do ICMS, terá o remetente a responsabilidade de recolher, para o estado de destino, a diferença entre a alíquota interna e a interestadual (DIFAL).<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> BRASIL. Ministério Público Federal. Procuradoria-Geral ad República. **Parecer AJCONST/PGR n. 112.230/2022**. Brasília: Ministério Público Federal, 6 abr. 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6330827>. Acesso em: 2 mai. 2024.

Dessa forma, concluiu que:

(...) a nova relação jurídico-tributária entre o remetente e o estado de destino da operação ou prestação interestadual, criada pela EC 87/2015 e materializada pela LC 190/2022, equivale à própria instituição de tributo, o que atrai a observância às regras das anterioridades de exercício e nonagesimal (CF, art. 150, III, alíneas *b* e *c*).

Nesse mesmo contexto, a manifestação da Advocacia geral da União, na peça eletrônica 13, ponderou que:

(...) embora o artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022 refira-se, expressamente, à anterioridade nonagesimal, não há como afastar a incidência da anterioridade geral no caso em exame, por decorrência do próprio comando constitucional que submete o regramento contido na alínea “c” do inciso III do artigo 150 da Constituição da República à observância do princípio da anterioridade geral.

Contudo, em 29 de novembro de 2022, o Plenário do STF concluiu o julgamento das referidas ADIs e, por maioria de votos, assentou a necessidade de se observar apenas o princípio da anterioridade nonagesimal para a cobrança do DIFAL, conforme interpretação do art. 3º da Lei Complementar nº 190/2022.

Iniciado o julgamento, o Min. Relator Alexandre de Moraes alterou seu voto anteriormente proferido em plenário virtual e fixou entendimento de que a cobrança do DIFAL somente deve observar a anterioridade nonagesimal, por entender que a Lei Complementar nº 190/2022 não teria criado novo tributo, mas tão somente teria instituído normas gerais do imposto. No entender do Ministro, as leis estaduais anteriores à Lei Complementar (e, conseqüentemente, anteriores ao ano de 2022) é quem teriam instituído o tributo, as quais estavam com a eficácia suspensa até a edição desta última. Assim, destacou que a cobrança do DIFAL sequer teria que observar alguma das anterioridades. No entanto, entendeu como legítima a opção do legislador de que a cobrança observe somente a noventena (art. 3º da LC). Acompanharam o Relator os Ministros Dias Toffoli, Nunes Marques, Luiz Fux, Gilmar Mendes e Roberto Barroso.

O Ministro Dias Toffoli pontuou que, a partir da premissa de que as leis estaduais são as responsáveis pela instituição do DIFAL, eventual lei estadual posterior à Lei Complementar nº 190/22 deverá observar ambas as anterioridades (ex.: DF e MG). Os Ministros Luiz Fux e Roberto Barroso, nessa mesma linha, asseveraram que não faria sentido interromper a cobrança do DIFAL somente no ano de 2022 e retomar em 2023, na medida em que a cobrança do imposto

ocorreu até o final do ano de 2021, porquanto modulados os efeitos do Tema 1093/STF. Assim, interromper a cobrança do imposto em 2022 seria uma “surpresa” para os Estados, de modo que tal fato nadaria na contramão do objetivo da própria anterioridade, qual seja, a não-surpresa dos sujeitos envolvidos na relação tributária.

Assim como no plenário virtual, o Ministro Edson Fachin votou pela a impossibilidade da cobrança do DIFAL no ano de 2022, tendo em vista a observância obrigatória dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal. Para o Ministro, além do fato da Lei Complementar ter criado novo tributo, o princípio da anterioridade nonagesimal é indissociável da aplicação da anterioridade anual. Portanto, como o art. 3º da LC faz referência à “alínea *c* do inciso III do *caput* do art. 150 da Constituição Federal” (noventena), o qual remete à “alínea *b*” (anual) do mesmo dispositivo, ambas as anterioridades devem ser observadas para a cobrança do imposto. O Ministro foi acompanhado dos Ministros André Mendonça e Cármen Lúcia. Os ministros Ricardo Lewandowski e Rosa Weber, antes de suas aposentadorias, haviam votado no mesmo sentido do Ministro Edson Fachin.

## **8. TEMA 1266 AFETADO PELA REPERCUSSÃO GERAL DO STF**

Em que pese o encerramento do mérito no âmbito das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 7066, 7070 e 7078, no dia 22 de agosto de 2023, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da questão constitucional levantada pelo *leading case* RE 1.426.271. O cerne da discussão envolve a aplicabilidade das regras de anterioridade anual e nonagesimal na exação do ICMS-DIFAL em transações interestaduais com consumidores finais que não são contribuintes do imposto, após a implementação da LC 190/22.

O Recurso Extraordinário foi interposto pelo Estado do Ceará em face do acórdão proferido nos autos da Apelação Cível nº 0204569-49.2022.8.06.0001 pelo Tribunal de Justiça do Estado Ceará que reformou os termos da sentença para reconhecer a necessária observância da LC nº 190/2022 aos princípios da anterioridade nonagesimal e anual, por compreender que houve majoração da carga tributária.

A 2ª Câmara do Tribunal de Justiça do Ceará concedeu a segurança ao contribuinte, sob o seguinte fundamento:

Verifica-se, destarte, que a Lei Complementar nº 190/2022, publicada em 05.01.2022, ao instituir o ICMS DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte, previu nova regra matriz de incidência de referido tributo, de sorte que, consoante estrutura proposta pelo professor Paulo de Barros Carvalho, existe na norma complementar em alusão um antecedente normativo (hipótese de incidência ou fato gerador), composto pelos aspectos material, temporal e espacial, como também se afigura presente o consequente normativo (relação jurídico tributária), composto pelos critérios pessoal e quantitativo.

Deveras, nada obstante não se esteja criando nova espécie tributária não se trata de mera regulamentação, redefinindo os agentes ativos, porquanto inova acerca do antecedente normativo e do consequente normativo, havendo majoração tributária.

Conclui-se portanto, a meu viso, que a Lei Complementar nº 190/2022 deve observância aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, posto que de forma direta implicou em carga tributária maior ao contribuinte, razão pela qual em virtude de sua publicação ter ocorrido em 05.01.2022, o ICMS-DIFAL (consumidor final não contribuinte) somente deverá ser cobrado no exercício financeiro seguinte, ou seja, a partir de 01.01.2023.

Em face da decisão, o Estado do Ceará opôs embargos de declaração para reestabelecer a sentença prolatada e, subsidiariamente, suprir a omissão quanto à inobservância ao entendimento firmado no STF quando do julgamento do Tema 1.094, que entendeu que as leis estaduais aprovadas depois da promulgação de Emenda Constitucional são válidas, mas com aptidão para produzir efeitos após a vigência da Lei Complementar, sem a necessidade de respeito às regras da anterioridade tributária. A Corte do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará rejeitou os aclaratórios por entender que não estavam presentes os vícios apontados pelo Embargante.

Uma das matérias explicitamente tratadas no Recurso Extraordinário paradigma foi o entendimento de que a entrada em vigor da Lei Complementar nº 190/2022 autoriza a imediata produção de efeitos das leis estaduais que instituíram o ICMS-DIFAL nas respectivas Unidades da Federação. Os fundamentos utilizados pela Fazenda Cearense se concentram no (i) entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE-RG 1.221.330/SP, Tema 1.094 da Repercussão Geral e (ii) a inconstitucionalidade material da expressão “observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea ‘c’ do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal”.

Conforme exposto no Recurso Extraordinário interposto pelo Estado do Ceará, “os Estados da Federação e o Distrito Federal entendem que a entrada em vigor da lei complementar

autoriza a imediata produção de efeitos das leis estaduais que instituíram o DIFAL nas respectivas Unidades da Federação.”.

Sendo assim, a Fazenda Cearense argumenta a inconstitucionalidade da parte final do art. 3º da Lei Complementar nº 190/2022 é evidente, uma vez que a declaração de inconstitucionalidade das cláusulas do Convênio ICMS 93/2015 não afetou a validade das leis estaduais. Portanto, qualquer disposição do legislador federal que adie os efeitos da norma geral, como o art. 3º da LC 190/2022 que exige a observância da anterioridade nonagesimal, impede o exercício legítimo da competência tributária estadual e viola o pacto federativo. Tal adiamento priva os estados de sua autonomia político-administrativa e financeira, expressa na capacidade de instituir e regulamentar impostos de sua competência.

A Fazenda Cearense destaca que a obrigação de respeitar a anterioridade nonagesimal, ao postergar a cobrança do DIFAL, cria um obstáculo significativo para a arrecadação estadual, comprometendo a previsibilidade e a estabilidade das finanças públicas locais. Esse atraso não apenas impacta negativamente o planejamento fiscal dos estados, mas também interfere na gestão de políticas públicas que dependem diretamente dessas receitas.

Além disso, a argumentação baseia-se no princípio de que a competência tributária é um elemento essencial da autonomia dos entes federados, garantida pela Constituição. Qualquer limitação a essa competência deve ser vista com extrema cautela, para não desvirtuar o equilíbrio federativo e a capacidade dos estados de atender às necessidades de suas populações.

Portanto, a Fazenda Cearense defende que o art. 3º da LC 190/2022, ao impor a observância da anterioridade nonagesimal, ultrapassa os limites constitucionais, interferindo indevidamente na autonomia financeira dos estados e violando o pacto federativo, razão pela qual requer a declaração de sua inconstitucionalidade.

A decisão que analisou a repercussão geral da matéria consignou que:

Embora as decisões proferidas por esta Suprema Corte, em processos do controle normativo abstrato, possuam eficácia erga omnes e efeito vinculante, não existe, tal como sucede em relação aos recursos extraordinários submetidos à sistemática da repercussão geral, mecanismo processual que imponha, aos órgãos judiciários a quo, a responsabilidade *(i)* de negarem seguimento aos apelos extremos que estejam em conformidade com o entendimento firmado por esta Casa, *(ii)* de exercerem, quando

o acórdão recorrido estiver contrastando com o precedente vinculante, o concernente juízo de retratação ou (iii) de admitirem apenas os processos cujo o juízo de retratação tenha sido refutado. Daí a importância de, mesmo existindo processo do controle abstrato em tramitação ou julgado definitivamente por este Supremo Tribunal Federal, submeter questão de idêntico teor à sistemática da repercussão geral. A racionalização da prestação jurisdicional por meio do instituto da repercussão geral provou-se hábil meio de realização do direito fundamental do cidadão a uma tutela jurisdicional mais célere e mais eficiente. O sistema de gestão qualificada de precedentes garante, ainda, maior segurança jurídica ao jurisdicionado, ao permitir que o entendimento desta Suprema Corte, nos temas de sua competência, seja uniformemente aplicado por todas as instâncias judiciais e em todas as unidades da federação. Desse modo, com o fito de evitar um desnecessário empenho da máquina judiciária na prolação de inúmeras decisões idênticas sobre o mesmo tema, além de salvaguardar os já referidos princípios constitucionais informadores da atividade jurisdicional, submeto a questão em análise à sistemática da repercussão geral, para que se lhe imprimam os efeitos próprios do instituto.

Desse modo, em que pese a afetação do tema ter sido pautada sob o fundamento de que não existe mecanismo processual que imponha (i) negar seguimento, (ii) exercer o juízo de retratação ou (iii) admitir os processos cujo juízo de retratação já tenha sido refutado, para os casos decididos em sede de controle concentrado de constitucionalidade, há nuances aventadas no *leading case* em exame que precisam ser consideradas.

A decisão sugere que o tema foi afetado com o objetivo de obter um julgamento consolidado em sede de repercussão geral, simplificando a análise dos recursos extraordinários relacionados à mesma matéria.

No entanto, é importante observar que, embora a questão da anterioridade tenha sido levantada durante o julgamento das ADIs 7070, 7066 e 7078, a petição de recurso extraordinário do Estado do Ceará abordou especificamente a questão da anterioridade em relação às leis estaduais editadas antes da superveniência da lei complementar. Isso sugere que essa controvérsia pode gerar debates mais profundos sobre o tema em questão.

Essa abordagem do Estado do Ceará levanta questões importantes sobre a aplicação da anterioridade em nível estadual e como isso pode afetar as leis locais em relação à lei complementar federal.

Portanto, embora a decisão de afetar o tema para repercussão geral busque proporcionar clareza e uniformidade na interpretação da legislação tributária, as especificidades levantadas pelo recurso extraordinário do Estado do Ceará indicam que há questões pendentes que exigem

uma análise mais detalhada e uma abordagem cuidadosa para garantir a segurança jurídica e o equilíbrio entre os interesses do fisco e dos contribuintes.

## 9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao finalizar este trabalho, é evidente que a análise da sistemática do Diferencial de Alíquota do ICMS, à luz da Emenda Constitucional nº 87/15, revela uma série de desafios e reflexões pertinentes. Ao longo deste estudo, foram examinadas as implicações dessa normativa para as operações interestaduais, especialmente no contexto das vendas realizadas por empresas do comércio eletrônico.

A complexidade das questões tributárias envolvidas requer uma abordagem cuidadosa e abrangente, considerando não apenas os aspectos legais, mas também os princípios constitucionais que regem o sistema tributário brasileiro.

Uma das questões centrais abordadas neste trabalho diz respeito à observância dos princípios da anterioridade nonagesimal e anual. Estes princípios, consagrados na CF, têm como objetivo garantir a previsibilidade e a segurança jurídica no âmbito tributário, protegendo os contribuintes contra mudanças repentinas e arbitrárias na legislação fiscal. No contexto do Diferencial de Alíquota do ICMS, a aplicação desses princípios assume particular importância, dada a complexidade e a amplitude das mudanças introduzidas pela Emenda Constitucional nº 87/15.

Ao examinar o tema 1093 do Supremo Tribunal Federal, que trata da modulação dos efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade da aplicação retroativa do Diferencial de Alíquota do ICMS, torna-se evidente a relevância desses princípios. A discussão sobre a retroatividade da norma tributária levanta questões fundamentais relacionadas à segurança jurídica e à proteção da confiança dos contribuintes, destacando a necessidade de se estabelecer critérios claros e consistentes para a aplicação das normas tributárias.

É importante ressaltar que a observância dos princípios da anterioridade nonagesimal e anual não se limita apenas à esfera judicial, mas também envolve uma análise cuidadosa por parte do legislador e dos órgãos responsáveis pela administração tributária. A estabilidade e a

previsibilidade do sistema tributário dependem, em grande parte, do respeito a esses princípios, que devem ser considerados em todas as fases do processo legislativo e regulatório.

Além disso, a análise dos princípios da anterioridade nonagesimal e anual revela a importância de se estabelecer um equilíbrio adequado entre a necessidade de arrecadação do Estado e os direitos e garantias dos contribuintes. Embora seja legítimo que o Estado busque meios para garantir sua receita tributária, isso não pode ocorrer em detrimento dos princípios fundamentais que regem o sistema tributário brasileiro, incluindo a segurança jurídica e a proteção dos direitos individuais.

Nesse sentido, é fundamental que as decisões judiciais e as ações legislativas relacionadas ao Diferencial de Alíquota do ICMS levem em consideração esses princípios e busquem conciliar os interesses do Estado com os direitos dos contribuintes. A adoção de uma abordagem equilibrada e transparente contribuirá para fortalecer a confiança no sistema tributário e promover um ambiente de negócios mais seguro e justo para todas as partes envolvidas na relação jurídico-tributária.

Cabe ressaltar que a discussão sobre a aplicação dos princípios da anterioridade nonagesimal e anual no contexto do Diferencial de Alíquota do ICMS está longe de estar encerrada. À medida que novos desafios e questões surgem, é fundamental que continuemos a buscar soluções que garantam a conformidade com a CF e promovam uma maior segurança jurídica e equidade no sistema tributário brasileiro.

Com a afetação do tema 1266 pelo Supremo Tribunal Federal, a questão sobre a eficácia das leis estaduais que foram editadas antes da LC 190/2022 poderá gerar um debate de grande profundidade. Os contribuintes argumentam que a ausência de previsão no ordenamento jurídico para a constitucionalidade superveniente das leis estaduais coloca em xeque a validade dessas normativas frente à nova legislação federal.

O argumento central dos contribuintes reside na alegação de que as leis estaduais promulgadas antes da LC 190/2022 carecem de um fundamento válido, o que as torna desprovidas de eficácia legal. Portanto, são vistas como normas que habitam um vácuo jurídico, desprovidas de validade e sem respaldo legal.



Assim, apesar da afetação do tema com base de que inexistente mecanismo processual específico para aplicação dos entendimentos veiculados em sede de controle concentrado de constitucionalidade, como acontece nos temas afetados pela repercussão geral da Suprema Corte, essa nova questão relativa à vigência e validade das leis estaduais ordinárias poderá desencadear um novo debate no STF, com repercussões diversas.

Esse debate se torna particularmente relevante para os estados que não editaram as referidas leis estaduais após a edição da EC 83/2015, ou para aqueles que instituíram a cobrança por meio de decretos, visto a necessidade de edição de lei estadual com densidade normativa suficiente para regular a cobrança.

Portanto, a análise dessas questões adicionais ressalta a complexidade e a importância dos princípios constitucionais envolvidos na tributação, bem como a necessidade de um debate aprofundado para encontrar soluções que garantam a segurança jurídica e o equilíbrio entre os interesses dos entes federativos e dos contribuintes.

## BIBLIOGRAFIA

BRASIL. Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 09 jan. 1975.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Brasília: Diário Oficial da União, 5 out. 1988. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 2 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Emenda à Constituição nº 10, de 04 de março de 1996**. Dá nova redação aos arts 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994 da Constituição Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm) /> . Acesso em: 3 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 set. 1996.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Emenda à Constituição nº 17, de 22 de novembro de 1997**. Dá nova redação aos arts. 71 e 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc17.htm/](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc17.htm/)> . Acesso em: 3 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. **Seção VI Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal**. Disponível em: <[https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988\\_02.07.2020/art\\_155\\_.asp](https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_02.07.2020/art_155_.asp)>. Acesso em: 3 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Emenda à Constituição nº 87, de 16 de abril de 2015**. Dá nova redação ao § 2º do art. 155 e ao art. 99 da Constituição Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc87.htm) /> . Acesso em: 3 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 580.903**. Agravante: Estado do Paraná. Agravado: Viação Garcia Ltda, Relator: Min. Roberto Barroso. Brasília, 28 abr. 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8531288>. Acesso em: 17 mai. 2024.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer n. 1.226/2015**. Brasília: Ministério da Fazenda, 3 set. 2015. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4918380>. Acesso em: 2 mai. 2024.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar n. 190, de 04 de janeiro de 2022. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 jan. 2022.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 133.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário** / Humberto Ávila. - 5. ed. - São Paulo: Saraiva, 2012, p. 149.

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

BRITO, Hugo Machado de. **Segundo Manual de Direito Tributário**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018, p.205

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1998

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 747/748.

NASCIMENTO, João Paulo Melo do. **Lei Complementar para Resolução de Conflitos Federativos de Competência Tributária**. Revista de Direito da Procuradoria Geral, Rio de Janeiro, v. 70, p. 181-203.

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

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