

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO  
SÃO PAULO

BEATRIZ CANALLE FORNAZIERI

A aplicação do princípio da anterioridade à cobrança do DIFAL de ICMS nas operações interestaduais que envolvam consumidores finais não contribuintes do imposto, à luz da ADI 5.469/DF e do RE 1.287.019/DF

São Paulo  
2022

BEATRIZ CANALLE FORNAZIERI

A aplicação do princípio da anterioridade à cobrança do DIFAL de ICMS nas operações interestaduais que envolvam consumidores finais não contribuintes do imposto, à luz da ADI 5.469/DF e do RE 1.287.019/DF.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Francielli Honorato.

São Paulo  
2022

FORNAZIERI, Beatriz Canalle. *A aplicação do princípio da anterioridade à cobrança do DIFAL de ICMS nas operações interestaduais que envolvam consumidores finais não contribuintes do imposto, à luz da ADI 5.469/DF e do RE 1.287.019/DF, 2022.* Monografia apresentada no Curso de Especialização em Direito Tributário, IBET/2022.

## RESUMO

O objetivo do presente trabalho é identificar o instante a partir do qual é facultado aos Estados e ao Distrito Federal destinatários de bens e serviços exercer a capacidade tributária ativa consubstanciada na aplicação da sistemática do diferencial de alíquotas de ICMS às operações interestaduais que envolvam consumidores finais não contribuintes do imposto, nos moldes da Lei Complementar nº 190/2022 e do precedente exarado no julgamento conjunto da ADI nº 5.469/DF e do RE 1.287.019/DF. Para tanto, impende analisar, à luz do constructivismo lógico-semântico, a natureza jurídica e a estrutura normativa da relação jurídico-tributária em comento, a fim de compreendermos se se trata, ou não, de novo vínculo obrigacional tributário, apto a atrair os comandos do art. 150, inciso III, alínea *b* da CF. Em seguida, cumpre identificar a *ratio decidendi* dos acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 1.287.019/DF e da ADI 5.469/DF, sobretudo a modulação dos seus efeitos, cotejando-a com os contornos do princípio da anterioridade tributária, consagrado no art. 150, III, *b* da CF, verificando-se, por fim, os reflexos da controvérsia suscitada no bojo dos referidos autos às legislações estaduais, especialmente quanto ao termo inicial para a cobrança da exação em estudo.

**Palavras-chave:** diferencial de alíquotas de ICMS; ADI nº 5.469/DF e Lei Complementar nº 190/2022; princípio da anterioridade tributária.

FORNAZIERI, Beatriz Canalle. *The application of the tax anteriority principle to the charging of the aliquots differential of ICMS among interstate operations which involve final consumers who are not ICMS taxpayers, according to ADI 5.469/DF and RE 1.287.019/DF.*

### **ABSTRACT**

The purpose of the present study is to identify the instant in which the Estates and the Federal District are allowed to exercise its power to tax, regarding the application of the ICMS aliquots differential systematic applied to interstate operations that involve final consumers who are not ICMS taxpayers, under the LC nº 190/2022 and the trial of the ADI nº 5.469/DF and the RE 1.287.019/DF. Therefore, it is necessary to analyze, according to “constructivismo lógico-semântico”, the judicial nature and the normative structure of the legal-tax relationship in focus, to comprehend if it consists, or not, in a new obligational bond, which attracts the rule of the article 150, III, *b* of the Federal Constitution. Then, must be identified the fundamentals of the decisions handed down by The Federal Supreme Court in the RE 1.287.019/DF and the ADI 5.469/DF trials, especially the modulation of its effects, confronting it with the tax anteriority principle (article 150, III, *b* of the Federal Constitution), in order to certify the reflections of the controversy discussed on those cases on the state’s law, especially regarding the initial term to the creation of the tax in study.

**Keywords:** aliquots differential of ICMS; ADI nº 5.469/DF and Federal Law nº 190/2022; tax anteriority principle.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
<b>1. O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS INTERESTADUAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO</b> .....	<b>7</b>
1.1. Evolução legislativa.....	10
1.2. Natureza jurídica e estrutura normativa. ....	16
<b>2. O JULGAMENTO DO RE 1.287.019 (TEMA Nº 1.093/STF) E DA ADI 5.469 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL</b> .....	<b>22</b>
<b>3. EFEITOS DA DECISÃO DO SUPREMO NO ORDENAMENTO JURÍDICO: CONTROVÉRSIAS ORIUNDAS DA LC Nº 190/2022 E DAS LEGISLAÇÕES ESTADUAIS</b> .....	<b>31</b>
<b>4. DO MARCO INICIAL PARA A COBRANÇA DO DIFAL: O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NO CONTEXTO DA LC 190/22 E DA MODULAÇÃO DE EFEITOS DA DECISÃO DO SUPREMO</b> . ....	<b>38</b>
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>50</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>53</b>

## LISTA DE ABREVIATURAS

<b>ADCT</b>	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.
<b>ADI</b>	Ação direta de inconstitucionalidade.
<b>ART</b>	Artigo.
<b>CF</b>	Constituição Federal.
<b>CONFAZ</b>	Conselho Nacional de Política Fazendária.
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional.
<b>DIFAL</b>	Diferencial de alíquotas.
<b>EC</b>	Emenda constitucional.
<b>ICMS</b>	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.
<b>LC</b>	Lei complementar.
<b>LINDB</b>	Lei de introdução ao direito brasileiro.
<b>PLC</b>	Projeto de lei complementar.
<b>RE</b>	Recurso extraordinário.
<b>RMIT</b>	Regra-matriz de incidência tributária.

## LISTA DE FIGURAS

- Figura 1** - Cálculo do ICMS interestadual anterior à EC 87/15 em operações destinadas a não contribuinte de ICMS. ....11
- Figura 2** – Cálculo do ICMS interestadual anterior à EC 87/15 em operações destinadas a contribuintes de ICMS. .... 12
- Figura 3** - Cálculo do ICMS interestadual após a EC 87/15 em operações destinadas a não contribuinte de ICMS. .... 13
- Figura 4** - Cálculo do ICMS interestadual após a EC 87/15 em operações destinadas a contribuinte de ICMS. .... 13
- Figura 5** - Linha do tempo ilustrando o contexto normativo após a publicação da LC nº 190/22. .... 32

## INTRODUÇÃO

Na esteira da intensa sucessão de julgamentos tributários que protagonizaram o cenário do contencioso brasileiro em 2020 e 2021, o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento conjunto do RE 1.287.019/DF (Tema nº 1.093/STF) e da ADI nº 5.469/DF, reacendeu a discussão atinente à constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS (DIFAL) incidente nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

No julgamento do RE nº 1.287.019/DF<sup>1</sup>, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, foi fixada a tese segundo a qual a cobrança do DIFAL nas operações de ICMS, conforme introduzida pela EC nº 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais relacionadas à matéria, com fulcro no art. 146, I e III, *a* e no art. 155, § 2º, XII, *a*, *c*, *d* e *i*, todos da Constituição Federal, o que foi utilizado como premissa para conclusão alcançada no bojo da ADI nº 5.469/DF<sup>2</sup>, na qual foi declarada a inconstitucionalidade das Cláusulas Primeira, Segunda, Terceira, Sexta e Nona do Convênio ICMS 93/2015, que haviam estabelecido a sistemática de cálculo do DIFAL nos moldes instituídos pela EC nº 87/2015 na ausência de lei complementar destinada à regência da matéria.

Nesse contexto, em atenção ao precedente fixado pela Suprema Corte, o Congresso Nacional aprovou, no dia 20/12/2021, o PLC nº 32/2021 que deu origem à Lei Complementar nº 190/22, responsável por alterar a Lei Kandir, a fim de veicular as normas gerais relacionadas à cobrança de ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte.

Todavia, a referida lei complementar foi sancionada somente em 04/01/2022 pela Presidência da República (e publicada no dia seguinte) trazendo, na redação do seu art. 3º, previsão relacionando a produção de seus efeitos ao teor do art. 150, III, *c* da CF<sup>3</sup>. Somado a isso, diversos Estados entenderam por bem editar normas, antes mesmo da publicação da lei complementar, exigindo o diferencial de alíquotas que viria a ser regulamentado pela LC nº 190/22.

---

<sup>1</sup> RE 1.287.019, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, repercussão geral – mérito, publicação: 25/05/2021.

<sup>2</sup> ADI 5469, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, publicação 25/05/2021.

<sup>3</sup> 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: (...) c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;



O enunciado em comento instaurou um cenário de incerteza relacionado ao instante a partir do qual os entes federativos destinatários de mercadorias ou serviços poderão efetuar a cobrança do ICMS sob a sistemática do DIFAL, suscitando os seguintes debates que têm sido evocados pela comunidade jurídica:

- (i) A inconstitucionalidade do artigo 3º da LC nº 190/22, tendo em vista que a produção de seus efeitos deve obediência, não à anterioridade nonagesimal, mas à anterioridade anual, consagrada no art. 150, III, *b* da CF;
- (ii) A inconstitucionalidade das normas estaduais posteriores à LC nº 190/22 que preveem a cobrança do DIFAL após o transcurso de 90 dias da sua publicação ou após o dia 01/01/2022 ou, ainda, após o dia 05/01/2022;
- (iii) A inconstitucionalidade das normas estaduais anteriores à LC nº 190/22, inalteradas após a sua publicação sob o fundamento de que a decisão do STF teve o escopo de suspender, tão somente, a eficácia das legislações ordinárias até a edição da lei complementar, mantendo sua validade;
- (iv) A constitucionalidade de todas as leis ordinárias supracitadas, uma vez que:
  - i. o art. 3º da LC nº 190/22 constitui mera regra de vigência, não guardando relação com o termo inicial para o exercício da capacidade tributária ativa dos entes federativos;
  - ii. o DIFAL é apenas uma sistemática de repartição de receitas tributárias de interesse do Direito Financeiro, não constituindo nova relação jurídico-tributária capaz de atrair a incidência do princípio da anterioridade anual ou nonagesimal;
  - iii. a redação da EC nº 87/2015 foi suficientemente clara a ponto de suprir a necessidade de edição da legislação complementar destinada a regulamentação da matéria por ela introduzida, revestindo-se, portanto, de autoaplicabilidade, ou seja, de fundamento de validade para as legislações estaduais.

É certo que essa conjuntura de latente insegurança jurídica conduz o tema a um crescimento desenfreado de litígios de toda ordem, cuja provisão de perda para a arrecadação dos Estados e do Distrito Federal supera a cifra de 9 bilhões de reais.<sup>4</sup>

Assim, urge a resolução do impasse gerado pela heterogeneidade das legislações estaduais, tendo em vista a evidente importância financeira para os cofres públicos, para o mercado e para a esfera concorrencial; cenário que se agrava diante da recente criminalização do inadimplemento do ICMS destacado no julgamento do RHC 163.334/SC, de relatoria do Min. Roberto Barroso<sup>5</sup>.

Para tanto, cumpre realizar o estudo pormenorizado da natureza jurídica e da estrutura normativa da sistemática do DIFAL (Capítulo 1), conjugadas com as razões de decidir dos acórdãos exarados nos julgamentos do RE 1.287.019/DF e da ADI 5.469/DF (Capítulo 2), para compreendermos se ela está, ou não, sujeita ao princípio da anterioridade e, em caso positivo, sobre qual veículo normativo deve recair a regra do art. 150, III da CF, bem como os reflexos da LC nº 190/22 e dos precedentes recentemente exarados pela Suprema Corte às cobranças realizadas pelos Estados e o Distrito Federal nas operações interestaduais que envolvam consumidores finais não contribuintes de ICMS (Capítulos 3 e 4).

---

<sup>4</sup> MAIA, Flávia. *Discussão sobre cobrança do Difal de ICMS em 2022 chega ao STF*. Jota, Brasília, 2022. Disponível em <<https://www.jota.info/stf/do-supremo/cobranca-do-difal-de-icms-em-2022-stf-14012022>>. Acesso em 13 fev. 2022.

<sup>5</sup> RHC 163334, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, publicação 13/11/2020.

# 1. O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS INTERESTADUAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO

## 1.1. Evolução legislativa

Antes de adentrarmos às particularidades do ICMS nas operações interestaduais e ao estudo da sua natureza jurídica, convém recordar o histórico normativo que instituiu o atual método de cálculo do tributo devido para os entes federativos envolvidos nas operações em pauta.

O ICMS é tributo de competência estadual, incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nos termos do art. 155, II da CF<sup>6</sup> (materialidade). Dessa forma, tem como critério espacial o território do Estado ou do Distrito Federal (sujeito ativo) em que ocorrer o fato jurídico e, como critério temporal, o momento da saída da mercadoria do estabelecimento vendedor ou o início da prestação de serviço (art. 12, I da LC nº 87/96). Por fim, a base de cálculo é o valor da operação (art. 13 da LC nº 87/96) e a alíquota é aquela fixada pelo respectivo sujeito ativo, variando de acordo com a legislação de cada Estado da federação.

À época da promulgação da Constituição Federal de 1988, não havia no ordenamento jurídico qualquer previsão a respeito da incidência do diferencial de alíquotas de ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. A Lei Complementar nº 87/1996, responsável por versar sobre as normas gerais atinentes ao ICMS, introduzido pelo constituinte de 1988, não veiculava as diretrizes necessárias à resolução dos ulteriores conflitos de competência relacionados ao DIFAL nesta hipótese, resumindo-se em dispor sobre os casos em que a prestação interestadual não estivesse vinculada à operação subsequente (art. 12, XIII e art. 13, IX e § 3º). Vale dizer, não disciplinava os aspectos estampados no art. 155, XII da CF/88 no caso de consumidor final não contribuinte, tais como, a definição dos sujeitos passivos, dos estabelecimentos responsáveis pela cobrança, da base de cálculo e do critério temporal.

---

<sup>6</sup> **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.

Segundo a redação original do art. 155, § 2º da CF/88, a circulação de mercadorias e serviços destinados a consumidores finais localizados em outro Estado, não contribuintes de ICMS, era tributada apenas no Estado de origem. Vejamos:

Art. 155. (...)

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

(...)

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

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

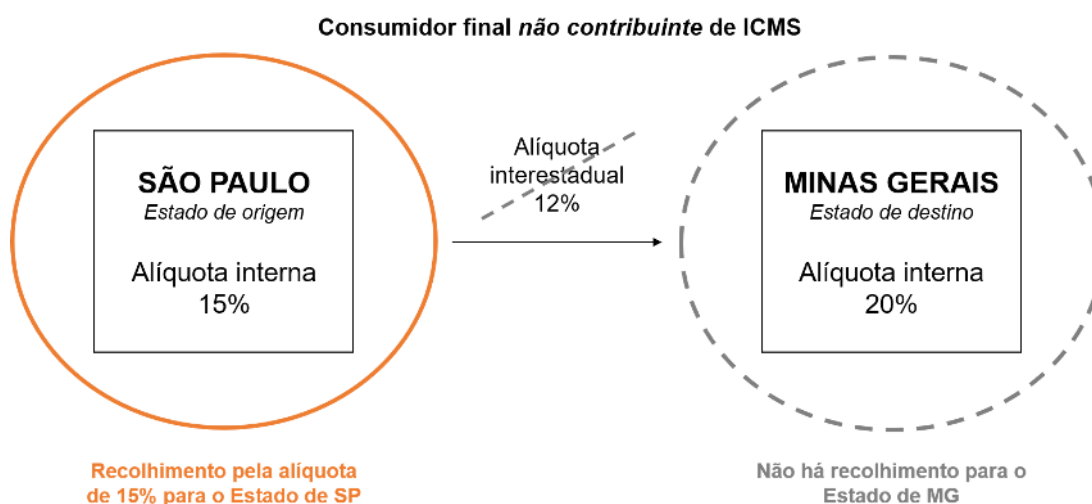
b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

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

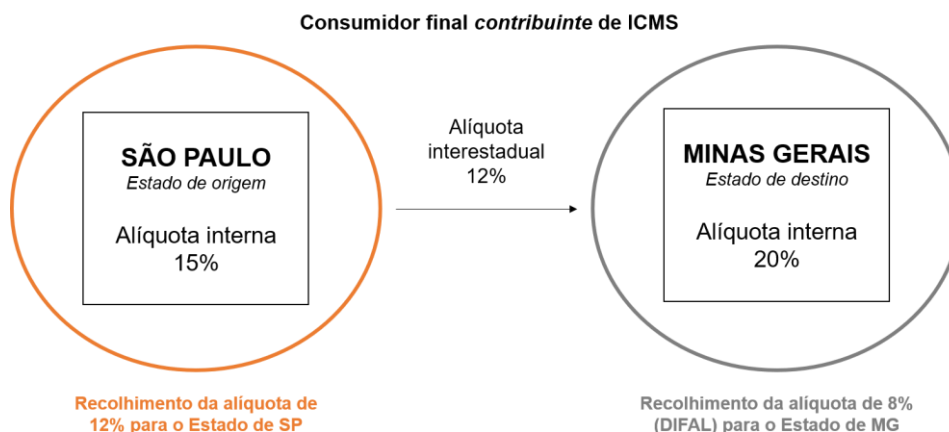
A alíquota interestadual aludida pela alínea *a* foi fixada no percentual de 12% pela Resolução nº 22/1989 do Senado Federal (consoante a atribuição fixada no art. 155, § 2º, IV da CF), exceto no caso das operações iniciadas nas Regiões Sul e Sudeste com destino às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Espírito Santo, cuja alíquota é 8% (em 1989) e 7% (a partir de 1990).

Nota-se que o produto da arrecadação do ICMS incidente nas vendas de mercadorias ou serviços a consumidores finais *não contribuintes* do imposto pertencia sempre ao Estado de origem, sendo o DIFAL reservado às operações destinadas a consumidores finais *contribuintes* do imposto, hipótese em que o produto da arrecadação resultante da aplicação da alíquota interestadual era recolhido ao Estado de origem e o produto resultante da DIFAL era destinado ao Estado de destino.

Essa sistemática, que prestigiava o estado de origem, pode ser ilustrada da seguinte forma:



\* Figura 1 – Cálculo do ICMS interestadual anterior à EC 87/15 em operações destinadas a não contribuinte de ICMS.



\* Figura 2 – Cálculo do ICMS interestadual anterior à EC 87/15 em operações destinadas a contribuintes de ICMS.

Dada a premente necessidade de instalação da nova ordem constitucional e ciente da rigidez do processo legislativo, o constituinte autorizou, por meio do art. 34, § 8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, a regência provisória da matéria por meio de convênio, caso a competente lei complementar não fosse editada após o transcurso de 60 dias da publicação da CF/88.

Ante a ausência de lei complementar após o transcurso dos 60 dias, o cálculo do ICMS interestadual foi disciplinado, a nível infraconstitucional, pelo Convênio ICMS nº 66/88, que definiu os critérios da regra-matriz de incidência do imposto estadual, e pelo Protocolo ICMS nº 21/2011, que pretendeu estender a cobrança do DIFAL pelo Estado de destino também às operações com consumidor final não contribuinte, devido ao interesse - sobretudo dos varejistas de comércio eletrônico e *marketplace* do Sul e do Sudeste – de arrecadar o imposto nessa circunstância.

Após incansáveis reivindicações dos Estados que eram usualmente consumidores das mercadorias e serviços quanto à repartição da receita oriunda das operações submetidas ao art. 155, § 2º, *a* da CF - e com amparo na declaração de inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/2011 pelo Plenário do STF<sup>7</sup> - foi editada a Emenda Constitucional nº 87/2015, que alterou a dicção dos incisos VII e VIII do art. 155, § 2º da CF/88.

O novo texto constitucional, visando à redução das desigualdades inter-regionais e à descentralização do fluxo de bens e serviços no território brasileiro, replicou a sistemática do DIFAL às operações com consumidores finais não contribuintes do ICMS, dando origem à seguinte redação:

<sup>7</sup> STF, ADI n. 4.628/DF, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17.09.2014, DJe 21.11.2014.

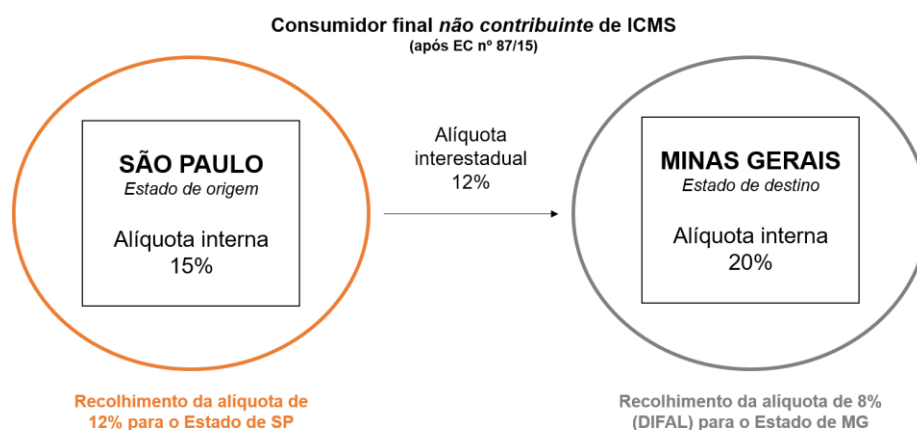
Art. 155. (...)

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

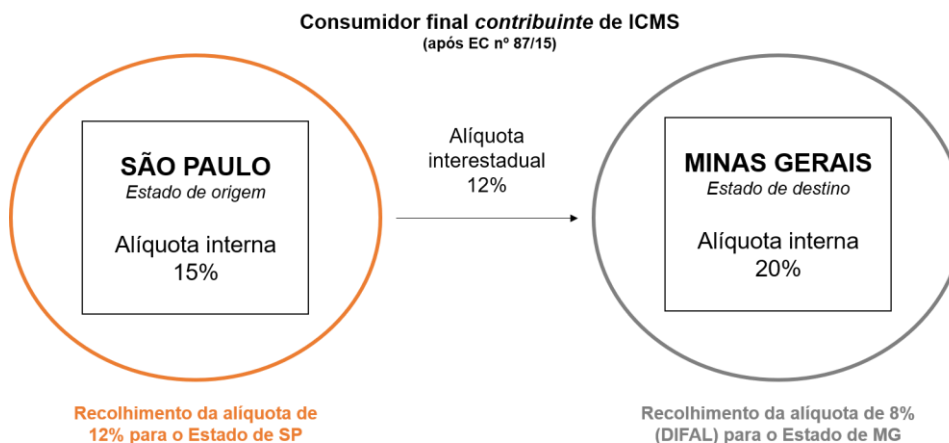
(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

Ou seja, a EC nº 87/15 manteve a sistemática do DIFAL às operações destinadas a contribuinte do imposto e replicou a mesma regra às operações destinadas a consumidor final *não contribuinte*. Assim, neste último caso, a alíquota interestadual será recolhida ao Estado de origem, ao passo que a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do Estado destinatário deverá ser recolhida a este último. Vejamos:



\* Figura 3 – Cálculo do ICMS interestadual após a EC 87/15 em operações destinadas a não contribuinte de ICMS.



\* Figura 4 – Cálculo do ICMS interestadual após a EC 87/15 em operações destinadas a contribuinte de ICMS.

O intuito dessa alteração foi compensar o desequilíbrio verificado na arrecadação do ICMS do Estado consumidor e do vendedor, crescente em virtude do aumento do comércio interestadual com destino a consumidor final, conforme veiculado na justificativa do texto da PEC 103/2011:

**“(...) Enquanto a prática comercial caracterizada como meramente incidental a venda interestadual para consumidor final, não havia objeções a levantar e tudo funcionou satisfatoriamente. Entretanto, a magnitude que já assumiu e a tendência de evolução do quadro é extremamente preocupante, **porque já se nota desequilíbrio na política estabelecida para a divisão de receita entre Estado produtor (ou meramente vendedor) e o Estado consumidor – a tal ponto que coloca em risco o próprio objetivo de se alcançar, algum dia, o cumprimento pleno do princípio de destino. Ao contrário, está sendo reforçado o princípio da origem, com sérios prejuízos para os Estados consumidores. (...)”** (g.n.)<sup>8</sup>**

De fato, ao instituir a sistemática do DIFAL para ambos os casos, a EC nº 87/2015 obedeceu à política fiscal de igualdade homenageada no art. 152 da CF - encarregada de impedir que os Estados e Municípios estabeleçam diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino - na medida em que descentraliza o produto da arrecadação do ICMS, atribuindo parte da receita ao Estado consumidor.

Ainda, o constituinte se preocupou em (i) fixar que a responsabilidade pelo recolhimento do DIFAL é do próprio destinatário, quando este for contribuinte do imposto; e do remetente, quando o destinatário não for contribuinte e (ii) instituir método regressivo de repartição da receita do DIFAL entre os entes federativos vinculados ao fato jurídico tributado, objetivando a redução do impacto no caixa dos estados, nos termos detalhados pelo art. 99 do ADCT.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 103/2011. Acrescenta o inciso VIII-A ao § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para modificar a sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações realizadas de forma não presencial e que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado. Brasília: Câmara dos Deputados, 2011. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/102933>. Acesso em: 11 abr. 2022.

<sup>9</sup> Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção: **I** - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem; **II** - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; **III** - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; **IV** - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; **V** - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Ocorre que, diante das consideráveis alterações do texto constitucional e do método de cálculo vigente até então, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), usurpando a competência da lei complementar para tratar do assunto (art. 150, § 2º, XII da CF), entendeu por bem celebrar o Convênio ICMS nº 93/2015, a fim de dispor sobre “*os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada*”.

Nesse particular, merecem destaque a Cláusula Primeira do Convênio, que instituiu o DIFAL devido ao Estado de destino, e a Cláusula Segunda, que estabeleceu o correspondente critério quantitativo: a base de cálculo corresponde ao valor total da operação ou o preço do serviço (incluindo o valor do próprio imposto, nos termos do art. 13, § 1º da LC nº 87/96<sup>10</sup>) e a alíquota é a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual, indicada na Resolução nº 22/1989 do Senado Federal, aplicável ao trajeto específico da operação.

Destaca-se, ainda, que a Cláusula Nona foi expressa ao estender todas as disposições do Convênio às pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, em nítida afronta ao tratamento diferenciado dirigido às microempresas e para as empresas de pequeno porte, a teor do art. 146, III, d da CF/88.<sup>11</sup>

Nessa senda, os Estados da federação começaram a editar suas próprias leis ordinárias instituindo a cobrança do ICMS pelo método do DIFAL, por exemplo: Acre (Lei Complementar Estadual 304/2015), Alagoas (Lei Estadual 7.734/2015), Amapá (Lei Estadual 1.948/2015), Distrito Federal (Lei Estadual 5.546/2015), Espírito Santo (Lei Estadual 10.446/2015), Goiás (Lei Estadual 19.021/2015), Maranhão (Lei Estadual 10.326/2015), Mato Grosso (Lei Estadual 10.337/2015), Mato Grosso do Sul (Lei Estadual 4.743/2015), Pará (Lei Estadual 8.315/2015), Paraíba (Lei Estadual 10.507/2015), Rio de Janeiro (Lei 7.071/2015), Rio Grande do Sul (Lei Estadual 14.804/2015), Rondônia (Lei Estadual 3.583/2015) etc.

---

<sup>10</sup> Art. 13. A base de cálculo do imposto é: [...] § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

<sup>11</sup> Art. 146. Cabe à Lei Complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) 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.



Nesse contexto, a cobrança do DIFAL passou a ser questionada pelos contribuintes no Poder Judiciário sob fundamento de que o Convênio ICMS nº 93/2015 teria ultrapassado os limites constitucionais para a celebração dessa espécie normativa e violado a reserva de lei complementar para instituir normas gerais em matéria tributária, em descompasso com os artigos 146, III, 155, § 2º, XII, *g* da CF/88 c/c o art. 1º da LC nº 24/75.

Entre as medidas das quais se valeram os contribuintes para dirimir a controvérsia, encontram-se a propositura das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 5.464/DF e 5.469/DF e do RE 1.287.019/DF (Tema nº 1.093 da repercussão geral), por meio das quais a Suprema Corte foi instada a se manifestar sobre a inconstitucionalidade das cobranças da DIFAL amparadas em legislações estaduais e no Convênio ICMS nº 93/2015.

Como a ADI nº 5.464/DF voltava-se à discussão da Cláusula Nona do Convênio, matéria circunscrita pelo objeto da ADI nº 5.469/DF, o Ministro Relator Dias Toffoli concedeu medida cautelar “*ad referendum do Plenário, para suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 editado pelo CONFAZ, até o julgamento final da ação*”. Após a apreciação do mérito da ADI 5.469/DF, foi julgado prejudicado o pedido formulado na ADI nº 5.469/DF, registrando-se expressamente a necessidade de observância ao quanto decidido no bojo daqueles autos.<sup>12</sup>

Assim, dada a identidade entre as circunstâncias fáticas e jurídicas suscitadas na ADI 5.469/DF e no RE 1.287.019/DF, o julgamento foi realizado de maneira conjunta, desencadeando novos debates de suma relevância para a seara tributária, sobre os quais estudaremos no Capítulo 2 com mais vagar.

## 1.2. Natureza jurídica e estrutura normativa

---

<sup>12</sup> Ação direta de inconstitucionalidade. Declaração de inconstitucionalidade da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15 editado pelo CONFAZ nos autos da ADI nº 5.469/DF. Ação direta julgada prejudicada, com prejuízo dos embargos de declaração. 1. O dispositivo questionado na presente ação direta, isso é, a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (COFNAZ), foi declarado inconstitucional pelo Tribunal Pleno no julgamento da ADI nº 5.469/DF, de relatoria do Ministro Dias Toffoli. Na ocasião, houve modulação dos efeitos da decisão. 2. Ação direta de inconstitucionalidade julgada prejudicada, com prejuízo dos embargos de declaração opostos contra a decisão em que se deferiu a medida cautelar. Fica esclarecido que deve ser observado o que foi decidido nos autos da ADI nº 5.469/DF. (ADI 5464 MC-Ref, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/2021, PROCESSO ELETRÔNICO, publicação 20-10-2021).

Compreendido o contexto no qual se inserem as alterações promovidas pela EC 87/2015, torna-se possível a construção da estrutura normativa da sistemática do DIFAL anterior e posterior à reforma constitucional, a fim de identificarmos os reflexos jurídicos das referidas modificações.

Atualmente, a Lei Kandir (LC 87/96) é a lei complementar responsável por estabelecer normas gerais atinentes ao ICMS, consoante as disposições dos artigos 146 e 155, § 2º da CF.

Nos termos do art. 2º da LC 87/96, o ICMS incide, em apertada síntese, sobre determinadas circulações de mercadorias e prestações de serviços, sendo devido pela pessoa física ou jurídica que as realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, exceção feita às hipóteses do § 1º do art. 4º.

Ainda, a teor do art. 12, I do mesmo diploma, considera-se ocorrido o fato jurídico tributário no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte.

Especificamente quanto ao ICMS incidente sobre operações interestaduais destinadas a consumidor final do imposto, dispõe o art. 155, § 2º, VII e VIII da CF (redação dada pela EC 87/2015) que haverá um recolhimento ao Estado de origem (alíquota interestadual) e, outro, ao Estado de destino (DIFAL).

A partir da sistematização dos enunciados citados acima, é possível visualizar o arquétipo do ICMS nos moldes de um esquema lógico denominado regra-matriz de incidência tributária, que nada mais é do que uma norma jurídica em sentido estrito.

Segundo o professor Robson Maia Lins, as normas jurídicas em sentido estrito constituem juízos condicionais que revelam o nascimento de uma relação jurídica (consequente) sempre que ocorrido o fato descrito em seu antecedente. Nessa senda, conceitua a regra-matriz de incidência tributária nos seguintes termos:

A Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) é um esquema lógico que, privilegiando o aspecto sintático, procura demonstrar quais os elementos essenciais (...) para determinar o acontecimento **que dá ensejo ao pagamento do tributo** e em que condições tal pagamento deverá ser realizado.<sup>13</sup> (g.n.)<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 396.

<sup>14</sup> Idem, p. 397.

Em outras palavras, a regra-matriz descreve a incidência do tributo, estampando as diretrizes da sua instituição e descrevendo uma obrigação de natureza tributária. Vale dizer, diz respeito ao nascimento de um vínculo entre o contribuinte e determinado ente federativo, estando sujeita, portanto, às consequências legais relacionadas à instituição de tributos, tais como a observância dos princípios constitucionais da legalidade e da anterioridade tributária, por exemplo.

Assim, da leitura dos enunciados acima atinentes ao ICMS, é possível formular duas regras-matrizes relativas às operações interestaduais destinadas a consumidor final *não contribuinte*:

**RMIT DO ICMS INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DEVIDO AO ESTADO DE ORIGEM (APÓS A EC 87/15)**

**Antecedente**

- Critério material:** Realizar operação interestadual de circulação de mercadorias ou serviços destinada a consumidor final não contribuinte de ICMS.
- Critério temporal:** Momento da saída da mercadoria/serviço do estabelecimento do vendedor/prestador.
- Critério espacial:** Território do Estado de origem.

**Consequente**

- Critério pessoal:** Estado de origem da mercadoria/serviço (**sujeito ativo**) e vendedor da mercadoria ou prestador do serviço (**sujeito passivo**).
- Critério quantitativo:** Alíquota interestadual (**alíquota**) e valor da operação (**base de cálculo**).

**RMIT DO ICMS INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE, DEVIDO AO ESTADO DE DESTINO (APÓS A EC 87/15)**

**Antecedente**

- Critério material:** Realizar operação interestadual de circulação de mercadorias ou serviços destinada a consumidor final não contribuinte de ICMS.
- Critério temporal:** Momento da saída da mercadoria/serviço do estabelecimento do vendedor/prestador.
- Critério espacial:** Território do Estado de origem.

**Consequente**

- Critério pessoal:** Estado de destino da mercadoria/serviço (**sujeito ativo**) e vendedor da mercadoria ou prestador do serviço (**sujeito passivo**).
- Critério quantitativo:** Diferencial de alíquotas (**alíquota**) e valor da operação (**base de cálculo**).

Nota-se que a primeira RMIT apresenta o Estado *de origem* como sujeito ativo, para o qual deve ser recolhido o ICMS correspondente à alíquota interestadual multiplicada pelo valor da operação, ao passo que, na segunda RMIT, o Estado *de destino* figura como sujeito ativo, sendo o valor do imposto calculado a partir do diferencial de alíquotas (diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual). Por conseguinte, nesta, o critério espacial estampa Estado distinto daquele que figura como sujeito ativo no critério pessoal. Vale dizer, ainda que o fato jurídico ocorra no Estado de origem da mercadoria ou serviço, o DIFAL será recolhido ao Estado consumidor quando a mercadoria ou serviço forem destinados a não contribuinte do ICMS.

Conclui-se, portanto, que a norma constitucional oriunda da EC 87/2015, ao determinar que parte do imposto será pago ao Estado de origem e, parte, ao Estado de destino, modificou o recolhimento do imposto devido ao Estado de origem e criou uma nova relação jurídica entre o sujeito passivo e o Estado de destino.

Isso, pois, da redação original (anterior à EC 87/2015), é possível extrair tão somente uma RMIT relativa às operações interestaduais destinadas a consumidor final *não contribuinte*, cujo conseqüente contrasta substancialmente com aqueles detalhados acima, senão vejamos:

#### **RMIT DO ICMS INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE (ANTES DA EC 87/15)**

##### **Antecedente**

- Critério material:** Realizar operação interestadual de circulação de mercadorias ou serviços destinada a consumidor final não contribuinte de ICMS.
- Critério temporal:** Momento da saída da mercadoria/serviço do estabelecimento do vendedor/prestador.
- Critério espacial:** Território do Estado de origem.

##### **Conseqüente**

- Critério pessoal:** Estado de origem da mercadoria/serviço (**sujeito ativo**) e vendedor da mercadoria ou prestador do serviço (**sujeito passivo**).
- Critério quantitativo:** Alíquota interna do Estado de origem (**alíquota**) e valor da operação (**base de cálculo**).

Do simples exame das regras-matrizes acima, nota-se que a EC nº 87/2015 foi responsável por inaugurar relação jurídica - inexistente na redação original da Carta

Magna - entre o contribuinte e o Estado de destino. *Houve, portanto, nítida alteração do sujeito ativo do ICMS em comento.*

A despeito disso, parte da comunidade jurídica<sup>15</sup> tem sustentado que a questão relativa à susceptibilidade da cobrança do DIFAL ao princípio da anterioridade não seria de interesse da seara tributária, mas, sim, dos Estados e do DF, por se referirem ao Direito Financeiro.

Todavia, as normas acima revelam que a cobrança do ICMS nos moldes da EC nº 87/2015 advém de alteração promovida na própria regra-matriz de incidência do imposto, de modo que deve obediência aos princípios tributários relacionados à instituição de nova relação jurídica – tais como o da anterioridade.

Isto é, se um enunciado constitucional modifica quaisquer dos critérios da regra-matriz de incidência, como é o caso em comento, ele concerne a própria instituição do tributo; tratando-se, portanto, de fenômeno que interessa à seara tributária, uma vez que está relacionado ao momento compreendido entre o nascimento e a extinção da obrigação jurídica.

Por essa razão, não é possível concluir – conforme aduz parte da doutrina<sup>16</sup> - que a sistemática do art. 155, § 2º, VII da CF constitui norma de cunho financeiro, atinente apenas à repartição do produto da arrecadação.

Isto, pois, enquanto a repartição do produto da arrecadação recai sobre momento posterior à extinção do crédito tributário – cabendo eventual discussão acerca do seu pertencimento ao Direito Financeiro – a regra do DIFAL recai sobre o próprio *nascimento* da obrigação jurídica, de modo que é notória a sua suscetibilidade ao regime jurídico tributário e a sua importância para os contribuintes - e não só para os entes federativos.

Ora, da leitura das regras-matrizes construídas acima, é possível compreender que a regra do art. 155, § 2º, VII da CF não estampa uma única relação jurídica entre o contribuinte e o Estado de origem, a partir da qual se congregaria o produto da arrecadação do ICMS para que, posteriormente, uma parcela seja transferida ao

---

<sup>15</sup> HARADA, Kyoshi. *Difal. Uma grande controvérsia sem sentido*. Migalhas, 2022. Disponível em <<https://www.migalhas.com.br/depeso/358963/difal-uma-grande-controversia-sem-sentido>>. Acesso em 13 fev. 2022.

<sup>16</sup> **Fala da Procuradora Fernanda Braga durante a live promovida pela EPET:** PACOBAHYBA, Fernanda Macedo; GRUPENMACHER, Betina; BRAGA, Fernanda; GUIMARAES, Ariane Costa. *Palestra: Incidência do Diferencial de Alíquota (ICMS) - LC número 190*. [jan. 2022]. São Paulo: EPET – Escola Paulista de Estudos Tributários, 2022. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=F8YHOC8GclU>>. Acesso em 12 fev. 2022.

Estado de destino. Pelo contrário: o próprio contribuinte realiza um recolhimento ao Estado de origem e – outro - ao Estado de destino, não havendo vínculo entre os entes federativos que participam da operação.

Prova disso é que vários são os reflexos de cunho tributário decorrentes do fato de que se trata de duas obrigações jurídicas (uma com o Estado de origem e, outra, com o Estado de destino) e com conseqüentes distintos, tais como a duplicidade de deveres instrumentais e as normas de responsabilidade tributária (art. 155, § 2º, VIII da CF), por exemplo.

Por esse motivo, não se pode deixar de lado a preservação da não surpresa e da segurança jurídica, que devem nortear as cobranças de créditos tributários relativos a novas relações jurídicas instituídas pelo legislador, como realizado pela EC nº 87/2015. Isso significa que, após a vigência da emenda constitucional e da respectiva lei complementar, eventuais leis ordinárias estaduais que instituírem, efetivamente, o ICMS interestadual incidente sobre operações destinadas a não contribuintes do imposto devem obedecer, entre outros, o princípio da anterioridade e da noventena.

Dessa forma, trata-se de assunto de suma relevância para os contribuintes, e não somente aos Estados e ao DF, dados os efeitos diretos que a alteração promovida pela EC 87/2015 provoca no recolhimento do imposto, sobretudo ante a recente criminalização do inadimplemento do ICMS destacado, consignada pelo Tribunal Pleno da Suprema Corte no julgamento do RHC 163.334/SC, de relatoria do Min. Roberto Barroso<sup>17</sup>.

Importante ressaltar que a instauração de nova relação jurídico-tributária não se confunde com o aumento da exação; todavia, ambas as hipóteses estão sujeitas ao princípio da anterioridade anual, segundo o art. 150, III, *b* da CF.<sup>18</sup>

À vista disso, não é necessário haver a majoração da carga tributária para que a norma instituidora do ICMS devido ao Estado de destino se submeta à anterioridade anual; basta haver a instauração de relação jurídica inexistente até então, para que a cobrança só possa ser efetuada no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei.

---

<sup>17</sup> RHC 163.334, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, publicação 13/11/2020.

<sup>18</sup> 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.

Diante do exposto, conclui-se que a EC nº 87/2015 instituiu relação jurídico-tributária - inexistente até então - entre o vendedor/prestador e o ente federativo destinatário da mercadoria ou serviço na hipótese de operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte de ICMS, prevendo o cálculo do diferencial de alíquotas no critério quantitativo da referida norma de incidência.

Esse panorama normativo introduzido pela EC nº 87/2015 será útil para compreendermos os efeitos das alterações promovidas no texto constitucional e analisarmos, no Capítulo 4 do presente trabalho, qual será o marco inicial para a cobrança do diferencial de alíquotas no contexto que se dará após o julgamento do RE 1.287.019/DF e da ADI 5.469/DF pela Suprema Corte e a publicação da LC 190/22.

## **2. O JULGAMENTO DO RE 1.287.019 (TEMA Nº 1.093/STF) E DA ADI 5.469 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Conforme pontuado no Subcapítulo 1.1. do presente trabalho, após o advento da EC nº 87/2015, as normas gerais relativas ao recolhimento do ICMS interestadual foram regulamentadas pelo Convênio ICMS nº 93/2015. Por conseguinte, os Estados e o Distrito Federal passaram a editar suas próprias legislações ordinárias instituindo, efetivamente, o imposto estadual pelo método do diferencial de alíquotas. Foi o que fizeram, por exemplo, Acre<sup>19</sup>, Alagoas<sup>20</sup>, Amapá<sup>21</sup>, Distrito Federal<sup>22</sup>, Espírito Santo<sup>23</sup>, Goiás<sup>24</sup>, Maranhão<sup>25</sup>, Mato Grosso<sup>26</sup>, Mato Grosso do Sul<sup>27</sup>, Pará<sup>28</sup>, Paraíba<sup>29</sup>, Rio de Janeiro<sup>30</sup>, Rio Grande do Sul<sup>31</sup> e Rondônia<sup>32</sup>.

Convém destacar que a Carta Magna atribuiu aos Convênios ICMS a competência para, tão somente, conceder ou revogar isenções, incentivos e

---

<sup>19</sup> Art. 3º, da Lei Complementar Estadual 304/2015.

<sup>20</sup> Art. 6º, da Lei Estadual 7.734/2015.

<sup>21</sup> Art. 8º, da Lei Estadual 1.948/2015.

<sup>22</sup> Art. 2º, da Lei Estadual 5.546/2015.

<sup>23</sup> Art. 3º, da Lei Estadual 10.446/2015.

<sup>24</sup> Art. 5º, da Lei Estadual 19.021/2015.

<sup>25</sup> Art. 2º, da Lei Estadual 10.326/2015.

<sup>26</sup> Art. 12, da Lei Estadual 10.337/2015.

<sup>27</sup> Art. 3º, da Lei Estadual 4.743/2015.

<sup>28</sup> Art. 14, da Lei Estadual 8.315/2015.

<sup>29</sup> Art. 16, da Lei Estadual 10.507/2015.

<sup>30</sup> Art. 7º, da Lei Estadual 7.071/2015.

<sup>31</sup> Art. 2º, da Lei Estadual 14.804/2015.

<sup>32</sup> Art. 6º, da Lei Estadual 3.583/2015.

benefícios fiscais do imposto mediante deliberação dos Estados e DF, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g” da CF.<sup>33</sup>

Segundo o referido inciso, cabe ao legislador complementar dispor sobre a forma com que serão realizados os Convênios, papel cumprido pela Lei Complementar nº 24/75.

De fato, essa disposição atende à regra do art. 146 da CF, segundo a qual a função da lei complementar na seara tributária é estabelecer normas gerais destinadas a evitar conflitos de competência entre os entes da federação e de regular as limitações constitucionais ao seu poder de tributar<sup>34</sup>. Entre as referidas normas gerais, o constituinte elenca os seguintes exemplos (art. 146, inciso III da CF):

- (i) A definição de tributos e de suas espécies, bem como do fato jurídico, da base de cálculo e dos contribuintes de cada um dos impostos;
- (ii) A obrigação, o lançamento, o crédito, a prescrição e a decadência tributários; e
- (iii) A definição do 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 da CF.

Nota-se que se trata de atribuições distintas: enquanto a competência legislativa dos Convênios de ICMS é dispor sobre a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais; a competência da lei complementar é a edição de normas gerais voltadas a dirimir conflitos de competência e regular limitações constitucionais ao poder de tributar, entre as quais se encontra a regência normativa dos Convênios de ICMS.

O Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de se manifestar sobre o assunto no julgamento da ADI 1.089/DF<sup>35</sup>, consignando expressamente que os

---

<sup>33</sup> Art. 155, § 2º, XII - Cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, Linguagem e Método. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 400 e 407.

<sup>35</sup> Ementa: TRANSPORTE AÉREO. ICMS. Dada a gênese do novo ICMS na Constituição de 1988, **tem-se que sua exigência no caso dos transportes aéreos configura nova hipótese de incidência tributária, dependente de norma complementar à própria carta, e insuscetível, à luz de princípios**



convênios interestaduais não poderiam substituir a lei complementar na tarefa de versar sobre normas gerais em matéria tributária.

Assim, não podem Convênios de ICMS fixar normas gerais relativas à relação jurídica tributária introduzida pela EC nº 87/15, ainda não regulamentadas por lei complementar, sob pena de ultrapassar o campo legislativo reservado à lei de cunho nacional.

Considerando que as disposições da EC nº 87/15 criaram nova obrigação tributária (ICMS incidente sobre operações interestaduais destinadas a não contribuinte do imposto), é imperiosa a regência da relação jurídica instaurada entre o contribuinte e o Estado de destino por meio de competente lei complementar, nos termos do art. 146, III da CF, estabelecendo-se o fato jurídico da referida obrigação, a base de cálculo, os contribuintes, regulamentando o lançamento, o crédito, a prescrição e a decadência tributários, entre outras regras.

Todavia, dada a inércia do legislador complementar para editar LC regulamentando as relevantes alterações promovidas pela EC 87/15, os contribuintes passaram a questionar a cobrança de ICMS efetuada pelo Estado de destino da operação com fundamento em leis ordinárias amparadas, diretamente, no Convênio ICMS nº 93/2015 e na EC nº 87/2015, em violação ao art. 146, III da Constituição Federal.

Dentre as medidas propostas, em 2016, foi ajuizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF, pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM) requerendo a declaração de inconstitucionalidade das Cláusulas Primeira, Segunda, Terceira, Sexta e Nona do Convênio ICMS 93/2015, por violarem o art. 58 da CF, sob os seguintes fundamentos:

- (i) As Cláusulas Primeira, Segunda e Sexta do Convênio ICMS 93/2015 teriam ultrapassado os limites constitucionais para a celebração dessa espécie normativa e violado a competência da lei complementar para instituir normas gerais em matéria tributária, em descompasso com os

---

**e garantias essenciais daquela, de ser inventada, mediante convênio**, por um colegiado de demissíveis *ad nutum*. Procedência da ação direta com que o Procurador-Geral da República atacou o regramento convencional da exigência do ICMS no caso dos transportes aéreos. (ADI 1.089, rel. min. Francisco Rezek, Tribunal Pleno, DJ 27/6/1997). (g.n.)

artigos 146, III, 155, § 2º, XII, *g* da CF/88 c/c o art. 1º da LC nº 24/75<sup>36</sup>, por fixarem a base de cálculo, hipóteses de incidência ou não incidência e a forma de cálculo do ICMS;

- (ii) A Cláusula Terceira contraria a não cumulatividade, uma vez que prevê a compensação do crédito relativo às operações anteriores seria compensada somente com o imposto recolhido à origem; e
- (iii) A Cláusula Nona do Convênio ICMS 93/2015 afronta o dever constitucional de atribuição de tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte, previsto no art. 146, III, *d* da CF/88, por estender todas as disposições aplicáveis aos contribuintes em geral às pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional. Não será dada particular atenção a este ponto, uma vez que não toca o tema do presente trabalho.

Paralelamente, em 2020, subiu ao Supremo Tribunal Federal o RE 1.287.019/DF, no âmbito do qual foi apontada ofensa ao art. 146, I e III, *a* e art. 155, § 2º, XII, *a*, *c*, *d* e *i*, todos da Constituição Federal. Em 2020, o Tribunal Pleno reconheceu a existência de repercussão geral<sup>37</sup>, fixando o seguinte tema: *“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.”*

Enfim, no julgamento iniciado em 11/11/2020 e finalizado em 24/02/2021, o Supremo Tribunal Federal apreciou o mérito dos processos em comento, decidindo pela inconstitucionalidade formal das Cláusulas Primeira, Segunda, Terceira, Sexta e Nona do Convênio ICMS nº 93/2015, porquanto a cobrança do DIFAL de ICMS, conforme introduzido pela EC nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.

---

<sup>36</sup> Referido dispositivo fixa que os Convênios de ICMS se prestam à concessão e revogação de isenções do imposto, regulamentando o quanto disposto no art. 155, § 2º, XII, “g” da CF: “Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.”

<sup>37</sup> ARE 1.237.351 RG, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 18/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-193 DIVULG 03-08-2020 PUBLIC 04-08-2020.

Em síntese, a reflexão central do acórdão recai sobre a natureza das alterações promovidas pela EC nº 87/15: **(i)** se ela altera critérios da regra-matriz, é imprescindível a regulamentação por meio de lei complementar, tornando-se inconstitucional o convênio que usurpou a sua competência para tratar do assunto; **(ii)** se, por outro lado, a EC não alterou critérios da regra-matriz de incidência, não se faz necessária a edição de lei complementar e as legislações estaduais são válidas, pois têm fundamento de validade na própria EC nº 87/2015 e na LC nº 87/96, responsável por fixar as normas gerais relativas ao ICMS antes das alterações do texto constitucional.

Segundo o Ministro Relator Marco Aurélio, a emenda constitucional altera o critério material, espacial e pessoal da regra-matriz do ICMS incidente sobre operações interestadual com destino a consumidor final não contribuinte, razão pela qual atrai a necessidade de regulamentação por meio de lei de caráter nacional:

A nova disciplina, no que estabelecida a cobrança do diferencial de alíquota em favor da unidade federativa de destino, imputado ao remetente o recolhimento, encerra dados de ordem material, espacial e pessoal, sinalizando imprescindível a espécie legislativa. Especificamente quanto ao ICMS, o constituinte foi incisivo: reiterou a exigência de lei complementar versando elementos básicos do tributo, a teor do artigo 155, § 2º, inciso XII. (...) A impropriedade revela-se ante a impossibilidade de serem disciplinados, via convênio, elementos essenciais do imposto, no que reservados, a esse tipo normativo, âmbito específico, no caso isenções, incentivos e benefícios fiscais – artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.<sup>38</sup>

Ressalta, ainda, a incompetência de convênio para tratar dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, uma vez que sua alçada se restringe, tão somente, à concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da CF e do art. 1º da LC 24/75.<sup>39</sup>

Assim, concluiu pela inconstitucionalidade das Cláusulas Primeira, Segunda, Terceira, Sexta e Nona do Convênio ICMS nº 93/15 (na ADI 5.469/DF) e da consequente invalidade da cobrança do diferencial de alíquotas quando envolver operação interestadual com mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, dada a imprescindibilidade de lei complementar, nos termos do art. 146, I e III da CF.

---

<sup>38</sup> Página 5 do acórdão do RE 1287019/DF (RE 1.287.019, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, repercussão geral – mérito, publicação: 25/05/2021).

<sup>39</sup> Idem, p. 6.

Divergindo da posição exarada pelo Relator, o Ministro Nunes Marques sustentou, na sessão do dia 24/02/2021, que a emenda constitucional não instituiu tributo novo ou incidência sobre operações anteriormente não tributadas, uma vez que “o imposto continuou a incidir sobre a operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”<sup>40</sup>. Assim, segundo o Ministro, não há que se falar em necessidade de nova lei complementar regulamentando a redação superveniente:

**A EC nº 87 apenas ampliou a incidência do diferencial de alíquota do ICMS, que já era existente na redação originária, para as hipóteses em que o destinatário fosse contribuinte do imposto, para as operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS.** Aqui é a diferença das fundamentações. A EC nº 87 apenas ampliou a incidência do diferencial de alíquota, não criou a possibilidade de uma lei complementar vir a estipular o diferencial de alíquota, já havia antes da Emenda essa possibilidade. O que a Emenda fez, exatamente para distribuir de forma mais equânime essa tributação, foi ampliar a incidência do diferencial e estabelecer as regras necessárias para a implementação da nova sistemática, recepcionando a legislação que estabelecia a incidência do diferencial de alíquota para outra hipótese, para a hipótese originária, e tão somente estabelecendo regras necessárias para essa adequação, para essa implementação da nova sistemática. Por isso é importante sempre contextualizar o porquê do surgimento da EC nº 87. Insisto novamente, a EC nº 87 não instituiu a cobrança de novo tributo que exigisse uma nova lei complementar, uma nova lei instituidora.<sup>41</sup>

Partindo dessa premissa, conclui que o fundamento de validade das leis estaduais e distrital não é o Convênio ICMS nº 93/15 – que teria apenas “esmiuçado” e padronizando os procedimentos necessários para a cobrança do ICMS, sem versar sobre normas gerais -, mas, sim, a própria LC nº 87/96 e a CF.<sup>42</sup>

Tendo isso em vista, o que houve foi a mera redistribuição do produto da arrecadação já verificada até então, sem a criação de uma incidência até então inexistente. Em outras palavras, a EC nº 87/15 apenas estendeu a sistemática do DIFAL às operações em que o consumidor final não fosse contribuinte habitual do imposto, sem, contudo, alargar a “competência” do ICMS, ou seja, a sua materialidade.

Nota-se que esse posicionamento ignora o fato de que a necessidade de lei complementar decorre do artigo 146 da CF, cuja alínea “a” do inciso III determina

---

<sup>40</sup> Página 8 do acórdão da ADI 5469 (ADI 5469, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, julgado em 24/02/2021, publicação: 25/05/2021).

<sup>41</sup> Página 3 do acórdão da ADI 5469 (ADI 5469, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, julgado em 24/02/2021, publicação: 25/05/2021).

<sup>42</sup> Idem, p. 10.

expressamente que compete à essa espécie normativa dispor – não apenas sobre a materialidade dos tributos discriminados na Constituição Federal – mas, também, sobre as suas bases de cálculo e os seus contribuintes.

Em continuidade a esse raciocínio, o Ministro Nunes Marques proferiu voto-vista aduzindo que a Lei Complementar nº 87/96, responsável por estabelecer as balizas da incidência do ICMS antes das alterações promovidas pela emenda constitucional, é suficiente para legitimar a cobrança do DIFAL nos moldes inaugurados pela EC nº 87/2015. Isso, pois, se é verdade que não houve alteração na RMIT do imposto, não há necessidade de outra norma nacional destinada a dirimir eventuais conflitos de competência relacionados às operações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte habitual do ICMS após 2015.

Em outras palavras, a regra da emenda constitucional é autoaplicável, servindo de fundamento de validade para a cobrança estadual do diferencial de alíquotas a nível infraconstitucional, uma vez que ele já existia antes da edição da EC nº 87/15. No mesmo sentido, sustenta o Ministro Alexandre de Moraes, para o qual as normas introduzidas pela EC 87/15 são de eficácia plena e aplicação imediata<sup>43</sup>.

Ocorre que o fato de o diferencial de alíquotas já existir na redação originária da Constituição Federal não exclui o fato de que a EC nº 87/15 previu a sua aplicação a obrigação tributária - até então inexistente – entre o contribuinte e o Estado de destino, conforme amplamente discorrido no Capítulo 1.2. do presente trabalho, atraindo a necessidade de edição de uma lei de caráter nacional a esse respeito.

Nesse particular, esclarece o Ministro Dias Toffoli (relator da ADI 5.469) que, com a EC 87/15, o sujeito passivo passou a ter duas relações jurídicas decorrentes do mesmo fato jurídico: uma com o Estado de destino e, outra, com o Estado de origem, alterando, substancialmente, o critério pessoal da RMIT:

(...) Como visto, a EC nº 87/2015 criou uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a não contribuintes do ICMS. Houve, portanto, substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária. (...) Com efeito, antes dessa emenda, ele apenas possuía, em casos assim, relação jurídico-tributária com o estado de origem, a quem era devido integralmente o ICMS segundo a alíquota interna de tal unidade federada. **Com a emenda, o mesmo sujeito passou a ter duas relações tributárias: uma com o estado de origem, para o qual deve recolher o imposto com base na alíquota interestadual, e outra, no caso de**

---

<sup>43</sup> Página 25 do acórdão do RE 1287019/DF (RE 1.287.019, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, repercussão geral – mérito, publicação: 25/05/2021).

**destinatário não contribuinte do imposto, com o estado de destino**, para o qual deve recolher o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, considerando-se a alíquota interna dessa unidade federada. (g.n.)<sup>44</sup>

Nessa senda, realiza interessante síntese a respeito da controvérsia *sub judice*: se é verdade que não houve alterações substanciais por parte da EC, as disposições da Lei Kandir devem bastar à regulamentação da matéria. Assim, convém investigar se ela versa sobre a matéria introduzida pela EC nº 87/15, legitimando a cobrança do DIFAL, pelos Estados e DF, na forma prevista nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155.

Nesses termos, registra que, analisando a LC 87/96, não é possível extrair disciplina relativa ao ICMS incidente sobre operações destinadas a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, tal como realizado pelo Convênio ICMS nº 93/2015.

Ainda, destacou que o art. 34, § 8º, do ADCT<sup>45</sup> não pode servir de fundamento para as normas estaduais<sup>46</sup>, uma vez que ele autorizou a regência *provisória* das normas gerais de ICMS por meio de convênio, em virtude do excepcional momento de transição do sistema constitucional, o que se cumpriu com a edição do Convênio ICMS nº 66/89. Posteriormente, em 1996, foi editada a competente Lei Complementar nº 87/96, que substituiu o referido convênio, dispondo sobre o tratamento do ICMS. A emenda constitucional objeto do presente estudo, todavia, foi editada somente em 2015, de modo que as suas disposições não foram abarcadas pela LC 87/96.

Diante disso, é notório que o Convênio ICMS nº 93/15 não foi editado com fundamento no art. 34, § 8º, do ADCT, o qual diz respeito às normas gerais do ICMS em outro contexto normativo e em relação ao tributo como um todo, não especificamente à incidência sobre operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte.

Ao final, a ADI nº 5.469 foi julgada procedente, nos termos do voto do Ministro Relator Dias Toffoli<sup>47</sup>, sendo declarada a inconstitucionalidade formal das cláusulas

---

<sup>44</sup> Página 5 do acórdão da ADI 5469 (ADI 5469, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, julgado em 24/02/2021, publicação: 25/05/2021).

<sup>45</sup> Art. 34, § 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 nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

<sup>46</sup> Página 11 do acórdão da ADI 5469 (ADI 5469, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, julgado em 24/02/2021, publicação: 25/05/2021).

<sup>47</sup> Acompanharam o Ministro Dias Toffoli os Ministros Marco Aurélio, Luís Roberto Barroso, Edson Fachin, Rosa Weber e Cármen Lúcia, votando pela procedência da ADI 5.469. O Ministro Ricardo

primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/2015, do CONFAZ, por invasão de campo próprio de lei complementar federal.

Por conseguinte, foi dado provimento ao RE nº 1.287.019/DF nos termos do voto do Ministro Relator Marco Aurélio<sup>48</sup>, assentando a *invalidade* da cobrança do DIFAL em operações interestaduais envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, na forma do Convênio nº 93/2015, diante da ausência de lei complementar e fixando a seguinte tese para o Tema nº 1.093/STF: “*A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.*”

Em relação à modulação de efeitos, a Suprema Corte concluiu que a declaração de inconstitucionalidade das Cláusulas Primeira, Segunda, Terceira e Sexta do Convênio ICMS 93/2015 passará a surtir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte ao da conclusão do julgamento, ou seja, no primeiro dia de 2022<sup>49</sup>. Ainda, ressaltou da modulação de efeitos as ações judiciais em curso (ajuizadas até 24/02/2021).

Vale dizer, foram conferidos efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade, para que propagasse efeitos somente após 31/12/2021, intervalo dentro do qual o Poder Legislativo poderia editar Lei Complementar destinada à regulamentação da matéria veiculada na EC nº 87/15. Mantida a inércia do Congresso Nacional após 31/12/2021, sobreviria a inconstitucionalidade do Convênio ICMS 93/15 e a ilegitimidade da cobrança estadual.

Ainda, ao propor a modulação de efeitos, o Ministro Dias Toffoli foi expresso em registrar que são válidas as legislações estaduais e do DF editadas após a EC

---

Lewandowski, Gilmar Mendes, Nunes Marques e o Ministro Luiz Fux acompanharam o voto do Ministro Alexandre de Moraes, votando pela improcedência da ADI 5.469.

<sup>48</sup> Acompanharam o Ministro Marco Aurélio os Ministros Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, vencidos os Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux (Presidente).

<sup>49</sup> Ementa: “(...) Em seguida, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022) (...)”.

87/15 que visam à cobrança do DIFAL na hipótese *sub judice*<sup>50</sup>. Porém, seus efeitos ficarão suspensos até a edição da lei complementar. Ainda, as cláusulas do Convênio ICMS 93/15 declaradas inconstitucionais ficariam vigentes até 31/12/2021, ou seja, até a edição da competente lei complementar.

Em suma, apesar de declarar a inconstitucionalidade do Convênio ICMS 87/15, em sede de controle concentrado e com efeitos *erga omnes*, o STF manteve a validade das leis estaduais e distrital fundadas no referido ato, suspendendo apenas a sua eficácia até a edição de lei complementar adequada à regência da matéria, conforme requisito do art. 146 da CF.

Com base nos fundamentos adotados pelos Ministros da Suprema Corte no julgamento do RE 1.287.019/DF e da ADI 5.469/DF, cumpre analisar quais são as consequências do advento de futura lei complementar para a legislação dos Estados e do DF: é necessária a promulgação de nova lei ordinária posterior à futura LC ou as normas vigentes bastam para legitimar a cobrança do DIFAL, desde que estejam de acordo com os termos da LC? Após quanto tempo da publicação da LC poderá ser efetivada a cobrança pelos Estados de destino e o DF? É o que estudaremos com mais vagar nos próximos capítulos.

### **3. EFEITOS DA DECISÃO DO SUPREMO NO ORDENAMENTO JURÍDICO: CONTROVÉRSIAS ORIUNDAS DA LC Nº 190/2022 E DAS LEGISLAÇÕES ESTADUAIS**

Conforme estudado no capítulo anterior, o julgamento do RE 1.287.019/DF e da ADI 5.469/DF foi responsável por consignar que as alterações do texto constitucional promovidas pela EC nº 87/15 modificaram critérios da regra-matriz de incidência do ICMS incidente sobre operações interestaduais - mediante a criação de nova relação jurídica tributária entre o contribuinte e o Estado de destino - atraindo a necessidade de edição de lei complementar fixando normas gerais a respeito da matéria, em obediência ao art. 146 da Constituição Federal.

Sendo assim, foram modulados os efeitos da declaração de inconstitucionalidade proferida na ADI 5.469/DF a fim de proporcionar tempo hábil ao

---

<sup>50</sup> Página 19, 29 e 188 do acórdão do RE 1.287.019 (RE 1.287.019, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, repercussão geral – mérito, publicação: 25/05/2021).

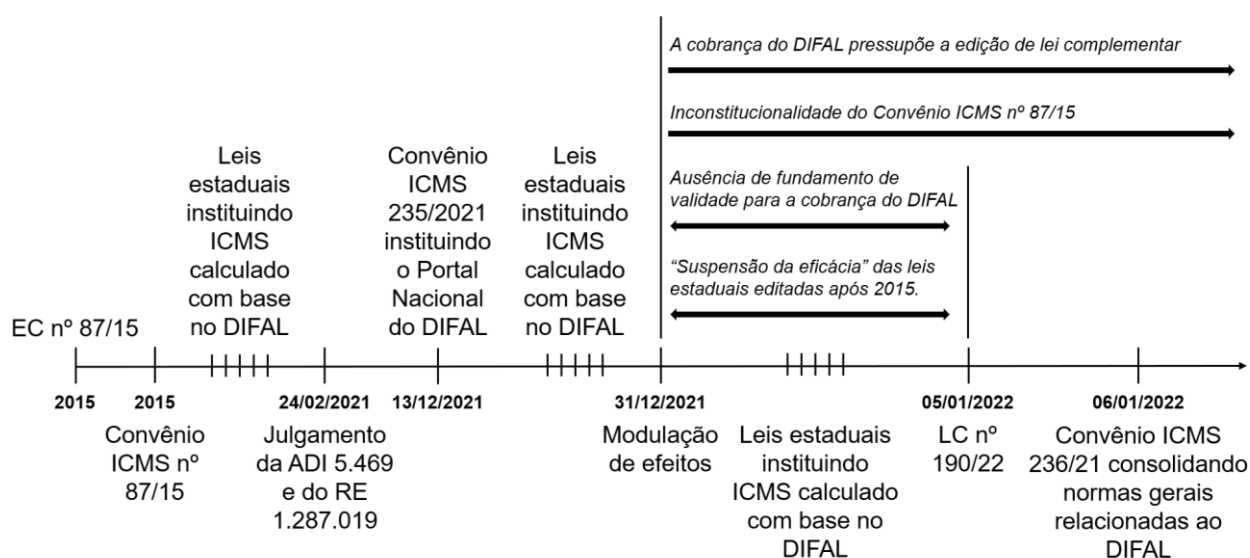


Congresso Nacional para elaborar a referida lei complementar até o dia 31/12/2021, legitimando-se, a partir daí, a cobrança estadual do ICMS calculado com base no diferencial de alíquotas.

Diante disso, logo após o término do julgamento, foi apresentado o Projeto de Lei Complementar nº 32/2021, aprovado pelo Congresso Nacional em 20/12/2021. Submetido à sanção presidencial, o PLC só foi sancionado em 04/01/2022, de modo que, no dia seguinte, foi publicada a Lei Complementar nº 190/22, a qual alterou a Lei Kandir para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Ainda, segundo o *caput* do art. 24-A da LC 87/96 - redação dada pela LC nº 190/2 – os entes federativos deverão divulgar, em portal próprio, as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias regulamentadas pela lei complementar, protraindo a possibilidade de cobrança do DIFAL para o primeiro dia útil do terceiro mês subsequente ao da criação do portal (§ 4º). Com efeito, em 13/12/2021, o CONFAZ lançou o Portal Nacional do DIFAL, regulamentado pelo Convênio nº 235/2021 e, após a edição da LC nº 190/22, publicou o Convênio nº 236/2021, consolidando as normas gerais relacionadas à nova lei complementar.

O referido cenário normativo, instaurado com a publicação da LC nº 190/22, pode ser ilustrado da se seguinte forma:



\* Figura 5 - Linha do tempo ilustrando o contexto normativo após a publicação da LC nº 190/22.

Ocorre que o artigo 3º da Lei Complementar nº 190/22 estabeleceu que a sua entrada em vigor se daria na data de sua publicação, "observado, quanto à produção

de efeitos, o disposto na alínea "c" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal<sup>51</sup>, isto é, a anterioridade nonagesimal (e não a anterioridade anual, prevista na alínea "b" do mesmo dispositivo).

Referido trecho do artigo 3º desencadeou incontáveis controvérsias relacionadas ao instante a partir do qual é legítima a cobrança do ICMS incidente sobre essas operações, movimentando o Poder Judiciário e os órgãos da administração pública de maneira exponencial.

Somado a isso, antes mesmo da publicação da LC nº 190/22, vários Estados, individualmente, se anteciparam editando nova lei ordinária para instituir o ICMS com base no DIFAL; cada qual estipulando um prazo diferente para o início da cobrança<sup>52</sup>. Todavia, nenhum estabeleceu que a cobrança teria início em 2023.

O Estado da Bahia<sup>53</sup> e do Piauí<sup>54</sup>, por exemplo, registraram que a produção de efeitos se daria no primeiro dia de 2022. Já Santa Catarina<sup>55</sup> fixou que o início da cobrança se daria em 01/02/2022.

Pernambuco<sup>56</sup>, por outro lado, fixou que o início da sua vigência se dá no dia seguinte à publicação da LC nº 190/22, ao passo que Roraima<sup>57</sup>, Sergipe<sup>58</sup> e Tocantins<sup>59</sup>, Minas Gerais<sup>60</sup>, Ceará<sup>61</sup>, Paraná<sup>62</sup>, Rio Grande do Norte<sup>63</sup>, Amazonas<sup>64</sup>, e São Paulo<sup>65</sup>, observaram o princípio da noventena, a contar da publicação de cada uma, de modo que cada lei passa a produzir efeitos em uma data diferente entre

---

<sup>51</sup> 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: (...) 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

<sup>52</sup> PAIVA, Letícia; MATIAS, Juliana. *Entenda quando cada estado vai começar a cobrar o Difal-ICMS Levantamento do JOTA mostra que maioria dos estados começará a cobrar o Difal de ICMS entre março e abril*. Disponível em <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/entenda-estado-cobrar-difal-icms-22022022>>. Acesso em 16.04.2022.

<sup>53</sup> Lei nº 14.415/2021.

<sup>54</sup> Lei nº 7.706/2021.

<sup>55</sup> Lei nº 18.241/2021.

<sup>56</sup> Lei nº 17.625/2021.

<sup>57</sup> Lei nº 1.608/2021.

<sup>58</sup> Lei nº 8.944/2021.

<sup>59</sup> Medida Provisória nº 29/2021.

<sup>60</sup> Decreto 48.343/2021.

<sup>61</sup> Comunicado publicado em 04/01/2022. Disponível em: <https://bit.ly/3G1FHKI> Acesso em: 15/04/2022.

<sup>62</sup> Lei Estadual 20.949/2021.

<sup>63</sup> Comunicado publicado em 05/01/2022. Disponível em: <https://bit.ly/3IC9Xxh> Acesso em: 15/04/2022.

<sup>64</sup> Nota publicada em 07/01/2022. Disponível em: <https://bit.ly/344fhdT> Acesso em: 15/04/2022.

<sup>65</sup> Lei Estadual 17.470/2021 e Comunicado CAT nº 2/2022.

30/03/2022 e 05/04/2022. O único que fez referência expressa ao transcurso de 90 dias a contar da publicação da LC nº 190/22 foi o Estado do Amapá<sup>66</sup>.

O Alagoas<sup>67</sup> comunicou que a cobrança se dará a partir do dia 01/04/2022, nos termos do § 4º do art. 24-A da LC nº 87/96 (com redação dada pela LC nº 190/22), ou seja, 90 dias após a data da disponibilização do Portal Nacional do DIFAL.<sup>68</sup>

A lei da Paraíba<sup>69</sup>, a seu turno, foi editada em 2022 sem, no entanto, dispor sobre a produção de efeitos, o que atrai a regra do art. 1º da LINDB, segundo a qual a vigência tem início 45 dias após a publicação da norma.

Ainda, vários Estados mantiveram a legislação anterior à LC nº 190/22, na intenção de já efetuar a cobrança desde o primeiro dia de 2022, após a suspensão dos efeitos determinada pelo julgamento do Supremo ou, ainda, de postergar a cobrança por meio de comunicado disponibilizado no site da Secretaria da Fazenda correspondente. Foi o caso do Acre (LC Estadual 304/2015), do Distrito Federal (Lei Estadual 5.546/2015), do Espírito Santo (Lei Estadual 10.446/2015), de Goiás (Lei Estadual 19.021/2015), do Amapá (Lei Estadual 1.948/2015), do Espírito Santo (Lei Estadual 10.446/2015) do Maranhão (Lei Estadual 10.326/2015), do Mato Grosso (Lei Estadual 10.337/2015), do Mato Grosso do Sul (Lei Estadual 4.743/2015), do Pará (Lei Estadual 8.315/2015), do Rio de Janeiro (Art. 7º, da Lei 7.071/2015), do Rio Grande do Sul (Lei Estadual 14.804/2015) e de Rondônia (Lei Estadual 3.583/2015).

É nítido que essa ausência de uniformidade entre os entes federativos - e a desarmonia entre as leis ordinárias, a LC nº 190/22 e a decisão do Supremo - conduziu os contribuintes a um inevitável cenário de insegurança jurídica, cujo debate circunda, sobretudo, os seguintes pontos:

- (i) A LC nº 190/22 está sujeita ao princípio da anterioridade? Em caso positivo, aplica-se a anterioridade anual ou nonagesimal?
- (ii) As leis estaduais e distrital estão sujeitas ao princípio da anterioridade? Em caso positivo, aplica-se a anterioridade anual ou nonagesimal?

---

<sup>66</sup> A Lei Estadual 1.948/2015 permanece em vigor. Comunicado disponibilizado no site da SEFAZ/AP. Disponível em: <<https://www.coad.com.br/home/noticias-detalle/111792/sefaz-ap-esclarece-sobre-o-difal-nas-operacoes-destinadas-a-consumidor-final-nao-contribuinte>>. Acesso em 18.04.2022.

<sup>67</sup> Comunicado disponível no site da SEFAZ. Disponível em <<http://www.sefaz.al.gov.br/index.php/noticia/item/3070-cobranca-do-diferencial-de-aliquota-de-nao-contribuinte-do-icms-e-inconstitucional>>. Acesso em 16.04.2022.

<sup>68</sup> Logo em seguida à disponibilização do Comunicado, no dia 14/01/2022, o Estado do Alagoas ajuizaria a ADI 7070, objetivando a manutenção da cobrança do DIFAL.

<sup>69</sup> Lei nº 12.190/2022.

- (iii) As leis estaduais e distrital anteriores à publicação da LC nº 190/22 são válidas e constitucionais ou há a necessidade de edição de nova lei estadual?
- (iv) As leis estaduais e distrital editadas até 31/12/2021; entre 31/12/2021 e a publicação da LC nº 190/22; e após a publicação da LC nº 190/22 surtem efeitos a partir de qual instante?

Esse contexto levou os contribuintes a buscar, junto ao Poder Judiciário, o reconhecimento do direito ao não recolhimento do ICMS devido ao Estado de destino no exercício de 2022, com fulcro na anterioridade anual.

Nessa senda, no início de 2022, foram concedidas diversas liminares<sup>70</sup> pelos Tribunais de Justiça, objetivando a suspensão da exigibilidade do DIFAL para que a cobrança fosse realizada apenas em 2023 e, por conseguinte, o direito à emissão de certidões negativas e o impedimento a qualquer espécie de sanção - como a apreensão de mercadorias, o cancelamento de inscrição estadual e de regimes especiais, a inscrição no CADIN ou em cadastros de devedores, a realização de protesto, entre outros.

Referidas decisões foram proferidas sob o fundamento de que as alterações promovidas pela LC nº 190/22 equivaleriam à instituição ou aumento de tributo, o que ensejaria a necessidade de observância da anterioridade anual.

Em reação à atitude dos contribuintes, as Fazendas Estaduais voltaram-se à tentativa de convencimento do Poder Judiciário sobre a possibilidade de cobrança no DIFAL em 2022, embasando sua pretensão no fato de que a LC nº 190/22 não estaria sujeita ao princípio da anterioridade, pois não versa, no entendimento da Fazenda, sobre nova relação jurídica, ignorando por completo a discussão travada no bojo da ADI 5.469/DF e do RE 1.287.019/DF a respeito da necessidade de lei complementar para disciplinar as alterações promovidas pela EC nº 87/15.

Somado a isso, a aplicação do princípio da anterioridade anual – ou seja, a suspensão da cobrança do ICMS pelo Estado de destino das mercadorias enviadas a consumidor final não contribuinte durante o ano de 2022 – representaria prejuízo

---

<sup>70</sup> A título exemplificativo: Processos nºs 1001443-38.2022.8.26.0053; 0706978-14.2022.8.07.0000; 0802937-28.2022.8.10.0000; 5106103-92.2022.8.09.0051; 0214422-82.2022.8.06.0001; 0002034-42.2022.8.17.2001.

financeiro aos Estados na ordem de 9,8 bilhões de reais, segundo estudo realizado pelo Comitê Nacional dos Secretários de Estado da Fazenda (Comsefaz)<sup>71</sup>.

Ao mesmo tempo, a aplicação do art. 150, III, *b* da CF significaria o reestabelecimento provisório do desequilíbrio federativo inicialmente combatido pela EC nº 87/15 quando instituiu a relação jurídica entre o vendedor e os Estados de destino das mercadorias/prestações de serviço, tolhendo o fim almejado pelo constituinte derivado e pela própria Suprema Corte no julgamento do Tema nº 1.093/STF. Isto é, voltaria a centralizar o produto da arrecadação do ICMS no Estado vendedor.

Ocorre que, segundo o Presidente do Tribunal de Justiça do Estado do Piauí, a Secretaria de Fazenda passou a receber, em média, 30 intimações por dia relacionados a ações judiciais decorrentes do DIFAL<sup>72</sup>.

Dada a proporção alcançada pela matéria no cenário do contencioso tributário e a relevância dos interesses e quantias envolvidos, instaurou-se um movimento das Presidências dos Tribunais de Justiça no sentido de suspender as liminares concedidas até então sobre o assunto. Foi o caso do TJCE<sup>73</sup>, do TJPE<sup>74</sup>, do TJPI<sup>75</sup>, do TJSC<sup>76</sup>, do TJBA<sup>77</sup>, do TJES<sup>78</sup>, do TJGO<sup>79</sup>, do TJMA<sup>80</sup>, do TJDF<sup>81</sup> e do TJSP<sup>82</sup>.

Nesse diapasão, a cobrança do ICMS devido ao Estado de destino, calculado com base no DIFAL, já desencadeou quatro ações diretas de inconstitucionalidade, todas distribuídas ao Ministro Alexandre Moraes.

Em 14/01/2022, a Associação Brasileira de Indústria de Máquinas (Abimaq) ajuizou a ADI nº 7066 objetivando seja dada interpretação conforme à Constituição Federal ao artigo 3º da LC nº 190/22, no sentido de que seja observada a anterioridade anual e nonagesimal (alínea "b" e "c" do inciso III do caput do art. 150 da CF), ou seja,

---

<sup>71</sup> Idem.

<sup>72</sup> PAIVA, Letícia. *Pelo menos seis estados conseguiram suspender liminares contra cobrança do Difal: Presidentes dos TJPI e TJSC se somam a outros que já haviam cassado liminares que permitiam a cobrança a partir de 2023*. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/difal-icms-suspensao-liminares-11032022>>. Acesso em 16.04.2022.

<sup>73</sup> Processo nº 0622655-06.2022.8.06.0000.

<sup>74</sup> Processo nº 0001114-23.2022.8.17.9000.

<sup>75</sup> Processo nº 0751242-13.2022.8.18.0000.

<sup>76</sup> Processo nº 5010518-52.2022.8.24.0000.

<sup>77</sup> Processo nº 8005145-17.2022.8.05.0000.

<sup>78</sup> Processo nº 0001127-08.2022.8.08.0000.

<sup>79</sup> Processo nº 5106103-92.2022.8.09.0051.

<sup>80</sup> Processo nº 0802937-28.2022.8.10.0000.

<sup>81</sup> Processo nº 0706978-14.2022.8.07.0000.

<sup>82</sup> Processo nº 2062922-77.2022.8.26.0000.

para que a produção de efeitos da LC 190/22 se dê tão somente a partir de 01/01/2023.

Na mesma linha sustentou o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Produtos Siderúrgicos (SINDISIDER) por meio da ADI nº 7075, ajuizada em 14/02/2022. Segundo a ABIMAQ, a LC nº 190/22

[...] criou uma nova relação jurídica, definiu os contribuintes, estabeleceu a forma escritural e operacional das regras de imposto; fixou estabelecimento responsável pelo recolhimento do tributo tendo por base o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; fixa a base de cálculo de modo que o montante do imposto a integre, entre outras.

Na semana seguinte, o Estado do Alagoas ajuizou a ADI nº 7070, requerendo seja reconhecida a inconstitucionalidade do § 4º do art. 24-A<sup>83</sup> da LC 87/96 – introduzido pela LC nº 190/22 – que determinou que o início da cobrança se dará três meses após a criação do portal de divulgação das informações necessárias ao cumprimento das obrigações relacionadas às operações interestaduais, a fim de garantir que a cobrança do ICMS pelo Estado de destino se dê a partir da publicação da lei complementar e a adequação da legislação estadual.

Sustenta o ente federativo que a EC nº 87/15 não condicionou a instituição do DIFAL à criação do portal referido pelo legislador complementar; logo, impedir a cobrança do tributo pelos sujeitos ativos significa limitar sobremaneira o exercício da competência tributária, em violação ao pacto federativo. Além disso, alega que os Estados e o DF já possuem sistemas através dos quais já vinha sendo cobrado o DIFAL, possibilitando a continuidade do recolhimento.

O mesmo defende o Estado do Ceará no bojo da ADI nº 7078, na qual requer-se a declaração de inconstitucionalidade da segunda parte do art. 3º da LC nº 190/22, para que a cobrança do DIFAL possa ser efetivada desde 01/01/2022, em respeito à competência tributária dos Estados e ao quanto decidido nos autos da ADI 5.469/DF e do RE 1.287.019/DF.

Insta ressaltar que a Advocacia-Geral da União se manifestou nos autos da ADI nº 7070, emitindo parecer no sentido de que deve ser aplicada a anterioridade anual

---

<sup>83</sup> **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. (...) **§ 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.

à matéria veiculada na LC nº 190/22, afastando-se a cobrança do ICMS devido ao Estado de destino no exercício de 2022, sobretudo, pois os princípios em comento decorrem de disposição constitucional, sendo inclusive desnecessária a previsão expressa pela LC ou pelas leis ordinárias estaduais, *in verbis*:

“[...] embora a expressão contida no 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 subsume o regramento contido na alínea “c” do inciso III do artigo 150 da Constituição da República à observância do princípio da anterioridade geral. [...] **Vale destacar, por oportuno, excerto das informações prestadas pelo Presidente da República que ressalta que a observância do princípio da anterioridade é consectário lógico do comando legal editado e da própria natureza da matéria veiculada, e que a inserção de lapso temporal de eficácia, no presente caso, não acarreta isenção heterônoma ou exclusão de crédito tributário, tampouco desigualdade regional.**”<sup>84</sup> (g.n.)

Diante disso, convém estudar os princípios da anterioridade estampados no art. 150, III, alíneas “b” e “c” da CF, para compreender se eles se aplicam à LC nº 190/22 ou às leis ordinárias estaduais que regulamentam a matéria, bem como aos conceitos de validade, de vigência e de eficácia, a fim de identificarmos qual camada da norma foi atingida pela decisão do Supremo Tribunal Federal e concluirmos, por fim, se os entes federativos devem, ou não, editar nova lei sobre o assunto e a partir de quando é constitucional a cobrança do imposto.

#### **4. DO MARCO INICIAL PARA A COBRANÇA DO DIFAL: O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NO CONTEXTO DA LC 190/22 E DA MODULAÇÃO DE EFEITOS DA DECISÃO DO SUPREMO**

Segundo o artigo 150, III, alínea “b” da CF, é vedado aos Estados e o DF cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Trata-se do princípio da anterioridade anual, que visa a evitar que o contribuinte seja surpreendido com a cobrança ou aumento de tributo sem que tenha lhe sido conferido tempo para conhecimento da nova obrigação tributária e, de certa maneira, organizar-se financeiramente para suportar uma exação de natureza compulsória.

---

<sup>84</sup> Parecer juntado aos autos da ADI nº 7070/AL.

Assim, constitui verdadeiro mecanismo de efetivação da segurança jurídica, da previsibilidade e da não surpresa, ao lado do princípio da legalidade<sup>85</sup> e da irretroatividade tributária<sup>86</sup>, por exemplo, os quais figuram como limites objetivos à implementação dos referidos valores constitucionais.

A fim de garantir a segurança jurídica naquelas situações em que a instituição ou majoração do tributo ocorre no final do exercício financeiro, o artigo 150, III, alínea “c” da CF previu que – além da anterioridade anual - também há de ser observado o intervalo de 90 (noventa) dias da instituição do tributo para que ocorra a efetiva cobrança. Trata-se do princípio da anterioridade nonagesimal ou, simplesmente, noventena.

Logo, caso a lei instituidora seja publicada no dia 30 de dezembro, não se aplica apenas a anterioridade anual – o que autorizaria a cobrança já no dia 01 de janeiro – mas, também, o da anterioridade nonagesimal, de sorte que a cobrança só se dará 90 dias após o dia 30 de dezembro.

Importante frisar que, segundo o professor Robson Maia Lins, o princípio da anterioridade “representa um limite objetivo à atividade de tributar”<sup>87</sup>, razão pela qual se dirige aos sujeitos ativos dotados da competência tributária<sup>88</sup>, ou seja, aos entes federativos que, efetivamente, instituem os impostos, taxas e contribuições que se encontram sob sua responsabilidade.

Logo, são as leis ordinárias instituidoras de tributos que estão sujeitas ao princípio da anterioridade anual e nonagesimal; e não a legislação complementar – editada pela União - que dispõe sobre as normas gerais necessárias à sua instituição, como é o caso da LC nº 190/22.

---

<sup>85</sup> Segundo o princípio da legalidade tributária, é vedado aos entes da Federação exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I da CF).

<sup>86</sup> Segundo o princípio da irretroatividade tributária, é vedado aos entes da Federação cobrar tributos em relação a fatos jurídicos ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, III, a da CF).

<sup>87</sup> LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 171.

<sup>88</sup> “Podemos designar competência tributária, numa acepção estrita, como sendo a aptidão que as pessoas políticas possuem para inovar o ordenamento jurídico tributário através da produção de normas jurídicas tributárias, ou seja, a capacidade de poder legislar, desenhando um perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade. Já a capacidade tributária ativa representa a aptidão para compor a relação tributária no polo ativo. De forma objetiva, podemos salientar que a competência tributária antecede a norma tributária, uma vez que será através da competência tributária que será elaborada essa norma. Já a capacidade tributária ativa é um momento posterior à norma jurídica, tendo como contraponto o sujeito passivo da relação jurídica.” (LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 270/271).



Nesse particular, um dos argumentos das Procuradorias Estaduais para afastar a inconstitucionalidade de cobrança do DIFAL em 2022 é a aplicação do princípio da anterioridade à LC nº 190/22 constitui verdadeira invasão à competência tributária dos Estados e do DF, uma vez que não caberia à União fixar a data em que cada sujeito ativo efetuará a cobrança do ICMS<sup>89</sup>.

De fato, não caberia à LC nº 190/22 estabelecer quando cada Estado de destino instituirá o ICMS devido nas operações interestaduais, sob pena de violação ao pacto federativo e à liberdade de cada Estado de exercer, ou não, a sua competência tributária<sup>90</sup>. *E ela, em verdade, não o fez*; apenas dispôs expressamente sobre o início da sua vigência, cabendo a cada Estado e DF elaborar instrumento normativo instituindo o tributo nos moldes do artigo 150, III da CR/88.

Significa dizer: a obediência, pelos sujeitos ativos, ao princípio da anterioridade independe de qualquer previsão em lei complementar, uma vez que se trata de mandamento constitucional cujo dever de obediência recai diretamente sobre os entes da federação no exercício da sua competência tributária - e não sobre o legislador complementar.

À vista disso, tampouco cabe à lei complementar restringir ou alargar os limites decorrentes do princípio da anterioridade, dado que a referida matéria não se encontra sob a sua alçada, nos termos do art. 146 da Constituição Federal.

Ainda, da leitura do art. 150 da CF<sup>91</sup>, nota-se que o constituinte limitou a observância da anterioridade às hipóteses de instituição e aumento de tributo. Isto é, à criação de prestação pecuniária compulsória, inexistente até então, que não constitua sanção a ato ilícito; ou a alteração do critério quantitativo de tributo já existe, de modo a majorar o valor a ser recolhido pelo sujeito passivo.

---

<sup>89</sup> **Fala da Procuradora Fernanda Braga durante a live promovida pela EPET:** PACOBAHYBA, Fernanda Macedo; GRUPENMACHER, Betina; BRAGA, Fernanda; GUIMARAES, Ariane Costa. *Palestra: Incidência do Diferencial de Alíquota (ICMS) - LC número 190*. [jan. 2022]. São Paulo: EPET – Escola Paulista de Estudos Tributários, 2022. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=F8YHOC8GclU>>. Acesso em 12 fev. 2022.

<sup>90</sup> Segundo o Professor Roque Antônio Carrazza, é atributo da competência tributária a facultatividade do seu exercício: “a competência tributária caracteriza-se pela I – privatividade; II – indelegabilidade; III – incaducabilidade; IV – inalterabilidade; V – irrenunciabilidade; e VI – facultatividade do exercício.” (CARRAZZA. Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 519).

<sup>91</sup> 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;

Esse é exatamente o papel das leis ordinárias que preveem a cobrança do DIFAL, porquanto elas dispõem sobre o recolhimento a ser realizado ao Estado de destino, ou seja, sobre relação jurídica que não existia até o advento da EC nº 87/15. Vejamos.

Conforme vimos detalhadamente nos capítulos precedentes, a EC nº 87/15 criou relação jurídica tributária – inexistente no texto original da Constituição Federal – entre o sujeito passivo e o Estado de destino em operações envolvendo consumidor final não contribuinte de ICMS. Assim, o vendedor da mercadoria ou prestador do serviço que antes devia ICMS somente ao Estado de origem da operação (calculado com base na alíquota interna deste Estado), a partir de 2015, passou a dever o ICMS para o Estado de origem (calculado com base na alíquota interestadual) e, também, para o Estado de destino (calculado com base no DIFAL).

Partindo dessa premissa, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, consignou, no julgamento da ADI 5.469/DF e do RE 1.287.019/DF, que a instituição do ICMS devido pelo contribuinte ao Estado de destino e calculado com base no DIFAL (nos termos do art. 155, § 2º, VII da CF) deve ser regulamentado por lei complementar, obedecendo à disciplina do art. 146 da CF, por se tratar de nova relação jurídica tributária instaurada, pela EC nº 87/15, entre o contribuinte e o Estado de destino.

Sendo assim, em cumprimento à determinação do Supremo e ao artigo 146 da Carta Magna, o Congresso Nacional elaborou a Lei Complementar nº 190/22, que regulamenta os critérios da regra-matriz de incidência tributária do ICMS incidente na hipótese do art. 155, § 2º, VII da CF, conferindo fundamento de validade às futuras leis ordinárias instituidoras da exação devida ao Estado de destino.

Assim, inequivocamente, a Lei Complementar 190/2022 não institui nem majora o ICMS; quem o faz são as leis ordinárias editadas por cada ente federativo que figura como sujeito ativo da relação jurídica, ou seja, o Estado de destino da mercadoria ou do serviço.

Ao contrário, a LC nº 190/22 tem o escopo de, tão somente, versar sobre normas gerais a fim de evitar conflitos de competência, como condição à cobrança do imposto, conforme os comandos do art. 146 da CF. E não poderia ser diferente, já que o ICMS é imposto estadual com características notadamente nacionais, sobretudo, o ICMS interestadual, sendo de suma importância a normatização da sua incidência de forma homogênea em todo o território brasileiro.

Em suma, partindo-se da premissa de que **(i)** a EC nº 87/15 criou relação jurídica tributária entre o contribuinte e o Estado de destino de mercadoria ou serviço, **(ii)** a LC nº 190/22 tem a função, tão somente, de dispor sobre normas gerais atinentes ao ICMS interestadual, conferindo fundamento de validade às leis ordinárias que instituem o tributo na hipótese do art. 155, § 2º, VII da CF, **(iii)** compete aos Estados e ao DF, efetivamente, instituir o ICMS, exercendo a competência tributária que lhes foi conferida pelo art. 155, II da Carta Magna e que **(iv)** o princípio da anterioridade tributária (artigo 150, III da CR/88) dirige-se – não à União – mas aos sujeitos ativos revestidos da competência tributária para instituir o referido tributo mediante lei ordinária própria, é possível concluir que a anterioridade anual se aplica às leis estaduais e distrital editadas após a publicação da LC nº 190/22, as quais, de fato, instituem o ICMS incidente sobre operações interestaduais calculado com base no diferencial de alíquotas.

Logo, o artigo 3º da LC nº 190/22 não ostenta qualquer inconstitucionalidade, dado que ela tem total liberdade para estabelecer o início da produção dos seus efeitos. Em outras palavras, ela apenas fixa o início da sua vigência, optando – entre tantas outras possibilidades – pelo prazo equivalente ao da anterioridade nonagesimal, *não se comprometendo, em nenhuma medida, com o início da cobrança a ser realizada por cada ente da federação*. Tanto é assim que eventual ausência de disposição a esse respeito ensejaria a aplicação do art. 1º da LINDB e sua entrada em vigor se daria 45 dias após a publicação.

Impende lembrar que isso se dá em virtude de o início da vigência não se confundir com a anterioridade tributária: enquanto a *vigência* corresponde à qualidade da norma que está apta a produzir efeitos jurídicos e regular condutas intersubjetivas, a *anterioridade tributária* é o princípio constitucional que condiciona a cobrança do tributo ao transcurso de determinado lapso temporal após a publicação da lei que o instituiu ou majorou.

Com isso, é possível afirmar que a lei complementar poderia, por exemplo, ter início de vigência imediata, cabendo apenas aos Estados obedecer ao art. 150, III da CF. Logo, o princípio da anterioridade atinge a eficácia da norma instituidora de tributos, pois ele se dirige à cobrança efetiva, ou seja, ao exercício da capacidade tributária ativa.

Sobre a vigência da norma jurídica, convém relembrar os ensinamentos de Aurora Tomazini de Carvalho no sentido de que ela é uma qualidade da norma jurídica (tributária ou não):

**A vigência é uma característica das normas que estão aptas a serem aplicadas, nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO, significa o atributo das normas que estão preparadas para incidir no mundo social, regulando deonticamente as condutas intersubjetivas.** (...) Dizemos, então, que durante a *vacatio legis* a norma é válida, porque existe **juridicamente**, podendo, inclusive, ser objeto de controle de constitucionalidade ou legalidade, mas ainda não é vigente. Decorrido o lapso temporal da *vacatio legis*, a norma adquire a força que lhe é própria para regular condutas intersubjetivas, passando a ter a qualificação de norma vigente. E, com essa qualificação, permanece no sistema, até que seja revogada.<sup>92</sup> (g.n.)

Já sobre o princípio da anterioridade, esclarece Luciano Amaro que se trata de regra relativa ao lapso temporal decorrido entre a instituição do tributo e a possibilidade de cobrança:

A Constituição veda cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (art. 150, III, b). É o princípio da anterioridade da lei tributária. **A Constituição exige, como dizíamos, que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado** e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias **entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se**. Isso significa que, se o fato “a” é eleito como tributável por lei publicada em 10 de novembro do ano X, somente a partir de 9 de fevereiro do ano X+1 é que a ocorrência de fatos do tipo “a” irá gerar obrigação tributária; nesse dia, já terão decorrido noventa dias da publicação e já se estará no exercício seguinte ao da publicação. Se esta ocorrer entre janeiro e 2 de outubro do ano X, ela poderá aplicar-se já no início de janeiro do ano X+1.<sup>93</sup> (g.n)

Dito isso, em 05/01/2022, a LC nº 190/22 já era válida<sup>94</sup>, porquanto a sua publicação a introduziu no ordenamento jurídico<sup>95</sup>; todavia, ainda não estava apta a produzir efeitos, o que só ocorreu no dia 05 de abril de 2022 (90 dias após a sua publicação), nos termos do seu artigo 3º.

Nesse particular, adotaremos o termo *validade* como sinônimo de existência e pertencibilidade, de modo que a norma jurídica válida é aquela que ingressou no

<sup>92</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico*. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 750.

<sup>93</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 133.

<sup>94</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico*. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 736.

<sup>95</sup> “Partindo-se de uma premissa comunicacional do direito, as normas ingressam no sistema quando publicadas, pois este é o momento que se instaura a comunicação jurídica.” (Idem, p. 530).

ordenamento jurídico. Partindo dessa premissa, a norma pertence ao sistema jurídico quando elaborada por autoridade competente e mediante procedimento próprio, segundo as normas de competência que regem a sua criação<sup>96</sup>.

Dessarte, a partir de 05/01/2022 já existe, no mundo jurídico, fundamento de validade para que os Estados e o DF editem a sua própria legislação interna instituindo o ICMS previsto no art. 155, § 2º, VII da CF. Sobre o assunto, são precisos os ensinamentos da professora Aurora Tomazini de Carvalho quando afirma que fundamento de validade são “as normas jurídicas tomadas como base para a produção de outras normas jurídicas, que acabam por legitimar a autoridade e o procedimento enunciativo como próprios para a produção daquelas normas”<sup>97</sup>.

Assim, a publicação da LC nº 190/22 legitima os Estados e o DF a realizar o procedimento enunciativo que dará origem às normas instituidoras do DIFAL. Com isso, o exercício da competência tributária poderá ocorrer a partir do dia 05/01/2022, mediante a instituição do tributo, ao passo que a capacidade tributária ativa – exigência do ICMS - só poderá ser exercida no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao da lei que o instituiu, ou seja, de 2023 (art. 150, III, *b* da CF).

Sobre o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária (capacidade ativa), esclarece o Professor Robson Maia Lins:

Sujeito ativo é a pessoa que tem **legitimidade para exigir o pagamento do tributo do sujeito passivo; é o titular da capacidade tributária ativa**. Capacidade tributária ativa, como já mencionamos, é algo diverso de competência tributária. Competência é o poder conferido aos entes políticos para instituir tributos, o qual não se confunde com a **capacidade para exigir**, que pode ou não ser exercida por estas pessoas. (g.n.)<sup>98</sup>

Assim, enquanto a competência tributária é atribuída no plano constitucional a pessoas jurídicas de direito público, consistindo na aptidão para instituir e legislar sobre tributos<sup>99</sup>, a capacidade tributária ativa recai sobre momento posterior, verificado no plano infraconstitucional, consistindo na aptidão para exigir, arrecadar e fiscalizar tributos a partir de uma norma individual e concreta que descreva o fato

---

<sup>96</sup> Idem, p. 717/718.

<sup>97</sup> Ibidem, p. 734.

<sup>98</sup> LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 407.

<sup>99</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 234.

jurídico apto a sofrer tributação<sup>100</sup>; credencial da qual se reveste o sujeito ativo da relação jurídica tributária<sup>101</sup>.

Isso, pois o efeito da anterioridade tributária é, em verdade, postergar a própria incidência do tributo. Vale dizer, apesar de o tributo já ter sido instituído pelo ente dotado da competência tributária - oportunidade em que foi eleito o fato jurídico apto a sofrer a tributação e delimitadas as diretrizes da incidência (critérios da RMIT) - somente os fatos ocorridos no exercício financeiro seguinte ao da instituição do tributo sofrerão a incidência tributária, legitimando a exigência pelo Estado.

Diante disso, o princípio da anterioridade atinge a eficácia jurídica<sup>102</sup> dos fatos previstos da norma instituidora do tributo. Ou seja, até que o fato jurídico (ex.: venda de mercadorias ou serviços a consumidor final não contribuinte de ICMS localizado em outro Estado) ocorra nos exatos termos da hipótese normativa prevista na RMIT e do art. 150, III, *b* da CF, não há que se falar em aplicação da norma instituidora (cobrança do tributo).

Sobre a eficácia jurídica, leciona Aurora Tomazini de Carvalho:

**A eficácia jurídica decorre do vínculo, da causalidade jurídica, vínculo segundo o qual verificado para o direito o fato descrito na hipótese normativa, instala-se a relação jurídica, como seu efeito imediato. Em outros termos, é a aptidão do fato jurídico de propagar os efeitos que lhe são próprios na ordem jurídica, em decorrência da causalidade normativa. É, assim, propriedade do fato e não da norma. Afasta-se o fato jurídico e desaparecem os efeitos no plano do direito. Ainda que a norma exista, sem a verificação do fato (em linguagem competente), juridicamente, nenhum efeito se propaga. (...) A possibilidade de produzir efeitos assim que ocorrido o fato descrito em seu antecedente, diz respeito à possibilidade de incidência da norma. Verificado, no mundo social, um acontecimento que guarda identidade à hipótese normativa, a norma pode ser aplicada e, assim, produzir os efeitos imputados ao fato jurídico em decorrência da causalidade normativa.**<sup>103</sup> (g.n.)

À vista disso, o princípio em comento direciona-se ao exercício da capacidade tributária ativa efetuado pelo Poder Público, consoante o próprio vocabulário utilizado pelo inciso III do art. 150 da CF, segundo o qual é vedado aos entes federativos *cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.*

---

<sup>100</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 11ª Ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 240/241.

<sup>101</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 234.

<sup>102</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico*. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 772.

<sup>103</sup> Idem, p. 772/773.

Assim, por força do princípio da anterioridade anual, o ICMS só incidirá sobre fatos jurídicos constituídos a partir do exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei instituidora, legitimando a cobrança do tributo pelo Estado de destino após 01/01/2023.

Não há, portanto, qualquer relação entre a Lei Complementar nº 190/22 e o princípio da anterioridade previsto no art. 150, III, *b* e *c* da CF, uma vez que este cinge a relação entre a lei instituidora e a incidência tributária (ou seja, a possibilidade de cobrança pelo Estado ou DF).

Imperioso registrar, aqui, que o fato de a Suprema Corte ter assentado que a cobrança do ICMS prescinde lei complementar não significa que a ulterior publicação da LC nº 190/22 corrija o vício de constitucionalidade das leis ordinárias que a precederam<sup>104</sup>.

Isso, pois o exame da constitucionalidade e validade de uma lei se debruça sobre o momento em que ela nasce, ou seja, o momento do seu ingresso no ordenamento jurídico, uma vez que os critérios de validade dizem respeito à autoridade competente e ao procedimento adequado, elementos que envolvem a sua entrada no sistema. Dito isso, após 01/01/2022 (data da modulação de efeitos), restou reconhecido que as leis ordinárias editadas na ausência de lei complementar já estavam em desconformidade com o sistema constitucional *desde a sua origem*.

Em síntese, apesar de o Supremo não ter declarado expressamente a inconstitucionalidade formal das leis estaduais no dispositivo da ADI 5.469/DF e do RE 1.287.019/DF, as razões de decidir atacaram diretamente o fundamento de validade das referidas leis, concluindo-se que a cobrança do DIFAL pressupõe a edição de lei complementar.

Por conseguinte, a partir da data da modulação de efeitos, as leis ordinárias anteriores à LC nº 190/22 tornaram-se inconstitucionais por ausência de fundamento de validade. Dessa sorte, a cobrança do ICMS com base nessas leis é inconstitucional, haja vista estarem em desacordo com as normas de competência que regem a sua instituição.

Isso ocorre, pois, dadas as particularidades do sistema constitucional tributário, a existência de lei complementar editando normas gerais é condição para o próprio

---

<sup>104</sup> Com isso, discordamos do posicionamento firmado pelo STF, em sede de repercussão geral, por ocasião do julgamento do RE 1.221.330, Relator Min. Luiz Fux, Relator para Acórdão Min. Alexandre De Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 16/06/2020, DJ 17/08/2020.

exercício da competência tributária, ou seja, para a elaboração de lei ordinária pelos Estados e o DF.

Por esse motivo, o nosso ordenamento não autoriza, em matéria tributária, a chamada constitucionalidade superveniente, fenômeno que ocorre quando uma norma inconstitucional se torna constitucional pela posterior alteração do texto da Carta Magna ou de lei hierarquicamente superior à referida norma.

A título exemplificativo, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 1214470 AgR<sup>105</sup> entendeu pela invalidade da Lei Estadual nº 11.001/2001, responsável por instituir o ICMS sobre operação de importação por não contribuinte, uma vez que a referida relação jurídica foi introduzida em 2001 pela EC 33/01, mas somente foi regulamentada em 2022, pela LC nº 114/2002, a qual fixou as normas gerais sobre a matéria, nos termos do art. 146 da CF.

Nas palavras do Ministro Relator Luiz Fux, o papel da lei complementar de normas gerais em matéria de ICMS estabelece condição de validade das leis estaduais e distrital (art. 146, II, e 155, XII, § 2º, i, da CF), e não de simples eficácia, como ocorre na hipótese do artigo 24, §§ 3º e 4º, da Constituição Federal. Assim, conclui que é um equívoco reduzir a superveniência da LC nº 114/2002 à simples condição de eficácia jurídica da norma estadual instituidora do tributo, dado que “a lei complementar é condição necessária, *sine qua non*, para o próprio exercício da competência tributária”.

No mesmo sentido, destaca-se o RE 439.796/PR, DJe 15/08/2006; o RE 592.152 AgR, DJe 29/06/2018; o AI 620.557 AgR, DJe 10/04/2014; o AI 661.401 AgR, DJe 16/03/2015; O ARE 683.849 AgR, DJe 29/09/2016, dentre outros.

Partindo dessa premissa, a cobrança constitucional do ICMS pelos Estados de destino da mercadoria ou serviço só poderá ser realizada mediante a edição de nova lei ordinária instituidora do tributo, com base nas normas gerais estabelecidas pela LC nº 190/22.

Insta ressaltar que a validade de uma norma jurídica se mantém mesmo quando o seu fundamento de validade é retirado do sistema<sup>106</sup>, de modo que as legislações estaduais anteriores à LC nº 190/22 se mantêm válidas mesmo na ausência de lei complementar que legitime sua pertencibilidade ao ordenamento

---

<sup>105</sup> RE 1214470 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 04/10/2019, DJe 12-11-2019.

<sup>106</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico*. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 735.



jurídico até que haja o devido controle de constitucionalidade. Contudo, a sua *permanência* no ordenamento é inconstitucional e, conseqüentemente, deve ser atacada por ato administrativo ou judicial que, reconhecendo o vício de constitucionalidade, promova a sua revogação<sup>107</sup>, momento a partir do qual ela se torna inválida).

Isso, pois de acordo com a teoria comunicacional do direito – segundo a qual toda norma decorre de um ato de vontade humano, ou seja, da enunciação<sup>108</sup> – o critério de pertencibilidade da norma no sistema é a sua adequação às regras que disciplinam sua produção. Portanto, até que haja o devido controle de validade, há a “presunção” de que o processo enunciativo introdutor da norma em pauta e a autoridade competente para a sua produção estão de acordo com as regras que regem a sua criação<sup>109</sup>. É o que esclarece a professora Aurora Tomazini de Carvalho:

A validade é aferida com a relação de pertencibilidade da norma para com o sistema e não com sua adequação às demais normas existentes neste sistema. **Tal averiguação é feita num momento posterior, pressupõe a sua validade e permite-nos dizer se a norma permanecerá, ou não, no sistema.** (g.n.)<sup>110</sup>

No mesmo sentido leciona Robson Maia Lins, *in verbis*:

Cabe esclarecer que, quando nos referimos a fundamento de validade, inseridos na concepção de validade aqui adotada (relação de pertinência, sendo a validade igual à existência), podemos passar a impressão que estamos falando de fundamento de existência da norma, sendo que na verdade basta a sua introdução no sistema para que ela exista. Descabido então seria sustentar fundamento de existência da norma nessa concepção. **O que temos em verdade é fundamento de validade não associado estritamente ao ingresso da norma ao sistema, mas sim à continuidade de permanência no mesmo.**<sup>111</sup> (g.n.)

Entretanto, afirmar que as leis ordinárias anteriores à LC nº 190/22 permanecerem válidas, não significa reconhecer que a cobrança de tributo por elas instituído seja constitucional. Ainda que mantidas no ordenamento jurídico, a cobrança do DIFAL fundamentada em lei ordinária que não possui fundamento de validade

<sup>107</sup> “Disto depreendemos que a adequação ao fundamento jurídico de um documento normativo não é relevante para aferirmos sua existência (validade) mas sim a sua permanência no sistema do direito positivo.” (Idem, p. 736).

<sup>108</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad. 2001, p. 80.

<sup>109</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico*. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 730.

<sup>110</sup> Idem, p. 746.

<sup>111</sup> LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 239.

contém vício de constitucionalidade e deve ser objeto do devido controle que, após o relato em linguagem competente, retire-as do sistema.

Assim, considerando que as leis estaduais e distrital anteriores à LC 190/22 contém vício de constitucionalidade; é imperiosa a edição de nova lei ordinária instituindo a relação jurídica em comento, para que os Estados de destino das mercadorias e serviços possam efetuar a cobrança do ICMS interestadual.

Vale dizer, a despeito do que aduz o Supremo Tribunal Federal no bojo da ADI nº ADI 5.469/DF ao “suspender a eficácia” das leis ordinárias anteriores à LC nº 190/22, a partir de 31/12/2022 (data da modulação de efeitos) subsiste a necessidade de lei complementar para a instituição do diferencial de alíquotas de ICMS. Por conseguinte, considerando que, até o dia 01/01/2022 (data da modulação de efeitos realizada pelo Supremo), ainda não havia lei complementar regulamentando o tema, tornou-se reconhecida a inconstitucionalidade das leis ordinárias estaduais por ausência de fundamento de validade.

Logo, cabe aos entes federativos exercerem a sua competência tributária, após 05/01/2022, mediante a elaboração de novas legislações ordinárias instituidoras do ICMS interestadual devido nas vendas para consumidores finais não contribuintes do imposto, haja vista a criação desta nova relação jurídica tributária pela EC nº 87/15.

Após a instituição do referido tributo, os sujeitos ativos devem observar a anterioridade anual para efetivar a respectiva cobrança e exercer o seu direito subjetivo de exigir o ICMS, nos termos do art. 150, III *b* e *c* da CF.

Por todas essas razões, é inconstitucional a exigência, no exercício de 2022, do diferencial de alíquotas nas operações que envolvem mercadorias e prestações de serviço destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS situado em outro Estado, em virtude da violação ao art. 150, III, alíneas “b” e “c” da CF.

## CONCLUSÃO

Conforme delineado linhas acima, o escopo do presente trabalho é identificar o instante a partir do qual poderão os Estados e o Distrito Federal destinatários de bens e serviços cobrar o ICMS incidente sobre operações interestaduais que envolvam consumidores finais não contribuintes do imposto, à luz da Lei Complementar nº 190/2022, do julgamento conjunto da ADI nº 5.469/DF e do RE 1.287.019/DF e do art. 150, inciso III, alínea *b* da CF.

Sendo assim, a partir da análise da natureza jurídica e da estrutura normativa da relação jurídico-tributária inaugurada pela EC nº 87/15, bem como dos referidos dispositivos, é inconstitucional a exigência, no exercício de 2022, do diferencial de alíquotas nas operações que envolvem mercadorias e prestações de serviço destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS situado em outro Estado, em virtude da violação ao art. 150, III, alíneas “b” e “c” da CF, de modo que a cobrança deve ser realizada a partir de 01/01/2023.

Isso, pois a partir da construção das regras-matrizes de incidência tributária do imposto em comento nos moldes anteriores e posteriores à alteração do texto constitucional, foi possível concluir que a EC nº 87/15 criou nova relação jurídica tributária, até então inexistente, entre o contribuinte e o Estado de destino de mercadoria ou serviço.

Esse entendimento foi consolidado por ocasião do julgamento conjunto da ADI nº 5.469/DF e do RE 1.287.019/DF, motivo pelo qual foi declarada a inconstitucionalidade parcial do Convênio ICMS nº 93/2015 (que havia estabelecido a sistemática de cálculo do DIFAL nos moldes instituídos pela EC nº 87/2015 na ausência de lei complementar destinada à regência da matéria) e fixada a tese segundo a qual a cobrança do diferencial de alíquotas nas operações de ICMS, conforme introduzida pela EC nº 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais relacionadas à matéria, com fulcro no art. 146, I e III, *a* e no art. 155, § 2º, XII, *a*, *c*, *d* e *i*, todos da CF.

Em relação à modulação de efeitos, a Suprema Corte concluiu que a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS 93/2015 passará a surtir

efeitos a partir do primeiro dia de 2022<sup>112</sup>, ressalvando as ações judiciais em curso (ajuizadas até 24/02/2021).

Em cumprimento ao precedente exarado pelo STF, foi editada a LC nº 190/22 (publicada em 04/01/2022), a qual cumpriu a função de dispor sobre normas gerais atinentes ao ICMS interestadual, conferindo fundamento de validade às leis ordinárias que instituem o tributo na hipótese do art. 155, § 2º, VII da CF.

Todavia, considerando a tese fixada pelo Supremo em sede de repercussão geral (RE 1.287.019/DF), a partir da data da modulação de efeitos, as leis ordinárias anteriores à LC nº 190/22 tornaram-se inconstitucionais por ausência de fundamento de validade.

Isso, pois o exame da constitucionalidade e validade de uma lei se debruça sobre o momento em que ela nasce, ou seja, o momento do seu ingresso no ordenamento jurídico. Dito isso, após 01/01/2022 (data da modulação de efeitos), restou reconhecido que as leis ordinárias editadas na ausência de lei complementar já estavam em desconformidade com o sistema constitucional *desde a sua origem*.

Dessa sorte, a cobrança do ICMS com base nessas leis é inconstitucional, haja vista estarem em desacordo com as normas de competência que regem a sua instituição.

Significa dizer: dadas as particularidades do sistema constitucional tributário, a existência de lei complementar editando normas gerais é condição para o próprio exercício da competência tributária, ou seja, para a elaboração de lei ordinária pelos Estados e o DF.

Por esse motivo, o nosso ordenamento não autoriza, em matéria tributária, a chamada constitucionalidade superveniente, fenômeno que ocorre quando uma norma inconstitucional se torna constitucional pela posterior alteração do texto da Carta Magna ou de lei hierarquicamente superior à referida norma. Esse é o entendimento do STF consoante o julgamento do RE 1.214.470 AgR, DJe 12/11/2019; do RE 439.796/PR, DJe 15/08/2006; do RE 592.152 AgR, DJe 29/06/2018; do AI

---

<sup>112</sup> Ementa: "(...) Em seguida, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022) (...)".

620.557 AgR, DJe 10/04/2014; do AI 661.401 AgR, DJe 16/03/2015; do ARE 683.849 AgR, DJe 29/09/2016, dentre outros.

Assim, considerando que as leis estaduais e distrital anteriores à LC 190/22 contém vício de constitucionalidade insanável, para que os Estados de destino das mercadorias e serviços possam efetuar a cobrança do ICMS interestadual, é imperiosa a edição de nova lei ordinária instituindo a relação jurídica em comento.

Sendo assim, considerando que a partir de 05/01/2022 já existe, no mundo jurídico, fundamento de validade para que os Estados e o DF editem a sua própria legislação interna instituindo o ICMS previsto no art. 155, § 2º, VII da CF, após a referida data, cabe aos entes federativos exercerem a sua competência tributária.

A efetiva cobrança do imposto, por outro lado, deve obediência ao artigo 150, III da CR/88 segundo o qual é vedado aos entes federativos cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (princípio da anterioridade anual).

Por conseguinte, por se tratar de nova relação jurídica tributária inaugurada pela EC nº 87/15, após a instituição do tributo, os sujeitos ativos devem observar a anterioridade anual para efetivar a respectiva cobrança e exercer o seu direito subjetivo de exigir o ICMS, nos termos do art. 150, III *b* e *c* da CF.

Por todas essas razões, é inconstitucional a exigência, no exercício de 2022, do diferencial de alíquotas nas operações que envolvem mercadorias e prestações de serviço destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS situado em outro Estado, em virtude da violação ao art. 150, III, alíneas “b” e “c” da CF, de modo que a cobrança deve ser realizada a partir de 01/01/2023.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 133.

CARRAZZA. Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 519.

CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico*. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 11ª Ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

HARADA, Kyoshi. *Difal. Uma grande controvérsia sem sentido*. Migalhas, 2022. Disponível em <<https://www.migalhas.com.br/depeso/358963/difal-uma-grande-controversia-sem-sentido>>. Acesso em 13 fev. 2022.

LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2019.

MAIA, Flávia. *Discussão sobre cobrança do Difal de ICMS em 2022 chega ao STF*. Jota, Brasília, 2022. Disponível em <<https://www.jota.info/stf/do-supremo/cobranca-do-difal-de-icms-em-2022-stf-14012022>>. Acesso em 13 fev. 2022.

PACOBAYHA, Fernanda Macedo; GRUPENMACHER, Betina; BRAGA, Fernanda; GUIMARAES, Ariane Costa. *Palestra: Incidência do Diferencial de Alíquota (ICMS) - LC número 190*. [jan. 2022]. São Paulo: EPET – Escola Paulista de Estudos Tributários, 2022. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=F8YHOC8GclU>>. Acesso em 12 fev. 2022.

PAIVA, Letícia; MATIAS, Juliana. *Entenda quando cada estado vai começar a cobrar o Difal-ICMS*  
*Levantamento do JOTA mostra que maioria dos estados começará a cobrar o Difal de ICMS entre março e abril*. Disponível em <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/entenda-estado-cobrar-difal-icms-22022022>>. Acesso em 16.04.2022.

PAIVA, Letícia. *Pelo menos seis estados conseguiram suspender liminares contra cobrança do Difal: Presidentes dos TJPI e TJSC se somam a outros que já haviam*

*cassado liminares que permitiam a cobrança a partir de 2023.* Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/difal-icms-suspensao-liminares-11032022>>. Acesso em 16.04.2022.