

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA – IDP  
Escola de Direito de Brasília – EDB  
Graduação em Direito

Yasmim Beatriz Silveira Santos

**ICMS-DIFAL:  
Aplicação da anterioridade tributária e vigência da Lei Complementar nº 190/2022 sob  
a análise da aplicação sistemática de precedentes.**

Brasília  
Novembro de 2022

Yasmim Beatriz Silveira Santos

**ICMS-DIFAL:  
Aplicação da anterioridade tributária e vigência da Lei Complementar nº 190/2022 sob  
a análise da aplicação sistemática de precedentes.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora como requisito parcial para obtenção de diploma no curso de graduação em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientador: Prof. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília,  
Novembro de 2022

Yasmim Beatriz Silveira Santos

**ICMS-DIFAL:  
Aplicação da anterioridade tributária e vigência da Lei Complementar nº 190/2022 sob  
a análise da aplicação sistemática de precedentes.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora como requisito parcial para obtenção de diploma no curso de graduação em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Brasília-DF, 8 de novembro de 2022.

---

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de  
Faria  
Professor orientador

---

Prof. Dr. Saul Tourinho Leal  
Membro da Banca Examinadora

---

Profa. Me. Onízia de Miranda  
Aguiar Pignataro  
Membro da Banca Examinadora

## AGRADECIMENTOS

A Deus, pela oportunidade de estudar no IDP e por ter aberto todos os caminhos que eram necessários para que eu pudesse sonhar e alcançar os meus objetivos. Sou grata por ser bolsista integral e por nunca ter desistido da missão que me foi concedida.

Registro ainda, toda gratidão a minha mãe pela dedicação em meio a tantas dificuldades. Por me dar todo o suporte necessário para completar essa jornada, por me buscar diversas vezes no metrô às 00:00h e se sacrificar para que eu obtivesse êxito.

Aos meus chefes de estágio, Pedro Lobo, Marinurze Marra, Monique Rocha Furtado e Gabriella Alencar Ribeiro, agradeço imensamente por todo o aprendizado, paciência para me ensinar e os incentivos para que eu pudesse crescer cada vez mais como profissional do Direito.

Ao meu falecido avô, Rômulo Freitas Mota e a minha falecida tia Juliana Carvalho Mota, dedico todo o meu amor e memória, pois a saudade que sinto me torna mais forte e me faz querer trazer orgulho de onde estiverem.

Ao meu orientador, docente e jurista Luiz Alberto Gurgel de Faria, por ter sido paciente e gentil quando eu tive dificuldade na matéria de tributário e ter me concedido a chance de ser aprovada quando meu rendimento não estava bom por razões de cunho pessoal. Sua gentileza foi tanta que, além de escolhê-lo como orientador, hoje sou estagiária do contencioso tributário, aprovada na segunda fase do Exame de Ordem em tributário e com o tema de trabalho de conclusão de curso também em tributário.

Por fim, obrigada a todos que generosamente contribuíram de alguma forma para o meu aprendizado e me ajudaram a não desistir. Os caminhos da vida por muitas vezes são tortuosos, mas as pessoas que tive a oportunidade de conviver me fizeram acreditar em dias melhores.

## RESUMO

O objetivo do presente estudo é examinar se a Lei Complementar nº 190/2022 instituiu novo tributo ou se aumentou tributo já existente, para concluir se devem ser aplicadas as anterioridades tributárias. Sendo assim, será investigado se a referida lei apenas formalizou instituto que já existia por meio do Convênio Confaz ICMS nº 93/2015, podendo a cobrança do tributo ser feita ainda em 2022, ou se instituiu novo tributo, devendo a exigência ser feita apenas em 2023. Assim, a presente pesquisa analisa também em que medida o julgamento conjunto da ADI nº 5.469 e do RE nº 1.287.019 no ano de 2021, que declarou a inconstitucionalidade do Convênio Confaz ICMS nº 93/2015, impacta na delimitação do conceito de novo tributo e de que forma contribui na resolução da controvérsia sob a perspectiva de aplicação do sistema de precedentes judiciais no Brasil e em que medida a cobrança do tributo no ano de publicação da lei afeta a segurança jurídica no ponto da cognoscibilidade.

**Palavras-chave:** ICMS-Difal; anterioridade tributária; anterioridade nonagesimal; anterioridade geral; segurança jurídica.

## ABSTRACT

The objective of the present study is to examine whether Complementary Law No. 190/2022 instituted a new tax or whether it increased an existing tax, to conclude if tax precedents should be applied. Therefore, we intend to investigate if the aforementioned law only formalized an institute that already existed through Confaz ICMS No. 2023, allowing the collection to happen in 2022, or if it imposed a new tribute, which would make the collection mandatory only in 2023. Thus, this research will also analyze to what extent the joint judgment of the Direct Unconstitutionality Action ('ADI') n. 5,469 and the Extraordinary Appeal ('RE') n. 1,287,019 in 2021, which declared the Confaz ICMS Agreement n. 93/2015 unconstitutional, impacts the delimitation of the concept of a new tax and how it contributes to the resolution of the controversy from the perspective of applying the system of judicial precedents in Brazil and to what extent the collection of the tax in the year of publication of the law affects legal certainty at the point of knowledge.

**Keywords:** ICMS-Difal; tax precedence; nonagesimal anteriority; general precedence; legal certainty.



## LISTA DE ABREVIATURAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CF – Constituição Federal

COMSEFAZ – Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e DF

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CPC – Código de Processo Civil

DIFAL – Diferencial de Alíquota Interna e Interestadual

DOU – Diário Oficial da União

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

LC – Lei Complementar

PLEN – Plenário

PLP – Projeto de Lei Complementar

STF – Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>1. O sistema tributário brasileiro e o princípio da anterioridade tributária .....</b>	<b>10</b>
<b>2. Surgimento do ICMS-Difal e características .....</b>	<b>14</b>
<b>3. Tema 1.093 e a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 93/2015 ..</b>	<b>18</b>
<b>3.1. Sistema de precedentes no Brasil e sua aplicabilidade ao caso e ao conceito de novo tributo .....</b>	<b>26</b>
<b>4. Análise do Projeto de Lei nº 32/2021: tramitação e o interesse político dos Estados da Federação. ....</b>	<b>32</b>
<b>4.1. Lei Complementar nº 190/2022 .....</b>	<b>40</b>
<b>5. Breve estudo de caso das ADIs nº 7.066, 7.070 e 7.078.....</b>	<b>43</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>54</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>57</b>



## INTRODUÇÃO

No contexto do Estado Democrático de Direito existem limites os quais o Estado deve se ater, a fim de que não ocorra arbitrariedades no exercício de suas funções, como exemplo, a função de tributar. Nesse sentido, foi estabelecido pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, inciso III, alíneas ‘b’ e ‘c’, os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, que constituem expressamente o dever de o Estado respeitar os limites de tributar.

Tais princípios estabelecem a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou – anterioridade anual – e, antes de noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou – anterioridade nonagesimal.

No que tange ao tema objeto do presente estudo, vale abordar primeiramente que o DIFAL é a diferença entre alíquotas interna e interestadual do ICMS destinada ao ente federativo onde localiza-se a pessoa que deu causa à circulação interestadual da mercadoria, o estado de destino. Assim, a precursora Emenda Constitucional nº 87/2015, previu que, nas operações interestaduais, o estado de origem faz jus ao imposto calculado com base na alíquota interestadual, e o estado de destino faz jus ao diferencial de alíquotas.

Após a EC nº 87/2015, os Estados firmaram no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, o Convênio ICMS nº 93/2015, que passou a disciplinar os aspectos essenciais. Diante disso, os Estados editaram suas leis locais instituindo essa nova incidência do ICMS.

Porém, no julgamento conjunto da ADI nº 5.469 e RE nº 1.287.019 no ano de 2021, com repercussão geral conhecida no Tema nº 1.093, foi declarada a inconstitucionalidade do convênio, de modo que a Corte Suprema firmou a tese de que a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme induzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar. Os efeitos da decisão foram modulados até o dia 01/01/2022.

Diante disso, os Estados impulsionaram a aprovação da Lei Complementar nº 190/2022 para continuar a cobrança do referido tributo, entretanto, a sanção e publicação da lei só ocorreu em 04/01/2022 e 05/01/2022, respectivamente. A controvérsia reside no questionamento acerca da aplicação ou não das anterioridades geral e nonagesimal à lei.

Aludido tema, conforme pesquisa prévia, está sendo objeto de discussões jurídicas no Supremo Tribunal Federal, atualmente, nas ADIs nº 7.066/DF, 7.070/AL e 7.078/CE. Além disso, surgiram inúmeras ações via Mandado de Segurança, impetrados por variados grupos de contribuintes representantes do *e-commerce*, visando que a cobrança seja feita apenas em 2023 em respeito às anterioridades geral e nonagesimal.

Efetivamente, o tema do presente estudo é relevante em todos os aspectos, político, social e acadêmico. No aspecto político é relevante ao passo que será estudado os impactos da aplicação de instrumentos jurídicos inconstitucionais impulsionados por eventuais interesses políticos dos Estados. No aspecto social demonstra-se a relevância, pois investigará se a insegurança jurídica causada aos contribuintes pode gerar efeitos que se estendem aos consumidores dos produtos ofertados pelo *e-commerce*. No aspecto acadêmico, o tema é importante para estudar não só o que define a instituição de novo tributo que enseje a aplicação da anterioridade tributária, mas também de que forma o tema se relaciona à sistemática de aplicação dos precedentes no Brasil.

Para o desenvolvimento da pesquisa, tornou-se necessário o estudo da doutrina, legislação e jurisprudência do STF a respeito da interpretação dos princípios da anterioridade geral e nonagesimal e a sistemática de aplicação dos precedentes no Brasil, a fim de verificar de que forma esse sistema pode contribuir para a solução da controvérsia e garantir segurança jurídica.

Além disso, foi necessária também a análise da tramitação do PLP nº 32/2021, projeto de lei complementar que deu origem a LC nº 190/2022, a fim de investigar se houve elementos indicadores de interesse político dos Estados e eventuais contradições que possam ter impactado na forma de cobrança do tributo.

Assim, o trabalho pretende responder as seguintes indagações: (i) a LC nº 190/22 instituiu novo tributo e a cobrança do ICMS-Difal em 2022 viola frontalmente o princípio da segurança jurídica e a anterioridade tributária?; (ii) a influência política exacerbada dos Estados

na criação de instrumentos jurídicos que cobrem tributos, causa insegurança jurídica aos contribuintes e ultrapassa os limites de tributar? (iii) a cobrança do ICMS-Difal em 2022 viola a sistemática de precedentes adotado no sistema jurídico brasileiro?

## 1. O sistema tributário brasileiro e o princípio da anterioridade tributária

No Brasil, o sistema tributário foi constituído de forma complexa, sendo sua base positivada na Constituição Federal de 1988, a qual dispõe inúmeras regras ao poder de tributar do Estado, como exemplo, a função da lei ordinária, as matérias restritas a lei complementar e os princípios da anterioridade geral e anterioridade nonagesimal. Assim, para fins de compreensão da problemática, é necessário abordar as funções da lei complementar e de que forma se dá a aplicação do princípio da anterioridade, bem como suas exceções.

Sabe-se que a instituição de tributos é atividade típica do Estado, indelegável e exercida mediante lei, em sentido formal e material de acordo com o art. 150, I da CF/88. Assim, a tributação constitui um poder-dever do Estado mediante o emprego de ferramentas que torne possível a arrecadação de recursos que sustentem o funcionamento da máquina pública.

Como diz Hugo de Brito Machado, no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita, institui o tributo e o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal ou uma parcela desta<sup>1</sup>. Entretanto, esse poder é limitado por regras expressas na Carta Magna, e como aborda Regina Helena Costa<sup>2</sup>, existem dois valores em constante tensão: de um lado, a autoridade do Poder Público, e de outro a liberdade individual.

Nesse sentido, Regina Helena Costa exemplifica como se dá a definição do sistema tributário nacional:

“por sistema tributário nacional entende-se, singelamente, o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Resulta, essencialmente, da conjugação de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 38ª edição, 2017. p. 27.

<sup>2</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 11th edição, 2021. p. 21.

(o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência<sup>3</sup>.”

Nessa perspectiva, como uma das fontes do direito tributário, a lei complementar em sentido formal está prevista nos artigos 59, II e 69 da CF/88, tendo em vista que está sujeita à aprovação mediante maioria absoluta nas duas casas do Congresso Nacional e disciplina matérias indicadas no texto constitucional. Além disso, a lei complementar em sentido material possui expressamente as matérias que lhe são atribuídas, as quais, na seara tributária, estão descritas no art. 146<sup>4</sup> da CF/88.

Para compreensão da temática, vale abordar a função da lei complementar que está descrita no inciso III, alínea “a”, que dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

As normas gerais têm como objetivo assegurar certa uniformidade no ordenamento jurídico e, por isso, essa competência foi atribuída à União. Nas palavras de Regina Helena Costa, as normas gerais são aquelas que abrigam princípios, diretrizes e preceitos fundamentais. Já as normas específicas disciplinam questões peculiares cuja natureza não autoriza o tratamento uniforme das normas gerais, e, por isso, compete a cada Ente tributante estabelecer.<sup>5</sup>

Nessa lógica, o ICMS-Difal teve suas normas gerais estabelecidas pela LC nº 190/2022, com a definição de seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes, e por se tratar de diferencial entre a alíquota interna do estado de origem e a alíquota interestadual, é um tributo de

<sup>3</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 11th edição, 2021. p. 33.

<sup>4</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

<sup>5</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 11th edição, 2021. p. 75.

competência dos Estados, uma vez que constitui uma ramificação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), logo, pode ser regulado especificamente por leis ordinárias estaduais, as quais precisam respeitar as disposições da lei geral.

Sobre a instituição de novo tributo, a Constituição Federal traz disposições com expressa relação ao princípio da anterioridade tributária, que foi introduzida com o art. 150, III, “b” da CF/88 – anterioridade geral - segundo o qual é vedado aos Entes exigir tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Esse preceito busca evitar que o contribuinte seja surpreendido com uma nova imposição fiscal ou com a majoração de um tributo existente.

Além da anterioridade geral, com o advento da EC nº 42/2003, foi instituída a anterioridade nonagesimal descrita no art. 150, III, “c” da CF/88, que dispõe a proibição de cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b”. Diante disso, vê-se que o texto constitucional vinculou expressamente esses dois princípios, de modo que a anterioridade nonagesimal deve observar a anterioridade geral.

Andrei Pitten Veloso exemplifica como se dá aplicação das duas anterioridades:

“ A anterioridade é ao exercício financeiro, que se identifica com o ano civil. De conseguinte, leis que instituem ou majoram tributos somente podem incidir num determinado ano se tiverem sido publicadas no ano antecedente. Tomando como exemplo o ICMS, lei que majore a sua alíquota em maio de 2011 somente poderá ser aplicada aos fatos ocorridos após janeiro de 2012, inclusive. (...)

Já a anterioridade nonagesimal, de que tratam os arts. 150, III, c e art. 195, § 6º, veda a cobrança de tributos “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. (...)

Por exemplo, uma lei que tenha majorado um tributo em 1º de novembro de 2011, somente poderá ser aplicada aos fatos ocorridos após 31 de janeiro de 2012<sup>6</sup>.”

É importante destacar que antes do advento da EC nº 42/03, poderia ser aplicada em 1º de janeiro a lei editada um dia antes, em 31 de dezembro. O legislador ao perceber essa falha incluiu a anterioridade nonagesimal vinculada a anterioridade geral para conferir maior segurança jurídica ao contribuinte, de modo que agora esses requisitos são cumulativos.

---

<sup>6</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária interpretada**. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2ª Edição, 2012, p. 269.

Para grande parte da doutrina brasileira tributária, a parte final do dispositivo introduzido pela EC nº 42/03 trata-se de reforço à anterioridade de exercício, portanto, indissociável a aplicação de ambas as regras da anterioridade<sup>7</sup>.

No que diz respeito à aplicação do princípio da anterioridade, a Constituição leva em consideração a publicação da lei e o início de sua incidência. Segundo Andrei Pitten Veloso, a publicação é o ato pelo qual se dá conhecimento aos cidadãos do teor da lei, todavia, para que a publicação seja materialmente eficaz há de ocorrer de modo que todos possam conhecê-la<sup>8</sup>. Nesse sentido, a publicação exigida pela Constituição é qualificada, pois é imprescindível que a lei publicada seja disponibilizada no Diário Oficial.

Embora a anterioridade geral seja uma norma constitucional pétrea, imune à revogação, ela não é absoluta, tendo em vista que está sujeita às exceções descritas no art. 150, § 1º<sup>9</sup> da Constituição. Segue abaixo quadro exemplificativo:

	Anterioridade geral	Anterioridade nonagesimal
Tributos em geral	Aplicável	Aplicável
Imposto de Renda (IR)	Aplicável	Inaplicável
Base de cálculo do IPTU	Aplicável	Inaplicável
Base de cálculo do IPVA	Aplicável	Inaplicável
IPI	Inaplicável	Aplicável
Contribuições Securitárias	Inaplicável	Aplicável

<sup>7</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. SP: Saraiva, 2012, p. 217; SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. SP: Saraiva, 2010, p.300 e PAULSEN, Leandro. Direito Tributário- Constituição e CTN à luz da doutrina. 8ªed. POA: Livraria Advogado/Esmafe, 2006, p. 248.

<sup>8</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária interpretada**. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2ª Edição, 2012, p. 268.

<sup>9</sup> § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Imposto de Importação (II)	Inaplicável	Inaplicável
Imposto de Exportação (IE)	Inaplicável	Inaplicável
IOF	Inaplicável	Inaplicável
Impostos Extraordinários	Inaplicável	Inaplicável

Para fins do presente estudo, cumpre frisar que, via de regra, os tributos devem obedecer ao princípio da anterioridade tributária, sendo expressamente descritas no texto constitucional as exceções. Logo, o ICMS deve, por disposição na CF/88, obedecer a ambos os princípios, tanto da anterioridade geral, quanto da anterioridade nonagesimal.

Outrossim, para alguns doutrinadores, a Lei Complementar em matéria tributária de igual modo deve observar ambas regras da anterioridade tributária, sobretudo, quando dispõe acerca do DIFAL que correspondem à autênticas regras de atribuição de competências tributárias aos estados destinatários das operações de circulação de mercadorias para consumidor final não contribuinte, conforme há muito sedimentado desde a edição da Emenda Constitucional nº 87/2015<sup>10</sup>.

Nesse espeque, a grande controvérsia reside no questionamento se o DIFAL é um novo tributo, devendo, portanto, se ater a ambas as anterioridades, ou se é apenas um mero diferencial de alíquotas ou distribuição de receitas, decorrente de tributo já existente, ICMS. Para isso, portanto, é necessário compreender como surgiu o ICMS-Difal, em que contexto e quais são as suas características.

## 2. Surgimento do ICMS-Difal e características

Primeiramente, vale pontuar as características gerais do ICMS para posteriormente compreender como se deu o surgimento do DIFAL, tendo em vista que este se refere à diferença entre alíquotas interna e interestadual do ICMS destinada ao ente federativo onde localiza-se a pessoa que deu causa à circulação interestadual da mercadoria, o estado de destino.

<sup>10</sup> BEVILACQUA, Lucas e TAKANO, Caio. ICMS e a EC 87/2015. In: SOARES DE MELO, Fábio e CORAZA, Edson. **ICMS questões fundamentais**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p.215.

Como exemplifica Marcus Abraham, no âmbito de competência estadual e do Distrito Federal, temos como mais relevante tributo em termos arrecadatórios o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que tem como fato gerador a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 155, II da Constituição Federal), possuindo suas regras gerais dispostas na Lei Complementar nº 87/1996 e não mais no CTN<sup>11</sup>.

Em relação às operações de circulação de mercadoria, podemos dizer que se referem à saída física ou jurídica de mercadorias do estabelecimento que envolvam uma efetiva transferência da propriedade da mercadoria. Para que seja qualificada como mercadoria, esta deve ter destinação comercial, isto é, objetivo de venda ou revenda efetuada por comerciante, ou seja, alguém que, com habitualidade, dedica-se ao comércio.

Quanto aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal de pessoas e bens – locomoção por qualquer via ou meio, inclusive por dutos ou assemelhados –, para ocorrer a incidência do ICMS, o transporte deve ultrapassar fronteira territorial (seja fronteira entre municípios ou entre Estados, mas também na entrada do território nacional). Marcus Abraham explica que:

“Se o transporte for de pessoas, tal como transporte terrestre, o imposto incidirá sobre o preço do serviço; se o transporte for de bens, mercadorias ou valores, o imposto incidirá sobre o valor do frete cobrado. Todavia, o imposto não incide no caso de transporte de carga própria, pois configura-se uma venda FOB (Free on board), isto é, sem pagamento de frete a terceiros<sup>12</sup>.”

Sobre os serviços de comunicação para fins de incidência do ICMS, devemos considerar comunicação o transporte de mensagem, por qualquer meio, inclusive eletrônica, sempre de forma onerosa, entre o emissor e o receptor. Inclui-se no conceito a geração, emissão, recepção, transmissão, retransmissão, repetição e a ampliação.

Além disso, esse imposto qualifica-se como indireto, cujo ônus vai ser suportado pelo consumidor final. Para exemplificar, o valor do imposto é embutido no preço da mercadoria e

<sup>11</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Grupo GEN, 2ª Edição, 2019, p. 347.

<sup>12</sup> ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Grupo GEN, 2ª Edição, 2019, p. 369.



do serviço e, assim, o contribuinte<sup>13</sup> de *jure* transfere o encargo ao contribuinte<sup>14</sup> de *facto* – o adquirente da mercadoria ou do serviço<sup>15</sup>.

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

Quanto às alíquotas, como o imposto é estadual, cada ente define a do seu imposto. O DIFAL trata-se do diferencial de alíquota do ICMS, ou seja, um valor que é cobrado quando há transposição de mercadorias entre dois ou mais Estados da Federação. Como as alíquotas são diferentes, é preciso calcular o valor representado por essa diferença, para que se possa fazer a contribuição correta.

Nesse sentido, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Neto exemplifica que:

“A alíquota interna é estabelecida pelo estado de destino (em regra, 18%), e a alíquota interestadual é de 7% para vendas realizadas aos estados da região Norte, Nordeste e Centro-Oeste (Espírito-Santo) incluso; e 12% para os estados da região Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo).

Como exemplo, em uma operação de venda via internet de uma loja em São Paulo para um consumidor no Ceará, verifica-se que a alíquota interna no CE é de 18% e a alíquota interestadual é de 7%. O DIFAL devido ao Ceará é, portanto, de 11%<sup>16</sup>.”

O referido diferencial de alíquota para consumidor final não-contribuinte de ICMS, surgiu por meio da Emenda Constitucional nº 87/2015, como resposta adaptativa do direito positivo a ascensão do *e-commerce*. Tarcísio Teixeira afirma que comércio eletrônico consiste em “toda atividade que tenha por objeto a troca de bens físicos ou digitais por meios eletrônicos<sup>17</sup>.” No comércio eletrônico podemos ter contratos oriundos de relações de direito público, quando celebrados entre empresas ou cidadãos e o Estado; ou de direito privado, por meio de relações civis, empresariais e de consumo.

<sup>13</sup> Contribuinte de direito: pessoa designada pela lei para pagar o imposto.

<sup>14</sup> Contribuinte de fato: pessoa que de fato suporta o ônus fiscal.

<sup>15</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 11th edição, 2021. p. 153.

<sup>16</sup> SARAIVA NETO, Oswaldo Othon de Pontes. **Lei complementar tributária e o caso do ICMS-Difal**. Belo Horizonte, Editora: Revista Fórum de Direito Tributário, 2022. p. 9.

<sup>17</sup> TEIXEIRA, Tarcísio. **Comércio Eletrônico - conforme o marco civil da internet e a regulamentação do e-commerce no Brasil**, 1ª edição: Editora Saraiva, 2015, p. 22

Nota-se que o acesso à internet cresceu muito nos últimos anos, o que foi crucial para a expansão do comércio eletrônico em todo o mundo, e significativamente no Brasil, o que por consequência gerou problemas jurídicos dos mais variados, relacionados a relação da expansão com o direito consumerista, mas também na tributação dessas relações. O autor Tarcísio Teixeira destaca que os problemas jurídicos decorrentes do comércio eletrônico têm sido a grande preocupação entre os estudiosos do Direito<sup>18</sup>.

Nesse contexto, a realidade do DIFAL antes da Emenda Constitucional nº 87/2015 era quase trivial, uma vez que a diferença de alíquotas só surgia caso existissem contribuintes do ICMS em ambas as pontas da transação, ou seja, caso o destinatário não fosse contribuinte, a transação era sempre considerada interna para efeito de incidência da alíquota do ICMS, mesmo que o adquirente do bem ou serviço tivesse sua localização fora do Estado fornecedor do remetente.

No ponto de vista de Paulo Rabello de Castro:

“O legislador constituinte original percebia uma realidade prática em dois aspectos conjugados: 1) compras por não-contribuintes fora de seus respectivos Estados, podiam se considerar esporádicas; 2) seria complicado, senão inviável, estabelecer que o fornecedor contribuinte de um Estado fosse obrigado a identificar a localização de todos os seus clientes finais não-contribuintes e, além disso, gerar – ele mesmo – guia de recolhimento da diferença de alíquotas para o Estado de destino do bem ou serviço<sup>19</sup>.”

Após a Emenda Constitucional nº 87/2015, o DIFAL passou a ser aplicado a todas as operações interestaduais, incluindo as operações nas quais o comprador não é contribuinte do ICMS – contribuinte de fato -, além disso, compete à empresa remetente – contribuinte de direito - recolher o ICMS tanto para o estado de origem quanto para o estado de destino.

Sobre isso, Eduardo Muniz Machado Cavalcanti sintetiza o surgimento dessa nova fórmula de tributação do ICMS:

“A Emenda Constitucional 87, de 16 de abril de 2015, reformulou o art. 155 da Constituição Federal ao prever nova fórmula de tributação do ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, localizado em outro Estado. Antes da emenda, nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes do imposto, adotava-se para efeito de incidência do ICMS a alíquota do Estado de origem, cabendo a este a integralidade da arrecadação. Com o advento da EC 87/2015, deve-se aplicar a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a

<sup>18</sup> TEIXEIRA, Tarcísio. **Comércio Eletrônico - conforme o marco civil da internet e a regulamentação do e-commerce no Brasil**, 1ª edição: Editora Saraiva, 2015, p. 21

<sup>19</sup> CASTRO, Paulo Rabello. **Quando e como cabe a incidência do DIFAL. ICMS/DIFAL PARECER**, 2022. p. 2.

alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual. O critério a ser utilizado, para efeito de incidência do diferencial de alíquotas, deve ser fixado pelo estabelecimento do destinatário da mercadoria, indicado no documento fiscal<sup>20</sup>.”

Após o advento da EC nº 87/2015, surgiu o Convênio ICMS nº 93/2015, que estabeleceu a previsão e o tratamento às hipóteses de recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações de circulação de mercadorias e serviços, sujeitas ao imposto, a não contribuintes localizados em outra unidade federativa, a partir disso surgiram muitas dúvidas sobre a forma adequada de tributação dessa nova modalidade, sendo o referido convênio declarado inconstitucional, conforme se verá a seguir.

### **3. Tema 1.093 e a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 93/2015**

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento conjunto da ADI 5.469/DF e do RE-RG 1.287.019/DF – Tema 1.093, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, declarou a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/2015 por invasão do campo próprio de lei complementar federal, por entender que a EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária e que o convênio interestadual não poderia suprir ausência de lei complementar. Contudo, modulou os efeitos da decisão para o ano de 2022.

A ADI nº 5469 (Tema 1.093) trata-se, na origem, de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM) com vistas à declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/15<sup>21</sup>, firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Ao traçar considerações iniciais acerca do ICMS, a autora defendeu estar esse tributo sujeito aos seguintes preceitos: legalidade, anterioridade, tipicidade fechada, imunidade prevista no art. 150, VI, da CF/88, isonomia, equivalência na tributação, não confisco, capacidade contributiva, moralidade dos atos da Administração Pública, proporcionalidade e razoabilidade e proibição de vinculação da receita dos impostos a órgão, fundo e despesa<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **A Emenda Constitucional 87/2015 e o impacto no recolhimento do DIFAL**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, vol. 14/2018, p. 39.

<sup>21</sup> Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em 17out. 2022.

<sup>22</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 10 jan. 2022, peça 3768/2016, p. 15.

Referiu, ainda, ser aplicável à exação a não cumulatividade. Seguindo em sua argumentação, a autora disse não estar o convênio interestadual listado no art. 59<sup>23</sup> da Constituição Federal. O referido artigo dispõe que o processo legislativo compreende a elaboração de leis complementares.

Nessa perspectiva, a grande controvérsia acerca do Convênio Confaz nº 93/2015 foi o fato de ter supostamente ocorrido a extrapolação de poderes no campo legislativo, através de um ato normativo em campo de competência estrita de lei complementar.

Conforme já abordado, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na CF/88, sobre os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, 'a').

No âmbito da ADI, a autora defendeu que o convênio não poderia dispor por meio de sua cláusula primeira sobre o fato gerador relativo a “operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada<sup>24</sup>.” Em sua concepção, essa matéria deveria ser tratada por lei complementar, nos termos do art. 146, III, a,<sup>25</sup> da Constituição Federal.

Sustenta que a cláusula segunda do convênio também viola reserva de lei complementar ao versar sobre bases de cálculo novas para o ICMS. Cita que os parágrafos dessa cláusula ainda tratam de fórmula de cálculo do imposto, de hipóteses de incidência ou não do imposto em relação aos serviços de transporte, bem como de determinação da incidência do fundo de amparo à pobreza sobre a base de cálculo criada<sup>26</sup>.

Sobre isso, nota-se que a cláusula segunda do convênio e o § 1º<sup>27</sup> definiam toda a

<sup>23</sup> Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 17 out. 2022.

<sup>24</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 10 jan. 2022, peça 3768/2016, pp. 28.

<sup>25</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 17 out.2022.

<sup>26</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 10 jan. 2022, peça 3768/2016, pp. 34.

<sup>27</sup> § 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas: ICMS origem = BC x ALQ inter ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem (...)

fórmula de cálculo do imposto – base de cálculo -, bem como a forma de destinação das alíquotas:

**Cláusula segunda:** nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve: I - se remetente do bem: a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação; b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem; c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;

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

§ 1º A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas: ICMS origem = BC x ALQ inter ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem Onde: BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º; (grifos nossos)

Além disso, defendeu que a cláusula terceira<sup>28</sup> era contrária à não cumulatividade. Em seu entendimento, a Constituição determina a compensação total do imposto, sendo absurdo o convênio determinar que no sistema crédito/débito apenas o tributo recolhido à origem seja compensado.

No tocante à cláusula sexta<sup>29</sup>, aponta que ela também adentra em campo reservado a lei complementar por tratar abertamente de base de cálculo de ICMS e determinar que, para o cálculo do diferencial de alíquota na origem, seja observada a legislação da unidade de destino do bem ou do serviço. Discorre que a LC nº 87/96 não trata desse assunto.

Relativamente à cláusula nona<sup>30</sup>, a autora defendeu haver ofensa ao art. 146, III, ‘a’,

Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em 17 out.2022.

<sup>28</sup> Cláusula terceira: o crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, observado o disposto nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em 17 out. 2022.

<sup>29</sup> Cláusula sexta: o contribuinte do imposto de que trata a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação da unidade federada de destino do bem ou serviço. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em 17 out. 2022.

<sup>30</sup> Cláusula nona: aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto

da Constituição Federal, ao passo que não poderia o convênio simplesmente incluir como contribuintes as empresas optantes pelo Simples Nacional. Nesse sentido, referiu-se que o tratamento tributário dos contribuintes optantes do sistema simples deve ser definido por lei complementar.

Sobre isso, a CF/88 dispõe no art. 146, III, ‘‘d’’<sup>31</sup>, que cabe à lei complementar a 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 do art. 155, II – ICMS -, dentre outros.

Por fim, a autora da ADI defendeu que os contribuintes do Simples Nacional podem considerar inexigível a nova cobrança de ICMS instituída pelo Convênio nº 93/15, em razão da total desarmonia com a LC nº 123/06, notadamente em seu art. 1º, § 6º<sup>32</sup>. Sustenta que o texto constitucional determina que deve incentivar-se o desenvolvimento das microempresas, inclusive, buscando a simplificação das obrigações tributárias destes contribuintes.

Após a regular tramitação da ADI 5.469/DF e do RE-RG 1.287.019/DF, houve o julgamento conjunto e foi publicado acórdão no dia 25/05/2021, o qual reconheceu que cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e estabelecer normas gerais sobre os fatos geradores, as bases de cálculo, os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição e a obrigação tributária (art. 146, I, e III, a e b), e além disso, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, podendo instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições.

Foi decidido que, no que tange ao ICMS, cabe a lei complementar definir os contribuintes do imposto, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar o local das operações, para fins de cobrança do imposto e de

---

devido à unidade federada de destino. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em 17 out. 2022.

<sup>31</sup> 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

<sup>32</sup> § 6º A ausência de especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido ou da determinação de prazos máximos, de acordo com os §§ 3º e 4º, tornará a nova obrigação inexigível para as microempresas e empresas de pequeno porte. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em 17 out. 2022.

definição do estabelecimento responsável e fixar a base de cálculo do imposto.

Com base nisso, a maioria da Corte entendeu que a EC nº 87/15 criou relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS, que deve ser regulamentada por lei complementar. Vejam-se trechos da Ementa:

3. Especificamente no que diz respeito ao ICMS, o texto constitucional consigna caber a lei complementar, entre outras competências, definir os contribuintes do imposto, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar o local das operações, para fins de cobrança do imposto e de definição do estabelecimento responsável e fixar a base de cálculo do imposto (art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i).

4. A EC nº 87/15 criou uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. Houve, portanto, substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária. O ICMS incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna.

5. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispendo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015<sup>33</sup>.

Em relação à cláusula nona, se sobressaiu o entendimento acerca de sua inconstitucionalidade por ofensa ao art. 146, III, “d” da CF/88. Além disso, foi destacado que o diferencial de alíquotas está abrangido pelo regime unificado de arrecadação de tributos, conforme determina a LC nº 123/2006 - Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte -, e que a EC nº 87/2015 não alterou os dispositivos constitucionais que previam a necessidade de tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte.

6. A Constituição também dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03).

7. A LC nº 123/06, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional –, trata de maneira distinta as empresas optantes desse

<sup>33</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24 fev. 2022, Data de publicação no DJe 25/05/2021.

regime em relação ao tratamento constitucional geral atinente ao denominado diferencial de alíquotas de ICMS referente às operações de saída interestadual de bens ou de serviços a consumidor final não contribuinte. Esse imposto, nessa situação, integra o próprio regime especial e unificado de arrecadação instituído pelo citado diploma.

8. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da Emenda Constitucional nº 87/15 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado a microempresas e empresas de pequeno porte.

9. Existência de medida cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário, para suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), até o julgamento final daquela ação<sup>34</sup>.

Quanto à modulação dos efeitos, a Corte decidiu que a inconstitucionalidade da cláusula nona produziria efeitos desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF – visava a declaração de inconstitucionalidade da cláusula nona em específico -, a qual foi concedida em 16/02/2016, com publicação do Diário de Justiça Eletrônico (DJE) em 19/02/2016. Ou seja, os efeitos da decisão em relação a essa cláusula retroagiram à data da concessão da medida cautelar.

Em relação às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a Corte decidiu por modular os efeitos para que a decisão não retroagisse, de modo que seus efeitos fossem aplicados a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, no ano de 2022, aplicando a mesma solução em relação às respectivas leis dos Estados e do Distrito Federal.

Importa frisar que o julgamento da ADI 5.469/DF não foi unânime, tendo em vista que acompanharam o relator Dias Toffoli apenas os Ministros Marco Aurélio, Luís Roberto Barroso, Edson Fachin, Rosa Weber e Cármen Lúcia. Assim, os Ministros Ricardo Lewandowski e Luiz Fux acompanharam o voto do Ministro Alexandre de Moraes. Por fim, os Ministros Gilmar Mendes e Nunes Marques votaram pela improcedência da ADI.

Sobre isso vale tecer as considerações de Jaqueline Mayer da Costa Ude Braz, em sua análise jurisprudencial sobre o posicionamento dos votos divergentes:

“O Ministro Nunes Marques proferiu voto-vista, entendendo que a Emenda Constitucional 87/2015 não inovou nem alargou a competência anteriormente prevista quanto ao ICMS. Não houve a instituição de imposto novo ou a incidência do tributo sobre situações que antes não eram tributadas. Ele destacou que: “O que é mera redistribuição do que antes era cobrado, isto é, uma repartição da receita oriunda de

<sup>34</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24 fev. 2022, Data de publicação no DJe 25/05/2021.



uma incidência que já existia”. Por fim, sustentou que os elementos contidos na Lei Complementar 87/1996, tais como a definição de fato gerador, dos contribuintes e das bases de cálculo, são suficientes para a cobrança do diferencial de alíquota. Desse modo, os dispositivos trazidos pela Emenda Constitucional 87/2015 seriam autoaplicáveis e não demandariam lei complementar<sup>35</sup>.”

Importa rememorar que com a edição da EC 87/2015, a redação do texto constitucional foi alterada para prever a aplicação do diferencial de alíquotas de ICMS independentemente de ser ou não o destinatário da mercadoria ou serviço, contribuinte do imposto. A partir de então, a responsabilidade pelo recolhimento é do destinatário, caso ele seja contribuinte, e do remetente, no caso de o destinatário não ser contribuinte<sup>36</sup>.

Segue abaixo tabela exemplificativa com vistas a esclarecer a mudança trazida pela EC 87/2015:

	<b>Antes da EC 87/15</b>	<b>DIFAL após a EC/15</b>
<b>FATO GERADOR</b>	Operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado.  <b>Observações: Não havia DIFAL para consumidor final não contribuinte de ICMS.</b>	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.
<b>SUJEITO PASSIVO</b>	Destinatário, quando este for contribuinte do imposto.	a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;  b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.
<b>SUJEITO ATIVO</b>	Estado de origem do produto ou serviço.	Estado de localização do destinatário.
<b>ALÍQUOTA</b>	Alíquota interna do Estado de origem.	Diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.
<b>RESUMO</b>	Nas vendas para <b>consumidores finais não contribuintes do ICMS</b> , o recolhimento era feito para o Estado de origem e calculado a partir da alíquota interna desse Estado. <b>Não havia a aplicação do DIFAL.</b>	O texto constitucional passou a prever a aplicação do diferencial de alíquotas do ICMS <b>independentemente de ser ou não o destinatário da mercadoria contribuinte</b> do imposto.

<sup>35</sup> BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. **STF - Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469/DF. Comentário por Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz.** São Paulo, Editora: Revista de Direito Tributário Contemporâneo, Vol. 33. Ano 7. abr/jun. 2022, p. 335.

<sup>36</sup>BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. **STF - Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469/DF. Comentário por Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz.** São Paulo, Editora: Revista de Direito Tributário Contemporâneo, Vol. 33. Ano 7. abr/jun. 2022, p. 334.

Na ocasião do julgamento da ADI nº 5.469/DF, o Ministro Alexandre de Moraes entendeu que a EC nº 87/2015 não instituiu o DIFAL. Ele destacou que já existia, pois na visão dele, anteriormente havia a concentração do produto da arrecadação na origem, em caso de venda para não contribuinte, de modo que a alteração constitucional buscou apenas corrigir essa distorção.

Ainda sobre o ponto de vista do Ministro, a alteração constitucional apenas ampliou a incidência do diferencial de alíquotas nas operações interestaduais que destinassem mercadorias e serviços para destinatário final não contribuinte do imposto, o que anteriormente já era previsto para as saídas interestaduais para contribuintes<sup>37</sup>.

Por fim, em relação aos posicionamentos divergentes a tese que prevaleceu, o Ministro Gilmar Mendes entendeu que a nova disciplina constitucional não criou nova espécie tributária nem alterou elementos essenciais do ICMS que ensejassem a edição de lei complementar.

Diante disso, vê-se que desde o julgamento da ADI os Ministros da Suprema Corte adotaram posicionamentos deveras distintos em relação ao tema, o que poderá se repetir também no julgamento conjunto das ADIs 7.066/DF, 7.070/AL e 7.078/CE, tendo em vista que será definido se a LC nº 190/2022 criou ou não um novo tributo, conseqüentemente, se o DIFAL deve ou não respeitar as anterioridades tributárias.

Em suma, foi fixada a tese em repercussão geral, instituto que será abordado posteriormente, a qual estabeleceu o Tema 1.093, de que ‘‘a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.’’

Portanto, o STF prezou pelo modelo constitucional que estabelece o princípio da legalidade, por meio do qual o tributo só pode ser instituído mediante lei ordinária, mas alguns possuem reserva de lei complementar.

Diante disso, os efeitos desse julgamento fizeram com que os Estados e o Distrito Federal, como entes políticos que recolhiam o tributo equivocadamente desde o ano de 2015,

---

<sup>37</sup> BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. **STF - Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469/DF. Comentário por Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz**. São Paulo, Editora: Revista de Direito Tributário Contemporâneo, Vol. 33. Ano 7. abr/jun. 2022, p. 336.

se empenhassem para aprovar e publicar o mais rápido possível nas duas casas do legislativo, Câmara dos Deputados e Senado Federal, a Lei Complementar que dispusesse as regras gerais do DIFAL ainda no ano de 2021, a fim de que não perdessem receita no ano de 2022.

Sendo assim, será analisado no capítulo quatro as nuances acerca da tramitação do PLP nº 32/2021, projeto de lei complementar que originou a LC nº 190/2022, a fim de que seja observado quais eram os posicionamentos dos parlamentares em relação a aplicação dos princípios da anterioridade geral e nonagesimal e o que isso revela sobre o interesse político e arrecadatório dos Estados e DF.

Ainda, será analisado no tópico abaixo em que medida o julgamento conjunto da ADI nº 5.469/DF e do RE nº 1.287.019/DF no ano de 2021, que declarou a inconstitucionalidade do Convênio Confaz ICMS nº 93/2015, impacta na delimitação do conceito de novo tributo e de que forma contribui na resolução da controvérsia sob a perspectiva de aplicação do sistema de precedentes judiciais no Brasil e em que medida a cobrança do tributo no ano de publicação da lei afeta a segurança jurídica no ponto da cognoscibilidade.

### **3.1. Sistema de precedentes no Brasil e sua aplicabilidade ao caso e ao conceito de novo tributo**

Primeiramente, cumpre abordar brevemente o conceito de precedente e como é aplicado na prática no ordenamento jurídico brasileiro.

No conceito de Cassio Scarpinella Bueno, o precedente é uma decisão judicial que, tomada à luz de um caso concreto, serve de diretriz para julgamentos posteriores. Ou seja, o precedente é uma decisão judicial que vincula casos análogos julgados posteriormente<sup>38</sup>.

As decisões judiciais possuem um conteúdo normativo, nesse espeque, as leis são interpretadas pelo magistrado à luz do caso concreto e a sentença é como uma norma jurídica individualizada construída pelo magistrado a partir disso<sup>39</sup>. Nesse sentido, a decisão judicial

<sup>38</sup> BUENO, Cássio Scarpinella. **Manual de direito processual civil**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 633.

<sup>39</sup> BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. **Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova. Direito Probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. Salvador, 11ª Edição, Editora: Jus Podivm, 2016, p. 316.

deve ser pensada não só como um meio de solução de casos concretos, mas também como meio de promoção da unidade do direito<sup>40</sup>.

Na lição de Luiz Alberto Gurgel Faria, qualquer que seja o sistema jurídico normativo, o papel dos Tribunais no plano das fontes do direito sempre foi evidente. Ele tece estudo sobre a aproximação do *Common Law* com o *Civil Law*, e ressalta em sua obra que os juristas europeus continentais recusaram durante um tempo a jurisprudência como fonte do direito. Já o direito anglo-americano, sempre reconheceu a força dos precedentes judiciais como fonte do direito e como medida a promover igualdade e segurança jurídica<sup>41</sup>.

No sistema da *Common Law*, oriundo do direito anglo-americano, os precedentes são considerados como principal fonte do direito e produzem efeitos vinculantes e gerais, pois esse sistema admite que o comando da decisão concreta sirva como norma jurídica e seja aplicada para solucionar casos posteriores<sup>42</sup>. Toda e qualquer decisão pode ser utilizada como precedente judicial com efeito vinculante.

O ordenamento jurídico brasileiro se insere no sistema do *Civil Law*, o qual a lei é considerada a principal fonte do direito, de modo que não podemos considerar toda e qualquer decisão judicial como um precedente e, conseqüentemente, com efeitos vinculantes<sup>43</sup>. O Código de Processo Civil de 2015 procura aproximar-se da técnica anglo-americana, *Common Law*, a qual reconhece força normativa maior aos precedentes dos tribunais<sup>44</sup>.

Nas lições de Luiz Alberto Gurgel Faria, ‘o que o novo código programou foi, principalmente, a ampliação da possibilidade de julgamentos por amostragem, destinados não apenas a repetir decisões do passado, mas a formular no julgamento de caso atual tese de direito

---

<sup>40</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Processo Civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**. São Paulo, Editora: Revista dos Tribunais, Vol. 2, pp. 606.

<sup>41</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **Cinco anos do novo CPC: a importância dos precedentes**. Avanços do sistema de justiça: os cinco anos de vigência do Novo Código de Processo Civil. Brasília, Editora: OAB Nacional, 2021, p. 291.

<sup>42</sup> MELLO, Patrícia Perrone Campos; BARROSO, Luis Roberto. Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-out-28/artigo-barroso-explica-precedentes-cpc-muda-direito>. Acesso em 8 nov. 2022.

<sup>43</sup> PASCHOAL, Gustavo Henrique; ANDREOTTI, Paulo Antonio Brizzi. **Considerações sobre o sistema de precedentes judiciais no novo código de processo civil**. São Paulo, Revista Juris UniToledo, v. 3, n. 4, 2018, p. 48.

<sup>44</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **Cinco anos do novo CPC: a importância dos precedentes**. Avanços do sistema de justiça: os cinco anos de vigência do Novo Código de Processo Civil. Brasília, Editora: OAB Nacional, 2021, p. 292.

que sirva como base para julgamentos futuros<sup>45</sup>. ‘’ Nesse sentido, o art. 926 do CPC/15 consagra a determinação de que os Tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

Além disso, o art. 927, inciso I do CPC/15 traz a disposição de que os juízes e os tribunais observarão as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade. Isso significa que, determinadas espécies de decisões do Supremo Tribunal Federal possuem efeitos formalmente vinculantes e formam precedentes judiciais com efeito *erga omnes*, isto é, produzem decisões com efeitos de obediência obrigatória, gerando, no caso, eficácia contra todos<sup>46</sup>. Esses conceitos se aplicam à decisão proferida no âmbito do julgamento da ADI nº 5.469/DF, conforme será abordado a seguir.

No julgamento conjunto da ADI nº 5.469/DF e o RE nº 1.287.019, o acórdão publicado no dia 25/05/2021, além do dispositivo final que declara a inconstitucionalidade do Convênio Confaz nº 93/15, conteve também os fundamentos utilizados pelos ministros para chegar a essa conclusão, o que se denomina pela doutrina por *ratio decidendi*. Na sistemática jurídica, não é só o dispositivo do acórdão que gera a vinculação, mas também a *ratio decidendi*.

Nas palavras de Luiz Alberto Gurgel Faria:

‘’ Os fundamentos para a formação do precedente, com debate a respeito dos argumentos apresentados por ambas as partes no tocante à lide em disputa, constituem o que se denomina *ratio decidendi* ou fundamentos determinantes, enquanto os dispensáveis, que, se não fossem expostos, não fariam falta para a adoção da conclusão apresentada, compõem o que corriqueiramente se denomina *obiter dictum*<sup>47</sup>.’’

Para Luís Roberto Barroso e Patrícia Campos Mello, a *ratio decidendi* de uma decisão corresponde a uma descrição do entendimento adotado pela corte com a premissa necessária ou

<sup>45</sup> Idem.

<sup>46</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **Cinco anos do novo CPC: a importância dos precedentes**. Avanços do sistema de justiça: os cinco anos de vigência do Novo Código de Processo Civil. Brasília, Editora: OAB Nacional, 2021, p. 299.

<sup>47</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **Cinco anos do novo CPC: a importância dos precedentes**. Avanços do sistema de justiça: os cinco anos de vigência do Novo Código de Processo Civil. Brasília, Editora: OAB Nacional, 2021, p. 304.

adequada para decidir o caso concreto, à luz das razões invocadas pela maioria<sup>48</sup>. Ou seja, esse teor vincula o julgamento de casos futuros semelhantes.

Com base nisso, o estudo feito no tópico 3 mostra que a própria Corte Suprema já chegou em um consenso formado pela maioria de que, a edição de lei complementar é condição indispensável para a cobrança do ICMS-DIFAL pelos Estados. Isto porque, de acordo com os ditames da própria Ementa, a nova sistemática do imposto criou relações jurídico-tributárias que antes não existiam, de modo que os fundamentos utilizados tendem a interpretação vinculativa de que o DIFAL não é uma mera partilha de receitas.

Para Luiz Guilherme Marinoni os órgãos do STJ e do STF devem respeitar suas próprias decisões para que se mantenha a lógica e o respeito aos precedentes obrigatórios:

“a mesma lógica que impõe o respeito aos precedentes obrigatórios pelos órgãos judiciais inferiores, exige que os órgãos de um mesmo tribunal respeitem as suas decisões. Ora, seria impossível pensar em coerência da ordem jurídica, em igualdade perante o Judiciário e em segurança jurídico caso os órgãos do Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, pudessem negar, livremente, as suas próprias decisões ou as decisões da própria Corte<sup>49</sup>.”

Nessa perspectiva, os ditames do tópico 4 da Ementa do julgamento conjunto da ADI nº 5.469 e do RE nº 1.287.019, serve como um precedente obrigatório o qual a Suprema Corte deverá se ater para chegar a uma conclusão lógica no julgamento da ADI nº 7.066/DF, uma vez que ao consagrar que “a EC nº 87/15 criou uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS<sup>50</sup>”, não há como desvincular-se da ideia de que o DIFAL por ser objeto de nova relação jurídico-tributária, surge como novo tributo no ordenamento jurídico.

No referido julgamento, a *ratio decidendi* baseou-se no fato de que, no que tange ao ICMS, o texto constitucional consigna caber a lei complementar **definir os contribuintes do imposto**, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto,

<sup>48</sup> Patrícia Perrone Campos Mello e de Luís Roberto Barroso. **Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro**. Revista da AGU, vol. 15, nº 03, jul./set. 2016, pp. 46-47.

<sup>49</sup> MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**. São Paulo, Editora: Revista dos Tribunais, 2016, p. 94.

<sup>50</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24 fev. 2022, Data de publicação no DJe 25/05/2021.

**fixar o local das operações**, para fins de cobrança do imposto e de definição do estabelecimento responsável e **fixar a base de cálculo do imposto** (art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i).

Além disso, ficou transcrito na Ementa que ‘‘houve, portanto, **substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária**. O ICMS incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna<sup>51</sup>.’’

Nessa perspectiva, o STF aplicou entendimento de que a EC nº 87/15 não é autoaplicável, já que entendeu ser necessária edição de LC para definição do contribuinte, fato gerador, base de cálculo e alíquota do imposto para uniformizar as regras gerais a serem seguidas por todos os estados do país. Assim, embora o julgamento não tenha tratado diretamente sobre a aplicabilidade das anterioridades tributárias na produção de efeitos da LC nº 190/2022, foi abordado expressamente os motivos pelo qual o ICMS-DIFAL cria a relação jurídico-tributária.

Essa nova relação jurídico-tributária precisa de um objeto – tributo – para ser concretizada. Esse tributo objeto da relação, se aplicarmos por analogia, pode ser considerado como novo tributo, já que irá compor esta nova relação. Ademais, esse novo tributo precisa ser calculado, precisa de uma alíquota, precisa ter bem definido quem será o seu contribuinte, sujeito ativo e fato gerador, de modo que todas essas definições restaram definitivamente inauguradas apenas com a edição da LC nº 190/2022.

Luís Eduardo Schoueri exemplifica que:

‘‘o ICMS-Difal revela uma divisão da base oriunda de uma operação entre dois estados. E essa repartição não é meramente financeira, mas calcada em duas hipóteses tributárias distintas. De um lado, o operador/prestador precisa recolher o ICMS próprio devido ao Estado de origem no momento da saída, sob a alíquota interestadual. De outro lado, o remetente (**contribuinte ou mero responsável?**) precisa recolher o ICMS-Difal devido ao Estado de destino (**qual é o conceito de destinatário?**) em determinado momento (**saída ou entrada?**), calculado (**sobre qual base?**) a partir da diferença de alíquota interna do Estado destinatário e da alíquota interestadual. São, assim, duas incidências diferentes, apesar de relacionadas<sup>52</sup>.’’

<sup>51</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24 fev. 2022, Data de publicação no DJe 25/05/2021.

<sup>52</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **ICMS – Diferencial de alíquota – Lei Complementar nº 190/2022 – Anterioridade nonagesimal e anterioridade de exercício**. Parecer Jurídico juntado nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF, 2022, p. 50.

Em face disso, a LC nº 190/22 inseriu, por exemplo, as seguintes normas gerais em relação ao ICMS-Difal na Lei Kandir:

- (i) o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço é o próprio contribuinte na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do ICMS (art. 4º, §2º, II);
- (ii) o local da operação ou da prestação, para efeitos de cobrança, é “o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto (art. 11, V, “b”);
- (iii) o destinatário final é o destinatário físico e não jurídico, pois o ICMS-Difal será devido “ao Estado no qual efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação do serviço” (art. 11, §7º);
- (iv) a hipótese tributária ocorrerá no momento da saída, do estabelecimento do contribuinte, de bem ou mercadoria, destinado a consumidor final não contribuinte do ICMS que seja domiciliado ou estabelecido em outro Estado (art. 12, XVI);
- (v) a base de cálculo é “o valor da operação ou preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino”, sendo o imposto a pagar ao Estado de destino o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual (art. 13, X c/c §3º);
- (vi) para efeitos do cálculo da base de cálculo para consumidor final não contribuinte, será utilizada a alíquota prevista para a operação ou prestação interna no Estado de destino para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação (art. 13, §7º);
- (vii) o crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido apenas do débito correspondente ao ICMS devido à origem, i.e., o ICMS-Difal é calculado sem o abatimento de créditos (art. 20-A).

Com base nisso, nota-se que o julgamento do STF gerou o efeito pretendido, repisa-se, edição de LC que veiculasse normas gerais acerca da nova relação tributária.

Diante disso, se aplicados todos os conceitos acerca da obrigatoriedade dos precedentes no âmbito da própria Corte e a *ratio decidendi*, é possível concluir que o DIFAL é um novo tributo, pois não há sequer como desvincular a relação intrínseca da EC nº 87/2015 com a edição da LC nº 190/2022, não havendo razão para embasar um eventual *distinguishing*.

Ainda, não se pode desconsiderar que o julgamento conjunto da ADI nº 5.469/DF e do RE nº 1.287.019 se deu há pouco tempo, no ano de 2021, não tendo surgido, nesse ínterim, nenhuma razão de fato ou de direito que possa justificar a superação do então decidido. Em síntese, não houve sequer a superação do precedente firmado, portanto, não houve *overruling*.

O precedente fornece uma regra universalizável, que pode ser aplicada como um critério para a decisão no próximo caso concreto em função da identidade ou como ocorre normalmente – da analogia entre os fatos do primeiro caso e os fatos do segundo (caso)<sup>53</sup>. Partindo desse

<sup>53</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **Cinco anos do novo CPC: a importância dos precedentes**. Avanços do sistema de justiça: os cinco anos de vigência do Novo Código de Processo Civil. Brasília, Editora: OAB Nacional, 2021, p. 296.



pressuposto, o posicionamento mais lógico do STF na decisão final da ADI nº 7.066/DF seria adotar os mesmos fundamentos utilizados na ocasião do julgamento da ADI nº 5.469/DF. Se isso ocorrer, a Corte tenderia a aplicar ambas as anterioridades tributária, geral e nonagesimal, pois chegaria à conclusão de que o DIFAL é um novo tributo.

Por fim, vale consignar que a ideia de adotar o mesmo posicionamento é conferir previsibilidade aos jurisdicionados e racionalidade ao sistema, uma vez que visa a coordenar e tornar coerente a interpretação e aplicação do direito aos casos semelhantes. O precedente tem como tarefa reduzir o campo de equivocidade inerente ao Direito, viabilizando maior cognoscibilidade deste<sup>54</sup>.

O respeito aos precedentes assegura, portanto, a segurança jurídica, conferindo credibilidade ao Poder Judiciário e permitindo que os jurisdicionados pautem suas condutas levando em conta as teses já firmadas, o que estratifica a confiança legítima: os jurisdicionados passam a confiar nas decisões proferidas pelo Judiciário, acreditando que os casos similares terão o mesmo tratamento e as soluções serão idênticas para os casos iguais<sup>55</sup>.

Nesse caso, a correta aplicação do precedente já firmado resguardaria a segurança jurídica dos contribuintes, uma vez que estes não se veriam surpresos a ter que arcar com um novo tributo cobrado no mesmo ano da lei que o instituiu.

#### **4. Análise do Projeto de Lei nº 32/2021: tramitação e o interesse político dos Estados da Federação.**

O Projeto de Lei Complementar nº 32/2021 foi iniciado no Senado Federal no dia 15/03/2021, sendo proposto pelo gabinete do Senador Cid Gomes. No texto inicial<sup>56</sup>, o artigo 4º do projeto de lei previa que a lei entrasse em vigor na data de sua publicação, e que produzisse os efeitos após decorridos noventa dias da data de publicação, ou seja, foi prevista apenas a

<sup>54</sup> FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **Cinco anos do novo CPC: a importância dos precedentes**. Avanços do sistema de justiça: os cinco anos de vigência do Novo Código de Processo Civil. Brasília, Editora: OAB Nacional, 2021, p. 295.

<sup>55</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. **O Processo Civil no Estado Constitucional e os Fundamentos do Projeto do Novo Código de Processo Civil**. Revista de Processo, Editora Revista dos Tribunais, ano 37, volume 209, jul/2012, p. 355.

<sup>56</sup> Site institucional do Senado Federal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/147452>. Acesso em 23 out. 2022.

*vacatio legis* de 90 (noventa) dias da data de publicação.

Assim, o legislador definiu que a nova lei complementar resguardaria *vacatio legis* de 90 dias contados da publicação, e diante da urgência, requereu apoio para aprovação do projeto.

Após a apresentação do texto inicial, foi juntado o Parecer nº 161<sup>57</sup>, de 2021, de autoria do Senador Jaques Wagner, o qual ele discorre sobre quatro Emendas que foram apresentadas pela Senadora Rose de Freitas, Senadora Mara Gabrilli e Senador Izalci Lucas, respectivamente.

A Emenda nº 1-PLen<sup>58</sup>, buscou a supressão do art. 3º do PLP, o qual dispôs que ficassem asseguradas a eficácia de leis estaduais anteriores que tratassem da exigência do DIFAL até a data de início da produção de efeitos da Lei Complementar, assim, a partir da data de início da produção de efeitos da lei, a eficácia das legislações estaduais ficaria suspensas no que forem contrárias. Veja-se o que diz o artigo 3º:

“fica assegurada, até a data do início da produção de efeitos desta lei complementar, a eficácia das legislações tributárias estaduais anteriores que tratem da exigência do ICMS correspondente a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual, ficando suspensa, a partir da data do início da produção de efeitos desta Lei Complementar, a eficácia dessas legislações tributárias estaduais, no que lhe forem contrárias”.

Na referida emenda, em síntese, a Senadora Rose de Freitas propôs a supressão do referido artigo, ao argumento de que este tencionava a convalidação dos efeitos das legislações tributárias estaduais eivadas de inconstitucionalidade formal, o que não é possível, já que o sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente ou da convalidação do ato inconstitucional.

Essa emenda proposta demonstrou a preocupação do legislador com as leis estaduais que foram editadas para cobrança do diferencial de alíquotas após a EC nº 87/2015 e antes de lei complementar federal que regulamentasse a matéria. Tal ponderação, pela lógica jurídica da produção legislativa se mostrou pertinente, tendo em vista que com a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 93/15 todas as leis derivadas ficam eivadas de inconstitucionalidade, de modo que era necessário aguardar a edição da LC nº 190/2022 para

<sup>57</sup> Site institucional do Senado Federal. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/107410?sequencia=646>. Acesso em 23 out. 2022.

<sup>58</sup> Site institucional do Senado Federal. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8994670&disposition=inline>. Acesso em 23 out. 2022.

que os Estados editassem novas leis de acordo com as normas gerais estabelecidas.

Nesse sentido, o Senador Jaques Wagner acolheu a Emenda nº 1, sob o entendimento de que a modulação dos efeitos do STF prejudicou as disposições do art. 3º do projeto, que pretendia convalidar os efeitos das legislações estaduais que tinha supedâneo nas cláusulas do convênio declaradas inconstitucionais. Assim, finalizou afirmando que o sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente ou da convalidação do ato inconstitucional.

Outra emenda importante para o presente estudo é a Emenda nº 4 – PLEN<sup>59</sup>, apresentada pelo Senador Izalci Lucas, a qual buscou alterar o art. 4º do projeto, a fim de que ele começasse a produzir efeitos somente no primeiro dia do ano seguinte ao de sua publicação. Esta Emenda foi acolhida pelo Senador Jaques Wagner, sob o entendimento de que o art. 4º do projeto estava eivado de inconstitucionalidade.

Na análise de constitucionalidade formal e material do projeto, o Senador Jaques Wagner entendeu que o art. 4º do projeto, que é a cláusula de vigência e de eficácia, estava eivado de inconstitucionalidade material, pois, de acordo com as alíneas “b” e “c” do inciso III do art. 150 da Constituição, é proibido cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (anterioridade plena) e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada essa lei gravosa (anterioridade nonagesimal). Portanto, determinou que a omissão fosse corrigida mediante o acolhimento da emenda.

Por fim, foi destacado em seu voto que o Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e Distrito Federal (COMSEFAZ), por meio do Ofício Comsefaz nº 184/2021<sup>60</sup>, estimou em R\$ 9,8 bilhões a perda de arrecadação anual dos Estados e do DF caso o projeto não fosse convertido em lei no ano corrente de 2021.

No decorrer da tramitação do projeto foram enviados 11 (onze) ofícios<sup>61</sup> ao Senado Federal, os quais serão objeto de estudo, uma vez que foram remetidos por vários Estados e

<sup>59</sup> Site institucional do Senado Federal. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8994901&disposition=inline>. Acesso em 23 out.2022.

<sup>60</sup> Site institucional do Senado Federal – Manifestações. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/147452>. Acesso em 23 out. 2022.

<sup>61</sup> Site institucional do Senado Federal – Manifestações. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/147452>. Acesso em 23 out. 2022.

continham em seu conteúdo a vontade política dos Entes e ponderações importantes acerca das espécies de anterioridades tributárias.

O primeiro ofício nº 184/2021 foi enviado no dia 25/06/2021, de autoria do Cidadão Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados e do DF-COMSEFAZ, que une representantes de todos os Estados do país. No decorrer do texto foi apresentado brevemente o histórico do DIFAL, mas o destaque foi dado para as considerações finais, as quais diziam que “o Congresso Nacional, no seu mister, necessita urgentemente aprovar as leis complementares que irão disciplinar a cobrança do DIFAL, atentando para os princípios da anterioridade e noventena, sob pena dos Estados e Distrito Federal arcarem com impacto anual de 9,8 bilhões de reais por ano”. No final, o COMSEFAZ requereu a celeridade na aprovação da matéria.

Segundo informações institucionais, o Comsefaz (Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal) foi instituído pelo Protocolo de Cooperação Técnica de 28 de setembro de 2012, tendo como objetivo principal promover a integração e a articulação entre as Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, fortalecendo a gestão fiscal, financeira e tributária das respectivas unidades federativas<sup>62</sup>.

Após esse pleito coletivo, foram apresentados ofícios individuais de Estados-Membros do Comsefaz. O primeiro foi o ofício nº 226/2021, enviado no dia 20/07/2021, de autoria do Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, o qual pleiteava pelo “apoio e empenho do Congresso Nacional para acelerar a tramitação do supracitado Projeto de Lei Complementar, que disciplina a incidência de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) em operações envolvendo mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte, visando à sua aprovação ainda neste ano”.

No mesmo dia, foram enviados os ofícios nº 10/2021 e nº 333/2021, de autoria dos Estados do Rio Grande do Norte e Pará, respectivamente, os quais continham a mesma redação do ofício enviado pela Comsefaz, requerendo a aprovação da lei complementar atentando-se para os princípios da anterioridade e noventena, sob pena de os Estados e o DF arcarem com impacto econômico anual de 9,8 bilhões de reais.

No dia 11/08/2021 foram enviados ofícios nº 254/2021, nº 2222/2021, nº 352/2021 e nº

---

<sup>62</sup> Site institucional do Comsefaz. Disponível em: <https://comsefaz.org.br/novo/quem-somos/>. Acesso em 23 out.2022.

753/2021, de autoria dos Estados do Ceará, Acre, Minas Gerais e Paraíba, os quais também repetiam a mesma redação do ofício do Comsefaz, destacando a necessidade de observância a anterioridade e a noventena. Por fim, no dia 23/08/2021 o Estado de Roraima apresentou ofício nº 5/2021 com conteúdo semelhante.

Na Sessão Deliberativa ocorrida no dia 04/08/2021, e posteriormente publicada no Diário do Senado Federal nº 121/2021, no dia seguinte, ficaram registradas falas importantes acerca dos princípios da anterioridade, as quais serão aprofundadas. A primeira fala relevante para compreensão da controvérsia foi a do Senador Jaques Wagner, onde ele ressalta que era necessário aprovar o projeto em 2021, em respeito a anualidade e a noventena. Veja-se trechos retirados na página 43 do diário:

“Eu queria apenas comentar que, em boa hora, o Senador Cid Gomes apresenta esse PLC e que há urgência em aprová-lo porque ele ainda irá para a Câmara dos Deputados. Conforme eu disse, a modulação feita pelo Supremo Tribunal Federal, em fevereiro do corrente ano, autorizou a continuidade da cobrança do acordo feito no Comsefaz até 31 de dezembro de 2021, ou seja, do ano corrente. Então, nós precisamos da anualidade – portanto, precisamos aprovar este ano para que possa continuar a cobrança ano que vem – e precisamos também da noventena. Portanto, precisamos aprová-lo até 31 de outubro de 2021. Por isso eu peço vênha a todos os Srs. Senadores e Senadoras, representantes que são dos seus Estados. Já disse aqui quanto seria o prejuízo<sup>63</sup>.”

O Senador Jaques Wagner finaliza a sua fala destacando que:

“Enquanto o Difal é cobrado pelas empresas externas ao Simples, esse já vem sendo cobrado, e será cobrado até 31 de dezembro, e continuará sendo cobrado se nós conseguirmos aprovar em tempo aqui, na Câmara e, evidentemente, com a sanção do Sr. Presidente da República: ele continuará e não trará o prejuízo dos 9,8 bilhões aos Estados e ao Distrito Federal<sup>64</sup>.”

Sobre a anterioridade, também houve falas contundentes do Senador Izalci Lucas, por meio das quais ele demonstrou indignação com a cobrança imediata do imposto, ao argumento de que a Constituição precisa ser respeitada e o princípio da anterioridade anual e nonagesimal confere margem de segurança para as empresas planejarem seus gastos. Veja-se a íntegra:

“Presidente, as empresas precisam planejar. Elas planejam. É diferente do Governo. O Governo faz no improviso normalmente. É política de Governo, não é política de Estado. As empresas fazem o seu planejamento. Não dá para fazer uma lei cobrando imediatamente um imposto. Você tem que respeitar a Constituição, a anterioridade. E aí por isso é que agradeço o acatamento da emenda que... É para o ano seguinte, óbvio. As empresas que não colocaram isso no seu custo não podem receber agora esse

<sup>63</sup> Diário do Senado Federal. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/107410?sequencia=43>. pp.43. Acesso em 23 out. 2022.

<sup>64</sup> Diário do Senado Federal. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/107410?sequencia=43>. pp. 44. Acesso em 23 out. 2022.

imposto<sup>65</sup>.”

Por fim, nas votações da 84ª Sessão Deliberativa Ordinária, ocorrida no dia 04/08/ 2021 estavam presentes 71 (setenta e um) Senadores, contando com o Presidente, sendo contabilizados 70 (setenta) votos a favor do projeto de lei complementar<sup>66</sup>. Posteriormente, no dia 06/08/2021 o projeto foi remetido para a casa revisora, Câmara dos Deputados.

O texto apresentado à Comissão Diretora da Câmara dos Deputados previa no artigo 3º que a lei complementar entraria em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano seguinte ao de sua publicação e após decorridos 90 (noventa) dias desta.<sup>67</sup> O projeto foi distribuído às Comissões de Finanças e Tributação (CFT) para a análise do mérito e da compatibilidade e adequação financeira e orçamentária e Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC), para a análise da constitucionalidade, juridicidade e boa técnica legislativa. Foi aprovado requerimento de urgência, sendo remetida a matéria para apreciação em Plenário.

Na sessão deliberativa nº 77.2021.B, ocorrida no dia 15/09/2022, o Deputado Eduardo Bismark, relator do projeto, teceu falas consideráveis sobre o princípio da anterioridade, tendo em vista que abordou que “ninguém está se atentando a um detalhe. Existe o princípio da trimestralidade e existe o princípio da anualidade. Nós precisamos votar o Projeto de Lei Complementar nº 32 o mais rapidamente possível, para que ele possa valer para o ano que vem.”

Ele ainda acrescenta em sua fala que “os Estados do Norte e do Nordeste já estão perdendo dinheiro. Falei com a Secretária da Fazenda do Estado do Ceará, a Sra. Fernanda, que me disse que só o Estado do Ceará já perdeu 60 milhões de arrecadação por conta da liminar que foi dada pelo Supremo<sup>68</sup>.”

<sup>65</sup> Diário do Senado Federal. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/107410?sequencia=43>. pp. 44. Acesso em 23 out.2022.

<sup>66</sup> Site institucional do Senado Federal – Votações da matéria PLP 32/2021. Disponível em: [https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/matéria/147452/votacoes#votacao\\_6381](https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/matéria/147452/votacoes#votacao_6381). Acesso em 23 out.2022.

<sup>67</sup> Site institucional do Congresso Nacional. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2053131](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2053131). Acesso em 23 out. 2022.

<sup>68</sup> Site institucional da Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/sitaqweb/TextoHTML.asp?etapa=5&nuSessao=77.2021.B%20%20%20%20%20%20&nuQuarto=473240&nuOrador=4&nuInsercao=4&dtHorarioQuarto=18:24&sgFaseSessao=BC%20%20%20%20%20%20%20&data=01/01/1970&txApelido=EDUARDO+BISMARCK+PDT-CE&txFaseSessao=Breves+Comunica%E7%F5es+++++++&txTipoSessao=&txEtapa=>. Acesso em 28 out. 2022.

Na sessão nº 143.2021, ocorrida no dia 24/11/2021, o deputado Mauro Benevides Filho, também teceu falas sobre a anterioridade. Segundo ele, não houve nenhum aumento de alíquota, nenhum aumento de base de incidência do tributo ou absolutamente nada, mas o Supremo julgou que, apesar da clareza da emenda constitucional, era necessária uma lei complementar que disciplinasse exatamente aquilo que estava disposto na emenda constitucional de 2015.

Porém, apesar de defender que não houve aumento de tributo, ele destaca que “os Estados já vão deixar de cobrar o tributo em janeiro e em fevereiro, porque, além do princípio da anterioridade, a cobrança tem que respeitar a noventena.” Ou seja, ele reconhece a aplicabilidade das duas espécies de anterioridade<sup>69</sup>.

No dia 07/12/2022 foi apresentado Parecer Preliminar de Plenário nº 1 PLEN do Relator Deputado Eduardo Bismark, onde ele aborda que o projeto, além de dar concretude à EC nº 87/2015, define de forma razoável o contribuinte, o local da operação, o local e momento de ocorrência do fato gerador e a base de cálculo do Difal<sup>70</sup>.

Além disso, completou dizendo que se essas regras não forem veiculadas por lei complementar, não há como cobrar, a partir de 1º de janeiro de 2022, o imposto na hipótese em tela, o que poderia representar uma redução estimada de, aproximadamente, R\$ 10 bilhões por ano na arrecadação do ICMS, conforme o Comsefaz alerta no ofício antes citado.

No substitutivo apresentado, o artigo 3º do projeto ficou alterado para “Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quando à produção de efeitos, o disposto nas alíneas “b” e “c” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal<sup>71</sup>.”

Na sessão nº 156.2021, datada em 08/12/2021, o discurso do mesmo deputado foi no sentido da urgência em aprovar o projeto, pois este voltaria para o Senado Federal e os Estados teriam que aguardar uma noventena, ou seja, 90 (noventa) dias após a aprovação no Senado

<sup>69</sup> Site institucional da Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/sitaqweb/TextoHTML.asp?etapa=5&nuSessao=143.2021%20%20%20%20%20%20&nuQuarto=510171&nuOrador=5&nuInsercao=5&dtHorarioQuarto=19:36&sgFaseSessao=BC%20%20%20%20%20%20%20%20%20&data=01/01/1970&txApelido=MAURO+BENEVIDES+FILHO+PDT-CE&txFaseSessao=Breves+Comunica%E7%F5es+++++++&txTipoSessao=&txEtapa=>. Acesso em 28 out. 2022.

<sup>70</sup> Site institucional da Câmara dos Deputados. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2118956](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2118956), pp. 5. Acesso em 28 out. 2022..

<sup>71</sup> Site institucional da Câmara dos Deputados. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2118956](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2118956), pp. 12. Acesso em 28 out. 2022.

Federal. Por fim, ele apela para que a matéria seja votada, pois a Câmara não pode retirar essa receita dos Estados.

“E lembro inclusive - eu trocava ideias com o Deputado Eduardo - que essa matéria vai voltar para o Senado. Voltando para o Senado, ela terá que ter outro prazo de votação. Lembro que, como é matéria tributária, **os Estados brasileiros terão que esperar uma noventena, ou seja, os 90 dias após a aprovação lá no Senado Federal**, depois de a Câmara ter votado essa alteração, que muito competentemente foi feita pelo Deputado Eduardo Bismarck.

Srs. Líderes, Sras. Líderes, meus companheiros Deputados e Deputadas, meu caro Presidente, eu pondero nesta Casa que nós **não podemos retirar receita dos nossos Estados**, de todos eles, só porque ainda não tivemos a dimensão adequada para que essa matéria possa ser votada. O Relator já conversou com boa parte dos Deputados e das Lideranças de todas as agremiações partidárias que compõem a Câmara dos Deputados<sup>72</sup>.”

No dia 15/12/2021 foi apresentado o Parecer Preliminar de Plenário nº 2 PLEN, pelo Deputado Eduardo Bismarck, onde o substantivo alterou novamente a redação do artigo 3º para “Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quando à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal.”.

<sup>73</sup> No dia seguinte foi aprovada a redação final.

O substitutivo da Câmara dos Deputados foi aprovado pelo Senado Federal e no dia 20/12/2021 o PLP nº 32/2021 foi encaminhado para a sanção. Assim, o projeto foi sancionado pelo Presidente e transformado na Lei Complementar nº 190/2022 apenas em 04/01/2022, sendo publicado no Diário Oficial da União em 05/01/2022.

Ao estudar a tramitação do projeto, é nítido que ambas as casas, tanto o Senado Federal, quanto a Câmara dos Deputados ressaltaram reiteradas vezes a necessidade de aprovação do projeto ainda em 2021, a fim de que os Estados não perdessem receita no ano de 2022, ademais, esse posicionamento de resguardar as duas anterioridades foi acolhido no Senado Federal desde o início da tramitação do projeto e mantido pela casa revisora.

Outrossim, todos os ofícios enviados pelos Estados e pela Comsefaz, instituição que os

<sup>72</sup> Site institucional da Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/sitaqweb/TextoHTML.asp?etapa=5&nuSessao=156.2021%20%20%20%20%20%20%20&nuQuarto=518682&nuOrador=4&nuInsercao=4&dtHorarioQuarto=22:56&sgFaseSessao=OD%20%20%20%20%20%20%20&data=01/01/1970&txApelido=MAURO+BENEVIDES+FILHO+PDT-CE&txFaseSessao=Ordem+do+Dia+++++++&txTipoSessao=&txEtapa=>. Acesso em 28 out. 2022.

<sup>73</sup> Site institucional da Câmara dos Deputados. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=2126099](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2126099), pp.13. Acesso em 28 out. 2022.



representa, possuem como fundamento da urgência na aprovação a perda de R\$ 9,8 bilhões de reais caso o projeto não se transformasse em lei complementar ainda no ano de 2021, citando expressamente a necessidade de se atentar aos princípios da anterioridade geral e anterioridade nonagesimal.

Entretanto, apesar de todas as considerações feitas sobre o princípio da anterioridade, o texto sancionado gerou dúvidas e interpretações completamente distintas, tendo em vista que só fez remissão ao disposto na alínea “c” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, que dispõe sobre a anterioridade nonagesimal.

Diante disso, para realizar a cobrança ainda no exercício financeiro de 2022, tendo em vista que a LC nº 190/2022 só foi publicada em 05/01/2022, os Estados argumentam no âmbito das ADIs nºs 7.066/DF, 7.078/CE e 7.070/AL, que a lei exige apenas o respeito a anterioridade nonagesimal, de modo que precisam ser respeitados apenas os 90 (noventa dias).

Por outro lado, os contribuintes defendem que a cobrança do DIFAL só poderá ser realizada no exercício financeiro de 2023, tendo em vista que o disposto na alínea “c” do inciso III do art. 150 da CF/88 atrai automaticamente a observância a anterioridade anual disposta na alínea “b” por força do próprio texto constitucional.

Portanto, será abordado adiante como a doutrina e a jurisprudência interpreta o instituto da remissão como técnica legislativa, a fim de compreender se a remissão à alínea “c” do inciso III do art. 150 da CF/88 atrai a observância ao princípio da anterioridade anual, o que permite a produção de efeitos da LC nº 190/2022 apenas no exercício financeiro de 2023.

#### **4.1. Lei Complementar nº 190/2022**

A LC nº 190/2022 foi sancionada no dia 04/01/2022 e publicada no D.O.U em 05/01/2022, o que gerou muitas dúvidas acerca da sua produção de efeitos contida em seu art. 3º: “Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.”. Diante disso, cabe analisar por meio da doutrina e jurisprudência qual foi a real intenção do legislador em tecer a remissão do art. 3º da LC nº 190/2022 à alínea “c” do inciso III do art. 150 da CF/88, mas sem prever expressamente a obediência a alínea “b”.

Sobre isso, para Daniel Sarmento, salta os olhos que a alínea “c” do inciso III do art.

150, CF/88, à qual o artigo 3º da LC nº 190/22 faz referência expressa, contém expressa remissão à alínea “b” do mesmo dispositivo, que contempla a regra da anterioridade tributária anual.<sup>74</sup> Na linha de raciocínio dele, cada dispositivo legal deve ser interpretado em conjunto com as demais normas do ordenamento jurídico, de modo a garantir coesão e coerência não só à atividade hermenêutica, como ao próprio Direito, visto como sistema formado por partes que se comunicam, e que devem ser compreendidas em conjunto.

Acerca do instituto da remissão, com o objetivo de elucidar a questão do art. 3º da LC nº 190/2022, Luís Eduardo Schoueri abordou seu conceito e nuances para compreender o objetivo do legislador, identificando que a remissão é, basicamente, a referência de um dispositivo a outro, almejando a economia legislativa<sup>75</sup>.

Nesse espeque, em sentido amplo, a remissão é a referência feita por um dispositivo legal a outro dispositivo. Ela pode ser definida como uma técnica legislativa,<sup>76</sup> mediante a qual um dispositivo legal, em vez de enunciar-se direta e completamente, refere-se a um outro dispositivo legal, chamado então a complementar aquele dispositivo<sup>77</sup>. Logo, entende-se que quando há remissão, as normas jurídicas são construídas com o auxílio de diversos dispositivos dependentes entre si, que precisam uns dos outros para adquirir sentido<sup>78</sup>.

Adiante, para Luís Eduardo Schoueri, em relação a entrada em vigor (validade) da lei complementar, não se encontra qualquer remissão, assim, a norma está completa e não demanda qualquer outro dispositivo para sua compreensão<sup>79</sup>.

---

<sup>74</sup> SARMENTO, Daniel. **Difal/ICMS e art. 3º da Lei Complementar nº 190/2022: incidência da anterioridade tributária anual e nonagesimal**. Parecer Jurídico juntado nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF, 2022, p. 23.

<sup>75</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **ICMS – Diferencial de alíquota – Lei Complementar nº 190/2022 – Anterioridade nonagesimal e anterioridade de exercício**. Parecer Jurídico juntado nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF, 2022, p. 11.

<sup>76</sup> MENDES, Gilmar. **Questões Fundamentais de Técnica Legislativa**, Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, nº 11, set./out./nov./ 2007, p. 18. Sobre técnica legislativa, cf. Victor Nunes Leal, Problemas de Técnica Legislativa, Revista de Direito Administrativo, 2(1), 1945, pp. 429–447; e Pinto Ferreira, Técnica Legislativa como a Arte de Redigir Leis, Revista de informação legislativa, v. 23, nº 89, jan./mar. 1986, pp. 169-198.

<sup>77</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Desafios para a interpretação no Direito Tributário (a problemática da remissão)**, Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 17, nº 101, set./out. 2019, pp. 9-25; e Edmondo Mostacci, Il rinvio formale e il rinvio recettizio: alla ricerca di un criterio discrezionale, in Rinvio statico o dinamico? Ricerca a cura dell’unità FIRB dell’Università di Genova (responsabile: prof. P.Costanzo), abril 2005, p. 11.

<sup>78</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **ICMS – Diferencial de alíquota – Lei Complementar nº 190/2022 – Anterioridade nonagesimal e anterioridade de exercício**. Parecer Jurídico juntado nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF, 2022, p. 12.

<sup>79</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **ICMS – Diferencial de alíquota – Lei Complementar nº 190/2022 – Anterioridade nonagesimal e anterioridade de exercício**. Parecer Jurídico juntado nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF, 2022, p. 11.

Ocorre que, em relação a produção de efeitos (vigência), o art. 3º vale-se de uma remissão: “se observado o disposto na alínea ‘c’ do inciso III do art. 150 CF/88, o que remete que a anterioridade nonagesimal faz uma remissão à aplicação da anterioridade geral.

Em suma, o resultado do estudo concluiu que, se decorridos noventa dias da data da publicação da LC nº 190/2022 e tratando-se de exercício financeiro posterior a essa publicação, então a LC nº 190/2022 produzirá efeitos<sup>80</sup>. Com base nisso, a remissão feita pelo art. 3º aplica-se considerando a cadeia de remissões, de modo que, para ele, se deve considerar a alínea ‘b’ do inciso III do art. 150 CF/88, sendo necessário, portanto, observar ambos os lapsos temporais.

Para Luís Eduardo Schoueri, se o legislador complementar tivesse feito referência às alíneas ‘b’ e ‘c’ do art. 150, III da CF/88, ele seria acusado de redundância, pois basta ler a alínea ‘c’ para ver a remissão à alínea ‘b’. Além disso, se o legislador quisesse apenas exigir a observância da noventena, poderia ter se referido expressamente ao prazo de 90 (noventa) dias, ou referir-se ao art. 195, § 6º da CF/88 que prevê a noventena sem vincular à anterioridade anual<sup>81</sup>.

Como exemplo disso, pode se citar o art. 36 da LC nº 87/1996, o qual estabelece que “esta entra em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação”, ou, o art. 4º da LC nº 118/2005, o qual dispõe que “esta entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, ou o art. 19 da LC nº 182/2021 que prescreve “esta entra em vigor após decorridos 90 (noventa) dias de sua publicação oficial. Em síntese, caso quisesse o legislador apenas a noventena, a técnica utilizada seria semelhante.

Na lição de Fernando Facury Scaff:

“O reforço à anterioridade plena, estabelecido pelo art. 150, III, ‘c’, passou a ser reconhecido por anterioridade nonagesimal (...), e previa que seria vedada sua cobrança antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, inserindo ainda uma importante frase ao final: observado o disposto na alínea ‘b’, o que, a reboque, obrigava a também respeitar a anterioridade plena.

(...) Destaco: a reboque do inciso III, da letra ‘c’ (anterioridade nonagesimal), está contida a letra ‘b’ (anterioridade plena), o que demonstra o reforço de segurança jurídica aplicado ao sistema tributário. Logo, manter a letra ‘c’ o inciso III, do artigo

<sup>80</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **ICMS – Diferencial de alíquota – Lei Complementar nº 190/2022 – Anterioridade nonagesimal e anterioridade de exercício**. Parecer Jurídico juntado nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF, 2022, p.22.

<sup>81</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **ICMS – Diferencial de alíquota – Lei Complementar nº 190/2022 – Anterioridade nonagesimal e anterioridade de exercício**. Parecer Jurídico juntado nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF, 2022, pp. 24.

150 implica em também manter a letra ‘b’, como um reforço<sup>82</sup>.”

Esse raciocínio encontra respaldo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pois nas palavras do Ministro Gilmar Mendes em julgado que se discutiu a relação entre as dimensões anual e nonagesimal da regra em análise, ‘as normas de anterioridade tributária previstas nas alíneas ‘b’ e ‘c’ do art. 150, inciso III, da Constituição, são interdependentes e recebem a aplicação sistemáticas em conjunto<sup>83</sup>.

Logo, ao observar minuciosamente as etapas da tramitação do projeto de lei complementar que originou a LC nº 190/2022, nota-se que as manifestações dos Senadores e Deputados deixou clara a intenção do legislador de enquadrar a vigência da lei no campo da garantia da anterioridade tributária, em todas as dimensões. O comportamento dos Estados e documentos enviados ao Congresso Nacional reforçam essa hipótese.

Porém, na prática, após a publicação da LC nº 190/2022, os Estados já se articularam para realizar a cobrança do DIFAL no ano 2022, o que gerou as ações diretas de inconstitucionalidade que atualmente tramitam no STF e serão abordadas a seguir.

## 5. Breve estudo de caso das ADIs nº 7.066, 7.070 e 7.078

Com a publicação da LC nº 190/2022, foi apresentada a primeira Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADI nº 7.066/DF.

A referida ADI, trata-se de ação direta de inconstitucionalidade com pedido de liminar *inaudita altera pars* proposta pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos – ABIMAQ, a qual visa suspender a eficácia e conferir interpretação conforme a Constituição Federal ao artigo 3º da LC nº 190, de 04 de janeiro de 2022, que altera a LC nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

<sup>82</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Os princípios da anterioridade tributária, o Difal e os combustíveis**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-out-18/justica-tributaria-retornemos-principio-anualidade-tributaria-reforma>. Acesso em 4 abr. 2022.

<sup>83</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.016/PR, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Data de publicação no DJe: 24 abr. 2009.

Na petição inicial a ABIMAQ defende que a LC nº 190/2022, como lei complementar em matéria de ICMS, criou nova relação jurídica, definiu 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; fixou a base de cálculo de modo que o montante do imposto a integre, entre outras<sup>84</sup>.

Além disso, aborda que, com a publicação da lei surgiram diversas controvérsias relativamente ao início da produção dos efeitos da norma, pois os pronunciamentos oficiais dos Estados divergem acerca do início da cobrança, gerando grande insegurança jurídica para o contribuinte.

Nesse sentido, defende que essa divergência de início de produção dos efeitos criada pelo artigo 3º da LC 190/2022, tem gerado insegurança aos associados que se veem à mercê dos fiscos estaduais de cada ente federativo, diante da multiplicidade de datas<sup>85</sup>.

Destacou que outro fator que causa insegurança jurídica é a edição de normas estaduais que já foram publicadas anteriormente, cuja LC nº 190/2022 lhe dariam fundamento de validade para a produção de efeitos. Isto porque, a situação por si só leva a enxurrada de processos em vários estados da federação, pois, por exemplo, uma empresa que opera em 9 (nove) estados diferentes, terá que ajuizar 9 (nove) ações, uma em cada estado, em busca de fazer aplicar o princípio da anterioridade anual e afastar a cobrança da exação nas suas operações interestaduais para consumidor final não contribuinte em cada estado de destino<sup>86</sup>.

Na interpretação da ABIMAQ, o legislador editou a lei com o objetivo de que fossem respeitadas ambas as anterioridades, pois a correta interpretação do artigo 3º da LC nº 190/2022 se dá sob a observação da remissão que a própria alínea “c” do inciso III, art. 150 CF/88 faz à alínea “b” do mesmo dispositivo constitucional. Vejam-se trecho:

“Além disso, não é correta a interpretação constitucional do referido dispositivo que os Estados estão fazendo, pois a LC 190/22, ao determinar em seu próprio texto legal a observância ao artigo 150, III, “c”, o faz no sentido de dar segurança jurídica tributária ao contribuinte, porém o artigo 150, III, “c” deve ser lido com “olhos de ver”, ou seja, no referido dispositivo constitucional encontra-se também, além da necessidade de observância da anterioridade nonagesimal, há a necessidade de se obedecer, também, o disposto na alínea “b” do mesmo diploma constitucional, vale

<sup>84</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 14 de janeiro de 2022. Peça 1219/2022, p. 7.

<sup>85</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 14 de janeiro de 2022. Peça 1219/2022, p. 10.

<sup>86</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 14 de janeiro de 2022. Peça 1219/2022, p. 10.

dizer, a chamada anterioridade geral ou “anual”, quando se é vedado cobrar imposto no mesmo exercício financeiro que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, como é o caso da Lei Complementar nº 190/22<sup>87</sup>”

Segundo a autora, a importância da edição da lei complementar, no que tange ao DIFAL, é promover o tratamento uniforme em todo território nacional, por se tratar de um imposto instituído em frações pelos Estados, bem como impossibilitar possíveis conflitos de competência entre os entes tributantes ou cumulação dos impostos incidentes sobre o consumo, principalmente nas atividades mistas. Por fim, definir seus contribuintes (ou o destinatário legal tributário) e o local das operações relativas à circulação de mercadorias e da prestação dos serviços tributáveis<sup>88</sup>.

Nesse sentido, concluiu que a LC nº 190/22, além de não ser tão somente uma norma geral em matéria tributária, como é a LC nº 87/96, a LC nº 116/03, entre outras, também não vem apenas regulamentar uma exação que já existia, pois, a EC nº 87/15 não era autoaplicável aos Estados.

Outrossim, destacou que a Suprema Corte Constitucional, também entendeu que a EC nº 87/15 inaugura uma nova relação jurídica tributária, e retirou do mundo jurídico o Convênio ICMS 93/15, e o fez sabendo da necessidade do legislador regulamentar tal nova exação por meio de Lei Complementar. Com base nisso, defendeu que:

“Tal entendimento não poder ser outro, pois não se trata apenas de uma norma geral a LC 190/22, eis que não está apenas regulando uma situação que já estava colocada anteriormente, pois até mesmo o legislador ao elaborar o PLP 32/21, que originou a LC 190/22, entendeu que se tratava de uma nova relação jurídica tributária, eis que previu no artigo 3º da LC 190/22 a observância do dispositivo Constitucional (art. 150, III, “c”)<sup>89</sup>.”

No pedido final, requereu que “a Corte Constitucional confira interpretação conforme a Constituição Federal sem redução de texto, ao artigo 3º a Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022 para que se aplique o princípio da anterioridade anual, estampado no artigo 150, III, “b” da *Lex Principalis*<sup>90</sup>.

<sup>87</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 14 de janeiro de 2022. Peça 1219/2022, p. 11.

<sup>88</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 14 de janeiro de 2022. Peça 1219/2022, pp 16.

<sup>89</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 14 de janeiro de 2022. Peça 1219/2022, pp 18.

<sup>90</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 14 de janeiro de 2022. Peça 1219/2022, pp 28.

No decorrer da tramitação da ação, houve inúmeros pedidos de ingressos como *amicus curiae*, de modo que para facilitar o entendimento, após o estudo e leitura de todas as manifestações, foi elaborada a tabela abaixo para expor os amigos da corte favoráveis à tese da ABIMAQ e os desfavoráveis.

#### INGRESSO COMO AMICUS CURIAE

<b>A FAVOR DA TESE DA ADI</b>	<b>CONTRA A TESE DA ADI</b>
SINDUSFARMA – Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos (peça. 59)	CONPEG – Colégio Nacional de Procuradores Gerais dos Estados e do Distrito Federal (peça. 55)
FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (peça. 65)	ESTADO DE RORAIMA (peça. 57)
ABIT – Associação Brasileira da Indústria Têxtil e Confecção (peça. 71)	AMIS – Associação Mineira de Supermercados (peça. 105)
ABIMED – Associação Brasileira da Indústria de Alta Tecnologia de Produtos para saúde (peça. 80)	
ABAT – Associação Brasileira de Advocacia Tributária (peça. 88)	
FECOMERCIO-SP – Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo. (peça. 110)	
IDV – Instituto para desenvolvimento do varejo (peça. 132)	
BRASSCOM – Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (peça. 150)	
CNI – Confederação Nacional da Indústria (peça. 178)	
FECOMÉRCIO-BA - Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado da Bahia (peça. 183)	
CNC – Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (peça. 192)	
ABCOMM – Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (peça. 197)	
CACB – Confederação das Associações Comerciais e Empresariais do Brasil (peça. 173)	
AVENPES – Associação das Empresas de Venda Não Presencial do Espírito Santo (peça. 163)	

No dia 18/02/2022 foi proferido despacho, o qual determinou que fossem solicitadas informações do Presidente da República e pelo Congresso Nacional, no prazo de 10 (dez) dias, e em seguida, remeteu os autos ao Advogado-Geral da União e ao Procurador-Geral da República, sucessivamente, no prazo de 5 (cinco dias), para a devida manifestação. Por fim, determinou a tramitação em conjunto das ADIs nº 7.066, 7.070 e 7.078, em razão da identidade de objeto<sup>91</sup>.

Na manifestação da Presidência da República apresentada no dia 08/03/2022, foi defendido que a LC nº 190/2022 disciplina regras relativas à obrigação tributária, à sujeição passiva, à base de cálculo e alíquotas e a créditos de ICMS. Portanto, entendeu não há como escapar de que há, potencialmente, conteúdo normativo e consequências aptos à submissão às regras da anterioridade<sup>92</sup>.

Além disso, foi destacado que o ICMS, por si só, já é um imposto submetido às regras da anterioridade geral e nonagesimal, logo, os dispositivos da Lei Complementar nº 190/2022, que disciplinaram essa nova relação jurídica tributária e suas repercussões, ao ensejarem, por si, instituição ou majoração do imposto, devem submeter-se ao princípio da anterioridade<sup>93</sup>.

Por fim, defendeu que devem ser respeitadas ambas as anterioridades, geral e nonagesimal, pois segundo o Consultor da União, Dr. Vinícius Brandão de Queiroz, o fato de o art. 3º da LC nº 190/2022 referir-se, tão somente, à anterioridade nonagesimal, não inibe a que a anterioridade geral, igualmente, faça-se presente. Para ele, trata-se de um consectário lógico e obrigatório que advém do comando constitucional<sup>94</sup>.

Na manifestação do Senado Federal apresentada no dia 11/03/2022, foi requerida a improcedência da ação, pois segundo a Advocacia do Senado Federal, a aplicação do princípio da anterioridade anual ao DIFAL, com o início da cobrança somente no ano de 2023, acarretaria uma perda de arrecadação aos estados e ao Distrito Federal da ordem de R\$ 9,8 bilhões de reais

<sup>91</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 18 de fevereiro de 2022. Peça 101/2022.

<sup>92</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 8 de março de 2022. Peça 15034/2022, p. 8.

<sup>93</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 8 de março de 2022. Peça 15034/2022, p. 10.

<sup>94</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 8 de março de 2022. Peça 15034/2022, p. 9.



ao ano, segundo estimado pelo Comitê Nacional dos Secretários de Estado da Fazenda (COMSEFAZ)<sup>95</sup>.

Na manifestação da Advocacia-Geral da União apresentada no dia 17/03/2022, foi defendido no mérito, o reconhecimento de que o artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022 não exclui a submissão do referido diploma legal ao princípio da anterioridade geral, previsto pelo artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal<sup>96</sup>.

Defendeu, em síntese, que embora o artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022 refira-se, expressamente, à anterioridade nonagesimal, não há como afastar a incidência da anterioridade geral no caso em exame, por decorrência do próprio comando constitucional que submete o regramento contido na alínea “c” do inciso III do artigo 150 da Constituição da República à observância do princípio da anterioridade geral<sup>97</sup>. Foi adotada a mesma linha de raciocínio da Presidência da República.

Na manifestação da Procuradoria-Geral da República apresentada no dia 06/04/2022, o Procurador-Geral Augusto Aras entendeu que parece claro que o art. 3º da LC nº 190/2022 submete, por expressa determinação constitucional, bem como pela vontade do legislador, a produção dos efeitos do diploma legal aos princípios constitucionais da anterioridade nonagesimal e da anterioridade de exercício<sup>98</sup>. Assim, defendeu a incidência de ambas as anterioridades.

No dia 17 de maio de 2022, o Ministro Alexandre de Moraes proferiu decisão a qual julgou extinto o processo, sem solução de mérito, com base no art. 21, IX, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no art. 485, VI, do Código de Processo Civil de 2015, relativamente à ADI 7075, proposta pelo SINDISIDER, ao entender pela ilegitimidade da parte para propor ADI, e indeferiu as medidas cautelares requeridas na ADI nº 7.066, bem como aquelas pleiteadas pelos Governadores dos Estados de Alagoas e do Ceará, respectivamente, nas ADIs nº 7.070 e 7.078<sup>99</sup>.

<sup>95</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 11 de março de 2022. Peça 16270/2022, p. 8.

<sup>96</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 17 de março de 2022. Peça 17921/2022, p. 24.

<sup>97</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 17 de março de 2022. Peça 17921/2022, p. 24.

<sup>98</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 06 de abril de 2022. Peça 24248/2022, p. 32.

<sup>99</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 18 mar 2022, Publicado no DJe nº 97 em 19 mar 2022.

Repisa-se que a ABIMAQ requereu a concessão de medida cautelar para suspender de imediato os efeitos da LC nº 190/2022 e, ao final, que fosse conferido ao dispositivo impugnado interpretação conforme à Constituição Federal, sem redução de texto, para determinar a observância, quanto à produção dos efeitos da LC nº 190/2022, dos preceitos inscritos no art. 150, III, “b” e “c”, da CF/88.

Quanto às ADIs nº 7.070/AL e 7.078/CE, foram propostas pelo Governador do Estado de Alagoas e o Governador do Estado do Ceará, respectivamente.

Na primeira ação, o Governador do Estado de Alagoas defende a inconstitucionalidade da parte final do art. 3º da LC nº 190/22 e o art. 24-A, § 4º, da LC nº 87/96, incluído por aquela lei complementar. Entende não ser necessária a observância da anterioridade geral ou nonagesimal, mormente em razão de a LC nº 190/22 não ter instituído ou majorado tributo. Ademais, articula que o art. 24-A, § 4º, em tela viola o pacto federativo, o art. 99 e 113 do ADCT, o princípio da unidade político econômico e a vedação ao tratamento tributário diferenciado<sup>100</sup>.

Na segunda ação, o Governador do Estado do Ceará pede a declaração de inconstitucionalidade da parte final do art. 3º da LC nº 190/22. Em síntese, diz que, com a mera entrada em vigor desse diploma, imediatamente produz efeitos a lei estadual que trata do ICMS-Difal, mencionando o julgamento do Tema nº 1.094. Assevera também que não houve criação ou majoração de tributo e que a norma impugnada ofende o pacto federativo, a isonomia, a livre concorrência, a neutralidade tributária e a vedação de concessão de isenção heterônoma<sup>101</sup>.

Em sua argumentação, o Ministro Alexandre de Moraes defende que o efeito pretendido pela requerente é diverso do apreciado pelo Plenário no julgamento do RE nº 1.287.019-RG e da ADI nº 5469, e que além disso, já existia a destinação de receita do DIFAL, recolhido mediante a cobrança do diferencial, em razão do que não se pode afirmar ter surgido uma inovação com a Emenda Constitucional. Segundo Alexandre de Moraes:

“A situação atinente ao diferencial de alíquotas sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, na previsão do art. 155, II, e também do § 2º, VII e VIII, da CF, com a redação da EC 87/2015, reclamava uma rigorosa comparação com o regime anterior a essa Emenda Constitucional, no qual, para as hipóteses em que o consumidor destinatário final fosse contribuinte do ICMS, já era adotada a alíquota interestadual,

<sup>100</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.070/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 21 jan de 2022. Peça 2372/2022.

<sup>101</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.078/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 18 fev de 2022. Peça 10054/2022.

cabendo ao Estado de localização do destinatário o montante referente ao diferencial de alíquotas (diferença entre a alíquota interna e a interestadual)<sup>102</sup>.”

Segundo o Ministro, a EC nº 87/2015 apenas ampliou o âmbito de aplicabilidade da técnica fiscal consistente no diferencial de alíquota, exatamente para distribuir o produto da tributação de forma mais equânime, com as regras necessárias para tanto, inclusive mediante a recepção da legislação que regulava a incidência do diferencial de alíquota para a hipótese originária.

“A EC 87/2015, frise-se, estendeu a sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final contribuinte para aqueles também não contribuintes, especialmente – ponto em que havia a necessidade de adequação legislativa – nas operações interestaduais provenientes do comércio eletrônico<sup>103</sup>.”

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

Além disso, a qualificação da incidência do DIFAL em operações interestaduais como nova relação tributária - entre o contribuinte e a Fazenda do Estado de destino - não é capaz de mitigar o fato de que a EC nº 87/2015 e a LC nº 190/2022, conseqüentemente, preservou a esfera jurídica do contribuinte, fracionando o tributo antes devido integralmente ao Estado produtor - alíquota interna - em duas parcelas devidas a entes diversos.

Nessa perspectiva, Alexandre de Moraes explica que a compreensão majoritária do STF no julgamento do RE nº 1.287.019-RG e ADI nº 5469 apontou a impossibilidade de que tais alterações normativas se consolidassem no mundo jurídico apenas com a normatividade estabelecida na própria Constituição, sendo necessária a edição de lei complementar pelo Congresso Nacional para a regularização do novo arranjo fiscal relacionado à sujeição ativa do ICMS nas operações em questão - divisão da arrecadação nas operações interestaduais

<sup>102</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 18 mar 2022, Publicado no DJe nº 97 em 19 mar 2022.

<sup>103</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 18 mar 2022, Publicado no DJe nº 97 em 19 mar 2022.

destinadas a consumidor não contribuinte. Mas, destaca que a conclusão daquele julgamento não parece ser suficiente para impor a incidência do princípio da anterioridade.

Com base na decisão do Rel. Ministro Alexandre de Moraes, ficou claro que para ele não deve incidir o princípio da anterioridade anual quanto à produção de efeitos da LC nº 190/2022, já que em seu entendimento, o DIFAL trata-se de um tributo já existente (diferencial de alíquota de ICMS), sobre fato gerador antes já tributado (operações interestaduais destinadas a consumidor não contribuinte), por alíquota (final) inalterada, a ser pago pelo mesmo contribuinte, sem aumento do produto final arrecadado.

Sob esse entendimento, ele concluiu que em momento algum houve agravamento da situação do contribuinte a exigir a incidência da garantia constitucional prevista no referido artigo 150, III, “b” da Constituição Federal, uma vez que, a nova norma jurídica não o prejudica, ou sequer o surpreende, como ocorre com a alteração na sujeição ativa do tributo promovida pela LC nº 190/2022 (EC nº 87/2015)<sup>104</sup>.

No dia 21/09/2022 o Ministro Alexandre Moraes proferiu decisão deferindo o ingresso de todas as entidades como *Amici Curiae* com base nos artigos 21, XVIII e 323, § 3º do Regimento Interno do STF c/c o art. 138 do Código de Processo Civil de 2015<sup>105</sup>.

Na sessão de 23/09/22 a 30/9/22, votou o Relator pela improcedência do pedido formulado na ADI nº 7.066/DF, ajuizada pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos – ABIMAQ, julgou parcialmente procedente a ADI nº 7070/AL, proposta pelo Governador do Estado de Alagoas e procedente a ADI nº 7078/CE, proposta pelo Governador do Estado de Ceará, em ordem a declarar a inconstitucionalidade da expressão “observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea ‘c’ do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal”, contida no art. 3º da Lei Complementar 190/2022<sup>106</sup>.

Após pedido de vista do Ministro Dias Toffoli, os processos foram incluídos na pauta de julgamento virtual a ser realizada entre o dia 04/11/2022 e o dia 11/11/2022.

<sup>104</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 18 mar 2022, Publicado no DJe nº 97 em 19 mar 2022.

<sup>105</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 22 set 2022, Publicado no DJe nº 190 em 22 mar 2022.

<sup>106</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 23 set 2022, minuta de voto do Min. Alexandre de Moraes. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em 5 nov 2022.

Na sequência o Ministro Dias Toffoli votou pela improcedência das ADI nºs 7.066/DF, 7.070/AL e 7.078/CE, reconhecendo a constitucionalidade da cláusula de vigência prevista no art. 3º da LC nº 190/2022. Para ele, não há necessidade de observância da anterioridade anual, uma vez que as leis estaduais ou do Distrito Federal editadas na vigência da EC nº 87/15, mas antes ou depois da LC nº 190/22, foram as que, de fato, instituíram o ICMS-Difal em debate em face do remetente localizado no estado de origem<sup>107</sup>.

Logo, para Toffoli a LC nº 190/2022 não instituiu e nem aumentou tributo, pois os entes competentes para instituir o ICMS são os Estados e o Distrito Federal, não tendo a União essa competência. Nesse cenário, para ele, a LC nº 190/22 trouxe apenas as regras gerais a respeito do ICMS-Difal em questão, sem o instituir.

Ele utilizou como analogia o julgamento do Tema nº 1.094, o qual teve como debate a validade e a eficácia das leis estaduais que versaram sobre a cobrança do ICMS-Importação em face de pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, editadas na vigência da EC nº 33/01, mas antes do advento de lei complementar federal sobre o assunto. Na oportunidade a Corte concluiu que essas leis estaduais eram válidas, mas ineficazes enquanto não editada tal lei complementar, assim, passaram a produzir efeitos com a vigência da LC federal nº 114/02, que disciplinou a questão. Nesse sentido:

“Em meu modo de ver, a lógica que ampara toda essa sistemática é praticamente idêntica à qual me referi acima. Isso é, a EC nº 33/01 apenas ampliou a competência dos estados e do Distrito Federal no que diz respeito ao ICMS-importação; por seu turno, a lei complementar federal (LC nº 114/02) que dispôs sobre isso trouxe tão somente as regras gerais sobre a nova tributação, sem a instituir; já as leis dos estados e do Distrito Federal editadas naquele período foram as que, de fato, instituíram o ICMS-importação em face daquelas pessoas. As anterioridades, como visto, têm como marco a data da publicação da lei que institui ou aumenta tributo. Nesse caso, fica claro que a instituição da nova tributação se deu com as leis estaduais, e não com a EC nº 33/01, que ampliou competência tributária dos estados, ou com a LC nº 114/02, a qual tratou das regras gerais do imposto<sup>108</sup>.”

Por isso, levou em consideração que as anterioridades geral e nonagesimal devem se aplicar a partir da publicação das leis estaduais ou do Distrito Federal, as quais de fato instituíram a tributação, e não a LC nº 190/2022.

<sup>107</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 4 nov 2022, minuta de voto do Min. Dias Toffoli. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em 5 nov 2022.

<sup>108</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 4 nov 2022, minuta de voto do Min. Dias Toffoli, p. 13. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em 5 nov 2022.

Quanto o art. 3º da LC nº 190/2022, ele considerou que descabe a declaração de inconstitucionalidade desse dispositivo e entendeu que pode dar efetividade ao lapso temporal mínimo, pois, *a priori*, poderia o legislador complementar estabelecer, em favor dos contribuintes, um prazo razoável para que o diploma sobre o novo ICMS-DIFAL passasse a surtir efeitos, seja esse prazo coincidente ou não com uma das anterioridades.

Logo, complementa que ao se declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, se abriria um espaço para que estados realizassem cobranças retroativas, relativas a fatos ocorridos nesse ínterim. Assim, reconhece apenas a incidência da anterioridade nonagesimal:

“a solução a qual se alinha com a segurança jurídica e com o caráter protetivo do contribuinte estabelecido no texto constitucional é a que reconhece a manutenção da literalidade do art. 3º da LC nº 190/22. Em outras palavras, reconheço a constitucionalidade da literalidade art. 3º da LC nº 190/22, no que conferiu o prazo de noventa dias da data da publicação da lei complementar para que essa passasse a produzir efeitos<sup>109</sup>.”

Finaliza seu voto ressaltando que a lei estadual que institui o novo ICMS-Difal deve observar as anterioridades geral e nonagesimal, as quais têm como marco a data da publicação dessa lei. Ademais, caso essa lei tenha sido editada na vigência da EC nº 87/15, mas antes da LC nº 190/22, só produz ela efeitos também observando o início da produção de efeitos dessa lei complementar.

Na sequência, foi proferido o voto do Ministro Edson Fachin, o qual julgou procedente a ADI nº 7.066/DF para aplicar interpretação conforme o art. 3º da LC nº 190/2022, que deve observar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal e julgou improcedente as ADIs nº 7.070/AL e 7.078/CE<sup>110</sup>.

Em seu entendimento, Fachin ressalta que o art. 3º da LC nº 190/2022, ao remitar ao art. 150, III, “c” da CF/88, evidencia sua submissão não só à anterioridade nonagesimal, mas, também, à anterioridade do exercício<sup>111</sup>.

Ademais, argumentou que a LC nº 190/2022 ao dispor sobre a aplicação do DIFAL nas operações interestaduais praticadas com não-contribuintes, veda, por exemplo, o amplo

<sup>109</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 4 nov 2022, minuta de voto do Min. Dias Toffoli, p.11. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em 5 nov 2022.

<sup>110</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 11 nov 2022, minuta de voto do Min. Edson Fachin, p.4. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em 14 nov 2022.

<sup>111</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 11 nov 2022, minuta de voto do Min. Edson Fachin, p.4. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em 14 nov 2022.

creditamento, o que termina por corresponder ao ônus tributário, logo, sujeita-se à observância de ambas as anterioridades. Ele cita como precedente o julgado da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, cujo relator é o Ministro Marco Aurélio<sup>112</sup>.

Para ele, inclusive, já restou decidido pela Corte a natureza jurídica do DIFAL, na apreciação do Tema 1.093, ocasião na qual firmou-se entendimento que tal regramento termina por estabelecer nova relação jurídica tributária ao dispor sobre sujeição tributária ativa e aspectos temporais e quantitativos do fato gerador, portanto, concluiu que a nova obrigação tributária corresponde à instituição e/ou aumento de tributo<sup>113</sup>.

Os Ministros Ricardo Lewandowski, André Mendonça e as Ministras Rosa Weber e Cármen Lúcia acompanharam o voto divergente do Ministro Edson Fachin.

No dia 11/11/2022 houve a suspensão do julgamento em razão do pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes, logo, até o presente momento, restam votar: Ministros Luiz Fux, Roberto Barroso, Nunes Marques e Gilmar Mendes. Logo, não será possível expor o resultado do julgamento das ADIs nº 7.066/DF, 7.070/AL e 7.078/CE, pois este ainda não finalizou.

Contudo, diante do estudo feito a partir da doutrina, da jurisprudência e dos casos, foi possível chegar em algumas conclusões acerca da controvérsia, as quais serão explicitadas a seguir.

## CONCLUSÃO

Com base no estudo realizado, foi possível responder as indagações iniciais, as quais questionavam se: i) a LC nº 190/22 instituiu novo tributo e a cobrança do ICMS-Difal em 2022 viola frontalmente o princípio da segurança jurídica e a anterioridade tributária?; i) a influência política exacerbada dos Estados na criação de instrumentos jurídicos que cobrem tributos, causa insegurança jurídica aos contribuintes e ultrapassa os limites de tributar?; iii) a cobrança do ICMS-Difal em 2022 viola a sistemática de precedentes adotado no sistema jurídico brasileiro?

<sup>112</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 11 nov 2022, minuta de voto do Min. Edson Fachin, p.4. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em 14 nov 2022.

<sup>113</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 11 nov 2022, minuta de voto do Min. Edson Fachin, p.1. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em 14 nov 2022.

Sobre a primeira hipótese, conclui-se que a LC nº 190/2022 instituiu novo tributo e o ICMS-Difal teve suas normas gerais estabelecidas com a definição de seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes, e por se tratar de diferencial entre a alíquota interna do estado de origem e a alíquota interestadual, é um tributo de competência dos Estados, uma vez que constitui uma ramificação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), logo, pode ser regulado especificamente por leis ordinárias estaduais, as quais precisam respeitar as disposições da lei geral.

Assim, por se tratar de instituição de novo tributo, deve ser cobrado apenas em 2023, em respeito à força do próprio texto Constituição Federal que traz disposições expressas em relação ao princípio da anterioridade tributária, que foi introduzida com o art. 150, III, “b” da CF/88 – anterioridade geral - segundo o qual é vedado aos Entes exigir tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Esse preceito busca evitar que o contribuinte seja surpreendido com uma nova imposição fiscal ou com a majoração de um tributo existente, logo, a cobrança em 2022 viola frontalmente os princípios mais basilares do direito tributário: segurança jurídica e anterioridade tributária.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 ao introduzir a alínea “c” ao art.150, III, assim o fez de modo complementar ao já prescrito na alínea “b”, que já previa a anterioridade anual, justamente, com o propósito de tutela de um âmbito de segurança jurídica ao contribuinte que se via surpreendido por alterações na legislação tributária à cada “virada” de exercício. Logo, não há como dissociar as duas anterioridades.

A segurança jurídica dos contribuintes, nesse caso, deve ser ainda mais resguardada pelo fato de que o ICMS-DIFAL é um tributo indireto, cujo tributo é embutido no preço do produto ou serviço, logo, o ônus fiscal é suportado pelo consumidor final. Ou seja, a cobrança ainda em 2022 teria consequência direta no aumento desse ônus fiscal para todos os consumidores finais do *e-commerce*.

Restou nítido, ainda, que a atuação e influência política exacerbada dos Estados na criação de instrumentos jurídicos que cobrem tributos causa insegurança jurídica aos contribuintes e ultrapassa os limites de tributar.



Isto porque, visando atender a seus interesses arrecadatórios, os Estados impulsionaram a criação do PLP nº 32/2021, solicitando por meio do envio de ofícios ao Senado Federal a máxima urgência na aprovação da matéria sob o argumento de que “o Congresso Nacional, no seu mister, necessita urgentemente aprovar as leis complementares que irão disciplinar a cobrança do DIFAL, **atentando para os princípios da anterioridade e noventena**, sob pena dos Estados e Distrito Federal arcarem com **impacto anual de 9,8 bilhões de reais por ano**”.

Ocorre que, ao ser publicada a LC nº 190/2022 apenas em 05/01/2022, os Estados adotaram posicionamento deveras contraditório, e inclusive, pleitearam no âmbito das ADIs sobre a controvérsia que não há razão para serem respeitados os princípios da anterioridade geral e nonagesimal, a fim de atender aos seus interesses de realizar a cobrança imediata do tributo.

Logo, conclui-se que a atuação dos entes políticos causou grande insegurança jurídica ao contribuinte, pois este se baseou no posicionamento adotado pelos Estados na tramitação do projeto, mas foi surpreendido com uma verdadeira “guerra fiscal” travada no âmbito do STF pelo fato de os Estados não mais defenderem a aplicação das anterioridades.

Por fim, pode se afirmar que cobrança do ICMS-Difal em 2022 viola a sistemática de precedentes adotado no sistema jurídico brasileiro, uma vez que o julgamento conjunto da ADI nº 5.469 e do RE nº 1.287.019, serve como um precedente obrigatório o qual a Suprema Corte deverá se ater para chegar a uma conclusão lógica no julgamento da ADI nº 7.066/DF.

O referido raciocínio se mostrou pertinente, pois a decisão consagrou que a EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS, logo, mostrou que não há como desvincular-se da ideia de que o DIFAL por ser objeto de nova relação jurídico-tributária, surge como novo tributo no ordenamento jurídico.

Logo, a sistemática de precedentes deve ser observada, para que se ofereça segurança jurídica aos contribuintes, pois assim, não se veriam surpresos a ter que arcar com um novo tributo cobrado no mesmo ano da lei que o instituiu.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Grupo GEN, 2ª Edição, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo, Editora: Saraiva, 2012.

BEVILACQUA, Lucas e TAKANO, Caio. ICMS e a EC 87/2015. In: SOARES DE MELO, Fábio e CORAZA, Edson. ICMS questões fundamentais. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria. **Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova. Direito Probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. Salvador, 11ª Edição, Editora: Jus Podivm, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24 fev. 2022, Data de publicação no DJe 25/05/2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.016/PR, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Data de publicação no DJe: 24 abr. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF. Relator: Min. Alexandre de Moraes.

BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. **STF - Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469/DF. Comentário por Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz**. São Paulo, Editora: Revista de Direito Tributário Contemporâneo, Vol. 33. Ano 7. abr/jun. 2022.

BUENO, Cássio Scarpinella. **Manual de direito processual civil**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CASTRO, Paulo Rabello. **Quando e como cabe a incidência do DIFAL**. ICMS/DIFAL PARECER, 2022.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz Machado. **A Emenda Constitucional 87/2015 e o impacto no recolhimento do DIFAL**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, vol. 14/2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Editora Saraiva, 11th edição, 2021.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **O Processo Civil no Estado Constitucional e os Fundamentos do Projeto do Novo Código de Processo Civil**. Revista de Processo, Editora Revista dos Tribunais, ano 37, volume 209, jul/2012.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **Cinco anos do novo CPC: a importância dos precedentes**. Avanços do sistema de justiça: os cinco anos de vigência do Novo Código de Processo Civil. Brasília, Editora: OAB Nacional, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 38ª edição, 2017.

MENDES, Gilmar. **Questões Fundamentais de Técnica Legislativa**, Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado, nº 11, set./out./nov./ 2007, p. 18. Sobre técnica legislativa, cf. Victor Nunes Leal, Problemas de Técnica Legislativa, Revista de Direito Administrativo, 2(1), 1945, pp. 429–447; e Pinto Ferreira, Técnica Legislativa como a Arte de Redigir Leis, Revista de informação legislativa, v. 23, nº 89, jan./mar. 1986.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Processo Civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**. São Paulo, Editora: Revista dos Tribunais, Vol. 2.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**. São Paulo, Editora: Revista dos Tribunais, 2016.

MELLO, Patrícia Perrone Campos; BARROSO, Luis Roberto. **Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-out-28/artigo-barroso-explica-precedentes-cpc-muda-direito>. Acesso em 8 nov. 2022.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Desafios para a interpretação no Direito Tributário (a problemática da remissão)**, Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 17, nº 101, set./out. 2019, pp. 9-25; e Edmondo Mostacci, Il rinvio formale e il rinvio recettizio: alla ricerca di un criterio discrezionale, in Rinvio statico o dinamico? Ricerca a cura dell'unità FIRB dell'Università di Genova (responsabile: prof. P.Costanzo), abril 2005.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário - Constituição e CTN à luz da doutrina**. 8ª edição. POA: Livraria Advogado/Esmafe, 2006.

SARAIVA NETO, Oswaldo Othon de Pontes. **Lei complementar tributária e o caso do ICMS-Difal**. Belo Horizonte, Editora: Revista Fórum de Direito Tributário, 2022.

SARMENTO, Daniel. **Difal/ICMS e art. 3º da Lei Complementar nº 190/2022: incidência da anterioridade tributária anual e nonagesimal**. Parecer Jurídico juntado nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF, 2022.

SCAFF, Fernando Facury. **Os princípios da anterioridade tributária, o Difal e os combustíveis**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-out-18/justica-tributaria-retornemos-principio-anualidade-tributaria-reforma>. Acesso em 4 abr. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **ICMS – Diferencial de alíquota – Lei Complementar nº 190/2022 – Anterioridade nonagesimal e anterioridade de exercício**. Parecer Jurídico juntado nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo, Editora: Saraiva, 2010.

Site institucional do Senado Federal. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/hpsenado>. Acesso em 23 out. 2022.

Site institucional do Comsefaz. Disponível em: <https://comsefaz.org.br/novo/quem-somos/>. Acesso em 23 out.2022.

TEIXEIRA, Tarcísio. **Comércio Eletrônico - conforme o marco civil da internet e a regulamentação do e-commerce no Brasil**, 1<sup>a</sup> edição: Editora Saraiva, 2015.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária interpretada**. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2<sup>a</sup> Edição, 2012