

**PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE PAULISTA DE DIREITO**

CAROLINA EICHHORN GOMES

**VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL NA COBRANÇA DO
ICMS/ DIFAL APÓS O JULGAMENTO DO TEMA Nº 1.093 PELO E. SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL E DA EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/22**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO DE DIREITO
Professor Orientador Doutor Roque Antônio Carraza

2022
São Paulo

CAROLINA EICHHORN GOMES

**VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL NA COBRANÇA DO
ICMS/ DIFAL APÓS O JULGAMENTO DO TEMA Nº 1.093 PELO E. SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL E DA EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/22**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentando à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), na área de Direito Tributário, como requisito parcial para obtenção de título de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza,

2022

São Paulo

Dedico este trabalho a minha família, em especial ao meu avô e minha mãe, Darcio Helmut Eichhorn e Marcia Regina Eichhorn, que sempre me incentivaram a perseverar nos estudos.

AGRADECIMENTOS

A minha mãe, Marcia Regina Eichhorn, pelo incansável apoio, carinho e cuidado que sempre teve comigo e que me permitiu passar por todos os obstáculos que surgiram neste caminho.

Ao meu namorado, Lucas Palazzo Oliveira, pelo imenso companheirismo, amor e carinho que sempre deixaram esta jornada mais alegre.

Aos meus grandes amigos que estiveram ao meu lado durante a graduação, sem os quais jamais teria chegado até aqui, peças integrantes da minha história, minha motivação para sempre buscar me tornar melhor, fontes de inspiração neste trabalho, a quem sempre terei os mais sinceros votos de lealdade.

Ao professor Dr. Roque Antônio Carrazza, sem o qual este trabalho sequer teria sido iniciado, uma grande inspiração profissional, que me incentivou a sempre procurar a perfeição em minhas pesquisas.

A todos aqueles que de algum modo contribuíram para esta última etapa de minha graduação ou que deixaram de alguma maneira uma marca em minha vida.

*“Teu dever é lutar pelo direito; porém,
quando encontrares o direito em conflito com
a justiça, luta pela justiça”*

(Eduardo Couture)

RESUMO

O Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS – DIFAL) visa equilibrar a arrecadação de ICMS realizada pelos Estados. Sua cobrança está prevista no artigo 155, § 2º, VII da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015 (“EC 87/15”), a qual atribui aos Estados a competência para cobrar ICMS-DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual. Apesar da previsão constitucional mencionada, a cobrança do ICMS – DIFAL era regulamentada pelo Convênio nº 93/15 do CONFAZ, o que incorria em violação frontal ao Princípio da Legalidade, tendo em vista que o artigo 146, I da Constituição Federal determina que apenas a Lei Complementar possui a competência de disciplinar as normas gerais em matéria de legislação tributária, em particular quanto ao fato gerador, base de cálculo e a discriminação dos contribuintes. Em vista de tal violação ao princípio da legalidade e diversos pleitos judiciais ajuizados pelos contribuintes, o E. Supremo Tribunal Federal afetou em repercussão geral tal matéria no que tange a operações referentes a consumidores finais não contribuintes (ADIN nº 5.469 e RE 1.287.019), decidindo que a cobrança do ICMS- DIFAL nas operações interestaduais carecia de legalidade, pela ausência de Lei Complementar regulamentadora. Portanto, restou fixada a seguinte tese: *“A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela emenda constitucional 87/15, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”*. Em detrimento do julgamento do E. Supremo Tribunal Federal, em 05/01/2022, foi editada a Lei Complementar nº 190/22, a qual finalmente instituiu e regulamentou a Cobrança do ICMS – DIFAL nas prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte. Ocorre que, após o julgamento do E. Supremo Tribunal Federal e a edição da Lei Complementar nº 190/2022 iniciou-se uma discussão acerca da violação ao Princípio da Anterioridade Anual, objeto do presente trabalho. Ou seja, quando da estipulação da produção de efeitos da Lei Complementar, apenas foi observada a anterioridade nonagesimal, violando-se o princípio da anterioridade anual, a qual veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a Lei que o instituiu ou majorou, portanto, a cobrança do ICMS – DIFAL poderia ser apenas realizada no ano de 2023.

Palavras-chave: Direito Tributário; ICMS - DIFAL; Princípio da Legalidade; Lei Complementar nº 190/2022; Violação; Princípio da Anterioridade Anual.

Keywords: Tax Law, Principle of Legality, Principle of Anteriority.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. A SISTEMÁTICA DO ICMS-DIFAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	12
1.1 Histórico: Do ICM ao ICMS DIFAL, anteriormente à Constituição Federal de 1988	12
2. PRINCÍPIOS REGENTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	18
2.1. Princípio da Legalidade Tributária: visão geral	20
2.2. Princípio da Anterioridade: visão geral	22
3. FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR NO DIREITO TRIBUTÁRIO NACIONAL	24
3.2 Função da Lei Complementar e sua aplicabilidade na Cobrança e Apuração do ICMS – DIFAL	25
4. O JULGAMENTO DA ADIN Nº 5.469 E DO RE Nº 1.287.019 PELO E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	28
4.1 Modulação dos Efeitos	32
5. O CONVÊNIO CONFAZ ICMS nº 236/21 E A EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/22	33
6. A VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL APÓS O JULGAMENTO DO E. STF, EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/22 e a ADI nº 7066	36
CONCLUSÃO	45
BIBLIOGRAFIA	46

INTRODUÇÃO

A criação do Diferencial de Alíquota do ICMS se deu devido a intenção do legislador de realizar repartição de receitas tributárias entre Estados de origem e de destino das operações de circulação de mercadorias, com a finalidade de evitar a concentração de receitas em regiões específicas, principalmente em razão do crescimento do mercado eletrônico.¹

O grande marco para a intauração do ICMS – DIFAL foi a edição da a Emenda Constitucional nº 87/2015 (“EC 87/15”)² pelo legislador constitucional, que promoveu alterações no artigo 155, VII e VIII da Constituição Federal (“CF/88”)³, alterando a sistemática de exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem bens a consumidores finais. Significa dizer que, desde a referida mudança, a norma constitucional determinou que a competência tributária para exigir ICMS sobre as operações interestaduais destinadas a consumidores finais é repartida entre Estado de destino e de origem.

¹ TEIXEIRA, Alexandre Jorge. **Aspectos Contrivertidos do Diferencial de Alíquotas do ICMS: A questão da Reserva da Lei Complementar.** Revista de Direito Tributário Atual. São Paulo : Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020. Disponível em : <<https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-contrivertidos-do-diferencial-de-aliquotas-do-icms-a-questao-da-reserva-de-lei-complementar/>> Último acesso em 26/09/2022.

² BRASIL. Emenda Constitucional nº 87/2015, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Diário Oficial da União: Brasília, 17/04/2015. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm> Último acesso em : 29/09/2022.

³ Conforme dispõe a Constituição Federal Brasileira: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Brasília, 05.10.1988. Disponível em : <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Último acesso em: 01/11/2022)

Dessa forma, o ICMS-Difal passou a ser devido sempre ao Estado de destino. Entretanto, quanto ao sujeito passivo da exigência consolidaram-se duas hipóteses distintas para a realização da cobrança: **(i)** a hipótese em que o consumidor final não é contribuinte de ICMS e, portanto, o diferencial de alíquota é devido pelo alienante; e **(ii)** a hipótese em que o consumidor final é contribuinte do ICMS, em que a exigência exigência recairá sobre o próprio destinatário.

Dessa forma, tendo em vista a sistemática da competência tributária outorgada pela Constituição Federal para a regular cobrança do ICMS-DIFAL, respeitando-se princípio da legalidade, restou incontroverso que para a regular cobrança do ICMS- DIFAL se fazia necessário : **(i)** o efetivo exercício do poder legislativo pelos Estados via lei ordinária que viesse a instituir o tributo; e **(ii)** a disciplina das regras gerais aplicáveis à sistemática via lei complementar, o que até o julgamento do Tema 1.093 pelo E. Supremo Tribunal Federal não existia, tendo em vista que a regulamentação da cobrança do ICMS – DIFAL era procedida via Convênio Confaz.

Tais premissas são extraídas dos artigos 146, III⁴ e 155, XII, §2º, alíneas “a”, “d” e “i”⁵, ambos da CF/88, que determinam a imprescindibilidade da edição de Lei Complementar para a definição dos aspectos gerais da regra-matriz de incidência do ICMS.

⁴ Conforme dispõe a Constituição Federal de 1988: “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; 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.” (BRASIL. Constituição Federal, *op. cit.*)

⁵ “Art. 155 Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; (...) d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; (...) i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.” (BRASIL. Constituição Federal, *op. cit.*)

Porém, na prática, não havia regulamentação da nova sistemática de Cobrança do ICMS- DIFAL pelo meio adequado, qual seja, lei complementar. Portanto, a positivação da legislação tributária estava incompleta e a exigência do imposto estava eivada de grave vício material, tornando ilegítima a exigibilidade tributária e, conseqüentemente a arrecadação do ICMS- DIFAL.

Em vista da referida irregularidade material, o E. Supremo Tribunal Federal afetou a matéria em repercussão geral para decidir acerca da necessidade ou não de edição de Lei Complementar para a cobrança do ICMS- DIFAL. Na oportunidade, foi fixado o entendimento de que : « *A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela emenda constitucional 87/15, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais* »⁶. Com tal decisão restou sanada a discussão acima acerca da violação do princípio da legalidade e, finalmente, a cobrança do ICMS-DIFAL restou materialmente regularizada, desde que editada a competente Lei Complementar.

Após a decisão do E. Supremo Tribunal Federal, ocorreu na data de 05/01/2022 a publicação da Lei Complementar 190/2022, a qual promoveu alteração na Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), inaugurando o ordenamento jurídico para regulamentar a cobrança do ICMS-DIFAL nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS. Além disso, referida lei também disciplina o tratamento a ser observado para os consumidores finais contribuintes habituais do ICMS.⁷

Ocorre que, o artigo 3º da referida lei determina sua entrada em vigor na mesma data em que ocorrer sua publicação, observando-se para os fins de seus efeitos o artigo 150, III, c⁸ da Constituição Federal, ou seja, apenas o Princípio da

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 1287019. Rel. Min. Marco Aurélio. Julgado em 24/02/2021. Publicado em 25/05/2021. Disponível em : < <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>>. Último acesso em 02/10/2022.

⁷ PIRES, Rodrigo. MACEDO, Mikael Pereira. EVANGELISTA, Sara Stéfanas. **A LC 190/2022 à luz da voluntas legis e da voluntas legislatoris**. Coluna Opinião no Consultor Jurídico, Conjur.com.br. Publicado em : 17/02/2022. Disponível em : <<https://www.conjur.com.br/2022-fev-17/opiniao-lc-190-luz-voluntas-legis-voluntaslegislatoris#:~:text=Em%205%20de%20janeiro%20deste,n%C3%A3o%20contribuinte%20habitual%20do%20ICMS>>. Último acesso em 01/10/2022.

⁸ De acordo com o que dispõe a Cosntituição Federal : « *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os*

Anterioridade Nonagesimal⁹. Nesse ponto, resta incontroversa a violação do Princípio da Anterioridade anual, cerne do presente trabalho, que será estruturado conforme a explicação a seguir.

O primeiro capítulo trará explicação acerca da criação e sistemática de arrecadação do ICMS- DIFAL, antes e depois da promulgação da Constituição Federal de 1988.

O segundo capítulo de destinará a uma explicação geral acerca dos Princípios Tributários, iniciando-se com o próprio conceito de princípio e fazendo uma contextualização mais detalhada acerca dos Princípios da Legalidade e Anterioridade Anual. Tais temas serão expostos sempre em paralelo com as implicações relativas a cobrança e sistemática do ICMS-DIFAL e visando responder a seguinte pergunta : a produção de efeitos da Lei Complementar nº 190/22 viola o princípio da anterioridade anual ?

O terceiro capítulo se prestará a explicar a função e importância da Lei Complementar no Direito Tributário Nacional, de forma a explicar mais especificamente o porque a sistemática de cobrança do ICMS – DIFAL, anteriormente ao julgamento do E. STF, violava materialmente o ordenamento jurídico brasileiro e o princípio da legalidade já contextualizado no capítulo anterior.

Em seguida, o quarto capítulo se prestará a detalhar o julgamento do Tema nº 1.093 pelo E. STF e a modulação dos efeitos proposta. Ao final, nos capítulos 5 e 6 serão tratados, respectivamente, os seguintes temas : edição da Lei Complementar nº 190/22 e a violação do Princípio da Anterioridade Anual quanto a nova sistemática de cobrança do ICMS – DIFAL.

instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) » (BRASIL. Constituição Federal, op. cit.)

⁹ LIMA, Caroline Floriani Bruhn. **LC 190/22: regulamentação do Difal e a discussão sobre o início de sua cobrança**. Coluna Migalhas de Peso, Migalhas. Publicado em: 07/02/2022. Disponível em <<https://www.migalhas.com.br/depeso/359186/regulamentacao-do-difal-e-a-discussao-sobre-o-inicio-de-sua-cobranca>>. Último acesso em 11/10/2022.

Tudo no intuito de realizar um estudo amplo acerca da violação do Princípio da Anterioridade Anual quanto nova sistemática de cobrança do ICMS – DIFAL após a edição da Lei Complementar nº 190/2022.

1. A SISTEMÁTICA DO ICMS-DIFAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.1 Histórico: Do ICM ao ICMS DIFAL, anteriormente à Constituição Federal de 1988

O ICMS-DIFAL foi precedido pelo Importo Sobre a Circulação de Mercadoria (ICM), o qual, à época, foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro por meio da Emenda Constitucional nº 18/1965.¹⁰

Mesmo anteriormente à Constituição Federal de 1988, a natureza do ICM já era não cumulativa, portanto, sua apuração era realizada levando em consideração as entradas e saídas das operações realizadas.

Nessa sistemática, a não cumulatividade foi uma opção do legislador brasileiro, o qual estabeleceu que haveria o abatimento do imposto em cada nova etapa realizada pelo contribuinte, ou seja, a cada operação realizada, o montante cobrado nas etapas anteriores deveria ser deduzido.

Em continuidade, foi editado o Decreto-lei n. 28/1966, que permitiu aos Estados a adotarem a alíquota do ICM entre os percentuais de 12% (doze por cento) e 16% (dezesesseis por cento). Ato seguinte, foi editado o Ato Complementar n. 27/1966,

¹⁰ JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos Controvertidos do Diferencial de Alíquotas do ICMS : a questão da reserva de lei complementar. **Revista de Direito Tributário Atual**, vol. 46. São Paulo : Instituto Brasileiro de Direito Tributário , 2º Semestre de 2022. Disponível em : <<https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-controvertidos-do-diferencial-de-aliquotas-do-icms-a-questao-da-reserva-de-lei-complementar/>> Último acesso em : 01 /11/2022.

que determinou a fixação da alíquota de partida do ICM de 12% (doze por cento) para as operações, incluindo-se aquelas entre Estados.¹¹

O Ato citado acima promoveu alteração no artigo 57 do Código Tributário Nacional (CTN), determinando que as alíquotas mínimas do referido imposto apenas poderiam ser alteradas através de resolução do Senado Federal¹². É importante destacar também o Ato 31/1996, que aumentou os limites das alíquotas mínimas em média 25% (vinte e cinco por cento), após a extinção do ICM em relação aos Municípios.

Em seguida, a Constituição Federal de 1967 determinou que o ICM seria de competência dos Estados, prevendo também a uniformidade de alíquota, inclusive em relação às operações interestaduais.

Logo depois, o Ato Complementar n. 40/1968 alterou a redação da Constituição vigente à época, limitando a competência do Senado Federal e mantendo a uniformidade de alíquota.

Importante mencionar que, após todas as mudanças citadas acima, há época, as alíquotas internas acabam por ser maiores do que as referentes às operações interestaduais. Tal fato gerou um grande desequilíbrio nas operações e grande prejuízo para alguns Estados, já que na maioria das vezes o consumidor final adquiria mercadorias em outros Estados contando com alíquota menor do que aquela prevista em seu Estado de origem.

Nesse cenário, começou a discussão acerca da necessidade de diferenciação da ICM nas operações internas e interestaduais, utilizando-se como critério o a

¹¹ JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos Controvertidos do Diferencial de Alíquotas do ICMS : a questão da reserva de lei complementar. **Revista de Direito Tributário Atual**, vol. 46. São Paulo : Instituto Brasileiro de Direito Tributário , 2º Semestre de 2022. Disponível em : <<https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-controvertidos-do-diferencial-de-aliquotas-do-icms-a-questao-da-reserva-de-lei-complementar/>> Último acesso em : 01 /11/2022.

¹² JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos Controvertidos do Diferencial de Alíquotas do ICMS : a questão da reserva de lei complementar. **Revista de Direito Tributário Atual**, vol. 46. São Paulo : Instituto Brasileiro de Direito Tributário , 2º Semestre de 2022. Disponível em : <<https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-controvertidos-do-diferencial-de-aliquotas-do-icms-a-questao-da-reserva-de-lei-complementar/>> Último acesso em : 01 /11/2022.

natureza do destinatário final da mercadoria, analisando-se se o mesmo seria contribuinte ou não do imposto.

Em vista disso, para tentar se salvaguardar, alguns Estados impuseram medidas restritivas à adoção da alíquota interestadual nas operações que tivessem como consumidor final pessoas físicas ou prestadores de serviços. Nesse contexto, foi editada a Resolução do Senado Federal (RSF) n. 65/1970, a qual passou a considerar como operações internas todas *“aquelas em que o destinatário, embora situado noutro Estado, não seja contribuinte do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, ou, sendo contribuinte, tenha adquirido a mercadoria para uso ou consumo próprio”* (art. 2º, II).¹³

Em vista da Edição da Resolução do Senado Federal, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela inconstitucionalidade da distinção das alíquotas do ICM partido-se do discrimen do tipo de consumidor final¹⁴, sendo posteriormente editada a Súmula n. 569/STF¹⁵.

Após a edição de outros atos normativos, o entendimento do E. STF veio a ser cabalmente superado com o advento da EC nº 23/1983, a qual permitiu que fosse realizada a diferenciação de alíquota do ICM em relação aos consumidores finais nas operações interestaduais, fossem estes contribuintes ou não do Imposto.

Tal alteração da alíquota do ICM gerou diversos ônus negativos aos Estados, em vista da dificuldade de fiscalização de qual alíquota estaria sendo utilizada pelos contribuintes (interna ou interestadual). Segundo Hugo de Brito Machado¹⁶ :

¹³ OLIVEIRA, Júlio Maria de. ALABARCE, Marcio Roberto. O sistema de alíquotas do IPI e do ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito tributário: tributação empresarial**. Série GVlaw, p. 79-80, e-Book. São Paulo: Saraiva, 2009.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Especial n. 71.410/SP. Rel. Min. Oswaldo Trigueiro. Julgado em 14/04/1971. Publicado em 21/05/1971.

¹⁵ Súmula n. 569/STF: “É inconstitucional a discriminação de alíquotas do imposto de circulação de mercadorias nas operações interestaduais, em razão de o destinatário ser, ou não, contribuinte.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 569*. Brasília, DF : 05/01/1977. Disponível em : <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula569/false>> Último acesso em : 01/11/2022.)

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**, 2. edição. São Paulo: Dialética, 1999, p. 100.

« como a alíquota interestadual era mais baixa, quando a operação destinasse mercadoria a contribuinte para fins de industrialização ou comercialização, os Estados pretendiam aplicar a alíquota mais elevada, prevista no art. 1º, I, da RSF n. 129/1979, sempre que o bem fosse destinado a consumo, ou ao ativo fixo do adquirente. Do outro lado, o contribuinte, muitas vezes, afirmava que a mercadoria não se destinava ao consumo, ou ao ativo fixo, com o fito de que lhe fosse aplicada a alíquota interestadual minorada, do art. 1º, III, da RSF n. 129/1979. Para piorar, era praticamente impossível naquela época que o Estado de origem fiscalizasse o comprador da mercadoria para saber se esta teve a destinação alegada na documentação fiscal, daí resultando diversos embates entre contribuintes e Fiscos estaduais. »

As controvérsias em relação a alíquota do ICM e a diferenciação entre consumidor final contribuinte e não contribuinte só veio a ser solucionada com a promulgação da Constituição Federal 1988, como será demonstrado no tópico a seguir.

1.2 ICMS DIFAL - Cenário após a Constituição de 1988

Visando solucionar as controvérsias citadas acima em relação a alíquotas do ICM, a Constituição Federal de 1988 trouxe uma nova forma para sua disciplina, que agora passou a ser denominado ICMS. Vejamos o artigo 155 da Constituição Federal :

“Art. 155. [omissis]

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

[...]

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

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

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

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

Dessa forma, segundo os ensinamentos de Hugo de Brito Machado :

« Além de prestigiar os Estados consumidores, ao atribuir ao Estado de destino a parcela do ICMS correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual, o constituinte viabilizou o controle e a fiscalização dessas

operações e prestações, conferindo ao Estado de localização do destinatário a possibilidade de verificar, a qualquer tempo, em sua contabilidade, o destino que foi dado aos bens e serviços por este adquiridos »¹⁷

Então, o art. 155, § 2º, VI, da CF/1988, que entendeu por vedar a determinação de alíquotas em quantum inferior às interestaduais, exceto na presença de deliberação dos Estados (Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ) em sentido oposto, conforme preconiza o inciso XII, alínea “g” do mesmo artigo.

A CF/88 também promoveu mais uma inovação, outorgando ao Senado Federal a competência para estabelecer, por meio de resolução as alíquotas referentes às denominadas operações interestaduais, conforme previu o artigo 155, § 2º, IV, deixando este ente de fixar as alíquotas máximas, como era realizado anteriormente.

No aspecto normativo, dada a competência outorgada ao Senado, as matérias designadas ao trato por lei complementar passaram a tratar temas como :

« aspectos basilares do ICMS, a definição de seus contribuintes, a disciplina do regime de compensação do imposto, a fixação do local das operações e das prestações, para efeito de definição do sujeito passivo, a concessão de benefícios fiscais, a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo – até fatores mais específicos, porém, igualmente relevantes – como a regulação da substituição tributária, a desoneração das exportações, a previsão das hipóteses de manutenção de crédito nas operações interestaduais e de exportação, e a incidência monofásica do imposto sobre combustíveis e lubrificantes. »¹⁸

Além disso, o ADCT disciplinou provisoriamente o ICMS por meio do Convênio ICM n. 66/1988, o qual delimitou o fato gerador do tributo, a respectiva base de cálculo e os respectivos contribuintes. Importante mencionar que este trazia disposições sobre a circulação interestadual de mercadorias.¹⁹

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e os bens de uso. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **ICMS: problemas jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 99. |

¹⁸ JORGE, *op. cit.*

¹⁹ JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos Controvertidos do Diferencial de Alíquotas do ICMS : a questão da reserva de lei complementar. **Revista de Direito Tributário Atual**, vol. 46. São Paulo : Instituto Brasileiro de Direito Tributário , 2º Semestre de 2022. Disponível em :

O grande marco do ICMS - Difal foi a edição da Lei Complementar n. 87/1996, a qual apesar de trazer diversas disposições gerais sobre o imposto, omitiu-se em relação a operação de entrada de mercadoria advinda de outro Estado, destinada a consumidor final ou não. A referida Lei considerou apenas as hipóteses de prestação interestadual de transporte e comunicação, nos termos dos seus artigos 12, XIII e 13, IX, §3º.²⁰

Em seguida, foi promulgada a EC n. 87/2015, que promoveu alteração nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CF/1988, ampliando a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS para as operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto. Na mesma oportunidade, ficou determinado que o recolhimento do referido imposto ficaria a a cargo do destinatário, na oportunidade em que este figurasse como contribuinte do imposto; e do remetente, quando o cenário for oposto ao descrito.²¹

Ainda assim, restaram diversas controvérsias em relação a cobrança do ICMS – DIFAL, de forma que grande parte da doutrina e da jurisprudência entendiam pela necessidade de edição de Lei Complementar regulamentadora, sob pena de ofensa ao princípio da realidade.

Tal discussão é o cerne para a controvérsia do presente trabalho, conforme se demonstra a seguir. O E. STF decidiu pela necessidade de edição de Lei Complementar Regulamentadora para a cobrança do ICM – DIFAL em relação a Consumidores Finais não contribuintes, motivo pelo qual foi editada a Lei nº 190/22, que inaugurou a controvérsia acerca da violação ao princípio da anterioridade.

<https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-controvertidos-do-diferencial-de-aliquotas-do-icms-a-questao-da-reserva-de-lei-complementar/> Último acesso em : 01 /11/2022.

²⁰ JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos Controvertidos do Diferencial de Alíquotas do ICMS : a questão da reserva de lei complementar. **Revista de Direito Tributário Atual**, vol. 46. São Paulo : Instituto Brasileiro de Direito Tributário , 2º Semestre de 2022. Disponível em : <https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-controvertidos-do-diferencial-de-aliquotas-do-icms-a-questao-da-reserva-de-lei-complementar/> Último acesso em : 01 /11/2022.

²¹ JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos Controvertidos do Diferencial de Alíquotas do ICMS : a questão da reserva de lei complementar. **Revista de Direito Tributário Atual**, vol. 46. São Paulo : Instituto Brasileiro de Direito Tributário , 2º Semestre de 2022. Disponível em : <https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-controvertidos-do-diferencial-de-aliquotas-do-icms-a-questao-da-reserva-de-lei-complementar/> Último acesso em : 01 /11/2022.

2. PRINCÍPIOS REGENTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Dentro do objetivo traçado, a primeira questão que se deve abordar é o conceito de princípio, bem como, os princípios basilares do Direito Tributário Brasileiro. Ora, se a finalidade deste trabalho é fazer uma análise acerca da violação do Princípio da Anterioridade Anual em relação a cobrança ICMS – Difal após o julgamento do Tema 1.093 pelo E. Supremo Tribunal Federal, bem como, considerando-se Edição de Lei nº 190/22, é necessário, primeiramente, entender o conceito de princípio, bem como, importância e sistemática dos Princípios Regentes do Direito Tributário dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Segundo o Professor ROQUE ANTONIO CARRAZA²², o termo “princípio”²³ faz jus a ideia de origem, em linguagem leiga, remete ao ponto de partida de um processo qualquer. Ainda, Segundo SCHOEIRI:

“em uma ciência, quando se fala na busca de seus princípios, pretende-se investigar se há, entre os elementos do objeto estudado,

²² CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed, São Paulo: Malheiros, 2017. p. 40.

²³ Conforme consta na brilhante obra de Schoeiri: « *Princípios e regras não se confundem. Eros Roberto Grau mostra a diferença, baseando-se na lição de Dworkin, ao afirmar que, enquanto regras jurídicas se aplicam por completo, num “tudo ou nada”, os princípios jurídicos não se aplicam automática e necessariamente quando as condições previstas para sua aplicação se manifestam. No exemplo de Eros Grau, embora exista o princípio de que ninguém se pode aproveitar da própria torpeza, o direito não se opõe, simultaneamente, a que alguém obtenha proveito da fraude praticada, como no caso da posse indevida. Este critério é contestado por Humberto Ávila, que apresenta diversos exemplos – inclusive na esfera dos tributos – onde consequências legais de regras deixaram de ser empregadas, em virtude de circunstâncias concretas e individuais, sem que por isso as regras fossem consideradas inválidas para a generalidade dos casos. Tal foi o caso citado de um fabricante de sofás, enquadrado no regime tributário do Simples: nos termos legais, ele seria excluído do regime se importasse bens do exterior; no caso concreto, houve uma única importação de 4 pés de sofá e o tribunal entendeu não ser razoável sua exclusão por conta desse fato isolado: a regra continuou válida, mas deixou de ser aplicada.* (SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**, 11ª edição [recurso eletrônico]. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p.40)

pontos em comum que lhe dão uma coesão. Identificados princípios comuns, pode-se desenvolver um ramo científico autônomo (...).²⁴

É certo que a Constituição de 1988 inaugurou no Brasil o Estado Social e Democrático de Direito, e trouxe consigo diversos princípios basilares. Dentre os vários princípios regentes do sistema jurídico nacional, estão os princípios constitucionais tributários, que se prestam a limitar o Poder de tributar do Estado frente às arrecadações e fiscalizações em relação ao contribuinte.

Os Princípios Regentes do Direito Tributário podem ser divididos em duas subcategorias, quais sejam: princípios gerais (previstos no artigo 145 e seguintes da Constituição Federal) e princípios específicos. Os primeiros são expressos pelo próprio legislador enquanto os segundos demandam uma leitura atenta do texto legal, pois não se encontram ali explicitados. A este título pode-se citar o princípio da segurança jurídica, que não se encontra efetivamente escrito em um dispositivo legal, porém, é amplamente utilizado no sistema jurídico brasileiro para fundamentação e solução dos mais diversos temas.²⁵

Sobre os princípios regentes do Direito Tributário Brasileiro, pode-se destacar como principais: o Princípio da Legalidade, o Princípio da Irretroatividade, Os Princípios da Anterioridade Anual e Nonagesimal, o Princípio da Vedação ao Confisco, o Princípio da Liberdade de Tráfego, o Princípio da Capacidade Contributiva, o Princípio da Tributação Uniforme das Rendas e o Princípio da Vedação/ Proibição à Concessão de Isenções Heterônomas. Todos esses princípios pautam a maioria das relações e controvérsias do direito tributário nacional, de forma que se faz quase impossível operar o direito tributário sem observar tais princípios.

Este trabalho terá seu enfoque voltado para os Princípios da Legalidade e Anterioridade Anual, pilares principais para o desenvolvimento, discussão e análise do tema proposto, conforme se demonstrará a seguir.

²⁴ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 310.

²⁵ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 305.

2.1. Princípio da Legalidade Tributária: visão geral.

No Direito Tributário, os princípios podem ser entendidos como o objeto principal da atividade do legislador²⁶. Nesse sentido, o Princípio da Legalidade está elencado entre os denominados “Princípios Gerais em Matéria Tributária”, anteriormente explicados.

O referido Princípio está previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal. Este determina que nenhuma pessoa jurídica de direito público poderá instituir ou majorar tributos sem lei anterior que o estabeleça²⁷. Tal ideal decorre do próprio Estado Democrático de Direito, nos termos do artigo 5º, II da Constituição Federal, que prevê: *“Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*. É uma garantia do cidadão contra abusos por parte dos governantes.”²⁸

Conforme as lições de Schoueri:²⁹

“Em matéria tributária, o Princípio da Legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito. É o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados. Mesmo em regimes ditatoriais, a matéria tributária foi excepcionada, preservando-se o princípio de que a cobrança de um tributo é condicionada à concordância prévia dos contribuintes, diretamente ou por meio de seus representantes.” (pg.310)

Outrossim, o §6º do artigo 150 da Constituição Federal prevê que:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente

²⁶ BRASIL. Constituição Federal, *op. cit.*

²⁷ BRASIL. Constituição Federal, *op. cit.*

²⁸ Aqui fazemos remissão aos ensinamentos de Ruy Barbosa: *“Tratando do “poder de regular” e do “poder de tributar”, afirmou que “ambos esses poderes, em nosso regime político, fundam-se em disposições constitucionais de outorga de competência tributária ou de atribuição de funções aos agentes de governo – federal, estadual ou municipal – umas expressas, outras decorrentes do sistema” (Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Op. cit. (nota 13), p. 241.)*

²⁹ SCHOUERI, *op. cit.*, p. 310.

*tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.*³⁰

Significa dizer que, em atenção a disposição constitucional acima, a instituição ou majoração de tributos apenas poderá ocorrer por meio de lei complementar ou ordinária (ressalvadas as respectivas exceções), em aspecto formal, devem ser contemplados, segundo a Professora Regina Helena:

*“(i) a hipótese de incidência tributária, (ii) as desonerações tributárias, (iii) as sanções fiscais decorrentes (d) as obrigações acessórias; (e) as hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário; e (f) a instituição e a extinção de correção monetária do débito tributário.”*³¹

Nessa esteira, é evidente que a aplicação do princípio da legalidade caminha conjuntamente com à observância do princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Como escreveu o Professor Roque Carraza, isto só não conduz ao Estado de Direito, entendido como aquele em que as liberdades fundamentais estão reconhecidas no texto constitucional, não podendo ser desmentidas ou menos acabadas por normas de inferior hierarquia (CARRAZZA, 2021, p. 209).

A visão geral do conceito e sistemática do princípio da legalidade é imprescindível para compreender que a cobrança do ICMS – Difal vinha sendo realizada de forma irregular antes do julgamento do tema 1.093 pelo E. Supremo Tribunal Federal.

Conforme adiantado, a cobrança do ICMS - DIFAL está prevista no artigo 155, § 2º, VII da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015 (“EC 87/15”), que atribui aos Estados a competência para cobrar ICMS-DIFAL “(...) nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”.

³⁰ BRASIL. Constituição Federal, *op. cit.*

³¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário** [recurso eletrônico]. São Paulo : Editora Saraiva, 2022, p.157

Dessa forma, em que pese a EC 87/15 conferir competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição e cobrança do DIFAL, **a Constituição Federal, em observância ao princípio da legalidade, determina que apenas Lei Complementar poderá disciplinar normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente quanto à base de cálculo, fato gerador e contribuintes dos impostos ali discriminados, como se verifica do art. 146, III, “a”, da CF/88³².**

Portanto, a cobrança do ICMS- Difal precisaria ser disciplinada por Lei Complementar, para que restasse observado e respeitado o Princípio da Legalidade, contudo, conforme será demonstrado a seguir, tal observância penas iniciou com o julgamento do Tema nº 1.093 pelo E. STF.

2.2. Princípio da Anterioridade: visão geral.

Como se sabe, o art. 150, III, “b” da Constituição Federal prevê que é vedado aos Estados cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei que os instituiu ou aumentou.³³

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
III - cobrar tributos: (...)*

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;”

³² **“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**”. (Grifos meus) (BRASIL. Constituição Federal, *op. cit.*)

³³ BRASIL. Constituição Federal, *op. cit*

Tal previsão prevê o denominado princípio da anterioridade anual, o qual deve ser observado à oportunidade de majoração ou instituição de tributo, inclusive o ICMS. Nesse sentido, versa o Código Tributário Nacional:

*“Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:
I - que instituem ou majoram tais impostos;
II - que definem novas hipóteses de incidência;”*

Significa dizer que, a Constituição Federal de 1988 e a legislação federal são bastante claras ao determinar que **é vedado aos Estados cobrar o tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os tenha instituído ou aumentado.**³⁴

Segundo o brilhante professor Geraldo Ataliba :

«(...) todos os fatos, contemplados pela lei, no próprio exercício em que ela criou ou aumentou o tributo, são juridicamente irrelevantes; não são fatos geradores, são fatos ordinários.»³⁵

Ainda, segundo o professor Rabello Filho :

“[...] tanto que resolva exercitar sua competência tributária, não pode ir ao ponto de fazer (gravosa) inovação legislativa derramar efeito sobre o mundo exterior imediatamente.”³⁶

Ora o princípio da anterioridade é o que materializa o princípio da não surpresa em nosso ordenamento jurídico. Segundo o Professor Eduardo Maneira :

«O princípio da não surpresa, conforme disciplina o autor, materializa-se juridicamente por meio de três formas: Princípio

³⁴ BRASIL. Constituição Federal, *op. cit*

³⁵ ATALIBA, Geraldo. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. **Revista de Direito Tributário**, vol. 62. São Paulo : Editora Malheiros, 1992.

³⁶ RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2002. p. 51-52.

da Anualidade, Princípio da Anterioridade e Determinação de um prazo fixo.»³⁷

Dessa forma, diante todo o exposto, restará confirmado que a produção de efeitos da Lei complementar nº 190/22 não respeitou o princípio da anterioridade anual, tendo em vista que parte da doutrina e da jurisprudência entende que a referida Lei Complementar não apenas regulamentou o ICMS – Difal.

3. FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR NO DIREITO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Para se falar em função da Lei Complementar no Direito Tributário Brasileiro, faz-se necessário diferenciar as diversas fontes do Direito Tributário, quais sejam: formais e materiais. As fontes formais são aquelas que decorrem de Lei expressa, podem ser citadas: a Constituição da República, A Lei Complementar, A Lei ordinária, o Decreto Legislativo, a Resolução, os Atos Administrativos Normativos, os Decretos e as Instruções Normativas. Já as fontes materiais são aquelas que levarão ao surgimento de novas normas ao passar com o passar do tempo, nesse aspecto, podemos citar a doutrina e a jurisprudência.

Conforme escreveu a professora Regina Helena:

“No Brasil, que adota o sistema de direito escrito (civil law), a fonte do direito por excelência é a lei, entendido o conceito em sua acepção lata (Constituição, lei complementar, lei ordinária etc.). Também, o desempenho da atividade administrativa produz normas com alguma generalidade e abstração, dentro da esfera limitada que lhe é imposta pelo princípio da legalidade. A jurisprudência, resultante da reiterada aplicação da lei pelos órgãos do Poder Judiciário, consubstancia importante fonte jurídica, especialmente no Direito Tributário. E, finalmente, a doutrina, mediante seu trabalho de construção do pensamento jurídico, influencia os legisladores e aplicadores da lei.”³⁸

³⁷ MANEIRA, Eduardo. **Direito Tributário: O Princípio da Não-Surpresa**. Belo Horizonte : Del Rey , 1994. p. 24.

³⁸ COSTA, *op. cit.*, p. 47

Para o desenvolvimento da controvérsia no presente trabalho, será dado enfoque principal a função da Lei Complementar como fonte do Direito Tributário e todas as implicações formais desta decorrentes.

3.2 Função da Lei Complementar e sua aplicabilidade na Cobrança e Apuração do ICMS – DIFAL

A função da Lei Complementar no sistema jurídico brasileiro é fielmente descrita pelo brilhante professor Ives Gandra da Silva Martins:

“Tem-se estudado muito na teoria geral do Direito a função das normas de estabilização do Direito. Aquelas que não são apenas produtoras de lei, nem de aplicação do Direito. Que não cuidam nem dos mecanismos de criação ou interpretação ou execução legislativa, nem de normas de comportamento ou sancionatórias. De rigor, apenas neste século examinou-se, em maior profundidade, o conteúdo das normas de estabilização, sendo a lei complementar típica norma dessa natureza, na medida em que nem produz, nem interpreta, nem executa, nem sanciona comportamentos ou leis, mas apenas explicita princípios harmonizadores do Direito, permitindo que legislação ordinária seja conformada no perfil explicitado.”³⁹

Ainda, o artigo 6º da Constituição Federal dispõe o seguinte:

“Art. 6º. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.”⁴⁰

Nessa esteira, depreende-se que a Lei Complementar pode comportar duas formas de atuar no direito tributário nacional. Na maioria das vezes, a constituição Federal por meio do artigo 146, I lhe confere a função de complementar os dispositivos

³⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 5. edição revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1998.

⁴⁰ BRASIL. Constituição Federal, *op. cit.*

constitucionais e de observar as limitações ao poder de tributar, nos termos do artigo 146, II da CF/88.

A outra função conferida à Lei Complementar é de realizar a instituição das denominadas regras gerais em direito tributário, nos termos do artigo 146, III da CF. Dessa forma, este dispositivo normativo trata de detalhas as disposições constitucionais, como podemos ver:

*“Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão [...]”*⁴¹

Em suma, conforme escreveu Misabel Derzi⁴²:

“à lei complementar em matéria tributária cabe completar e explicar os dispositivos constitucionais que trazem em seu bojo limitações ao poder de tributar, de modo a facilitar sua observância em conformidade ‘com os fins que inspiraram o legislador constituinte’.”

Dessa forma, resta incontroversa a necessidade de instituição do ICMS DIFAL por Lei Complementar. Sabe-se que competência para criar lei instituidora de tributos é no sistema jurídico brasileiro da União, Estados, Distrito Federal e Municípios⁴³. Estra-se da Constituição Federal texto as limitações à atuação dos entes federativos.

Noutro giro, é importante destacar que a Lei instituidora de tributos deverá ser regulamentada por Lei Complementar, conforme também determina a própria Constituição Federal. Nesse sentido, escreveu o Professor Luciano Amaro citado por Eduardo Sabbag⁴⁴:

⁴¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁴² DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **Reforma tributária e Mercosul: a instituição do IVA no direito tributário brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 17-30.

⁴³ BRASIL. Constituição Federal, *op. cit*

⁴⁴ AMARO, *op. cit.*, p. 27 Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª Edição revista e atualizada. São Paulo. 2006. (mesmo livro, edições diferentes)

« [...] a Constituição não cria tributos; define competências. A lei complementar também, em regra, não cria tributos; ela complementa a Constituição; em alguns casos, vimos que ela se presta à criação de tributos, afastando a atuação da lei ordinária. A regra, portanto, é a lei ordinária exercer a tarefa de criar, in abstracto, o tributo, que, in concreto, nascerá com a ocorrência do fato gerador nela previsto [...] »

Aplicando tal entendimento ao presente caso, conforme amplamente demonstrado, a cobrança do DIFAL está prevista no artigo 155, § 2º, VII da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015.

Entretanto, apesar de a EC 87/15 conferir competência tributária aos Estados e ao Distrito Federal para a instituição e cobrança do DIFAL, **a Constituição Federal determina que apenas Lei Complementar poderá disciplinar normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente quanto à base de cálculo, fato gerador e contribuintes dos impostos ali discriminados, como se verifica do art. 146, III, “a”, da CF/88⁴⁵.**

Dessa forma, tem-se que a Lei nº 21.781/2015 apenas instituiu o ICMS – Difal no Estado de Minas Gerais, em decorrência da competência tributária que lhe foi outorgada pela própria Constituição Federal. Porém, tal fato não exclui a necessidade de Lei Complementar Regulamentadora para operacionalização e regularidade de sua cobrança.

Ora, o artigo 146, I da Constituição Federal deixa claro a necessidade de Lei Complementar regulamentadora. Nesse sentido, o E. STF, no julgamento do Tema 1.093, definiu a inconstitucionalidade da exigência de ICMS-DIFAL (nas operações destinadas a consumidores finais não-contribuintes, discussão distinta da travada nos presentes autos) sem prévia lei complementar que regulamente a matéria.

⁴⁵ **“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”.** (Grifos meus) (BRASIL. Constituição Federal, *op. cit.*)

Portanto, da leitura desses dispositivos, verifica-se que não havia disciplina específica regulamentando a cobrança do ICMS DIFAL até a edição da Lei Complementar nº 190/2022, sendo, portanto, ilegal a sua cobrança.

4. O JULGAMENTO DA ADIN Nº 5.469 E DO RE Nº 1.287.019 PELO E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Sabe-se que, em 03 de março de 2021, o E. Supremo Tribunal Federal decidiu acerca da necessidade de edição de Lei Complementar regulamentadora para a Cobrança do ICMS DIFAL, sendo fixada a seguinte tese: “**A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais**”. (Tema 1.093)⁴⁶. Além disso, na mesma oportunidade, ocorreu o julgamento da ADI nº 5469, em que se entendeu pela inconstitucionalidade formal das cláusulas 1ª, 2ª, 3ª, 6ª e 9ª do Convênio ICMS 93/2015.⁴⁷

⁴⁶ A necessidade de edição de Lei Complementar para regular a EC 87/15 era tão evidente e notória que a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, na qualidade de assessora jurídica do CONFAZ, proferiu o Parecer PGFN/CAT nº 1226/2015, reconhecendo expressamente tal fato: “65. Porém, não se pode descuidar que **a emenda constitucional se integrou à disciplina genérica do ICMS e, destarte, à sistemática que dá os contornos desse tributo, inclusive quanto à matéria que deve ser veiculada por lei complementar**, que é justamente a espécie normativa demandada pela Constituição e cujo campo material é nela definido. (...) 68. Fundado nestes preceitos, **o Supremo Tribunal Federal firmou, recentemente, o entendimento de que ‘a instituição do diferencial de alíquota depende de previsão em lei complementar’** (RE nº 580.903 AgR/PR, Relator Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgamento 28/04/2015 e publicação DJe-096 divulg. 21.05.2015 e public. 22.05.2015). (...) 74. É importante considerar que **a previsão do diferencial de alíquota no Texto Constitucional não supre a necessidade de edição de lei complementar**, pois, como assevera HUGO DE BRITO MACHADO, ‘a Constituição não cria imposto’ e complementa, verbis: ‘É certo que a Constituição Federal prevê a cobrança no Estado de destino da diferença de alíquota, mas a existência da norma na Constituição é insuficiente para que o legislador estadual possa definir um fato como gerador de um imposto’. (...) 76. Verifica-se neste passo, que **a Lei Complementar nº 87, de 1996, não traz qualquer previsão quanto à cobrança deste diferencial de alíquota na hipótese de operações que destinem bens e serviços para consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade federada, sequer nos artigos referidos, mesmo porque esta incidência foi plasmada pela Emenda Constitucional nº 87 (...)**”. (Grifos meus) (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 1093. Disponível em : <<https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&numero=1287019&classe=RE>> Último acesso em 01/11/2022.) Precisava do julgado específico para poder citar.

⁴⁷ MOREIRA, Janir Adir. MOREIRA, Alessandra Camargos. **DIFAL não pode ser exigido por falta de Lei Complementar**. Site do Janir Moreira Advogados Associados. Disponível em : <<https://www.janirmoreira.com.br/DIFAL+n%C3%A3o+pode+ser+exigido+por+falta+de+Lei+Complementar/id/57>> Acesso em : 04/11/2022.

Ambas decisões foram proferidas em sede de repercussão geral, possuindo, portanto, **efeitos vinculantes, ou seja, tal entendimento deve ser observado por todos os Tribunais Pátrios**, nos termos de diversos dispositivos do Código de Processo Civil de 2015. Dentre estes, merece destaque o artigo 932 que prevê a incumbência do Relator em dar provimento a recurso quando a decisão recorrida for contrária a acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento de recurso repetitivo.

É importante registrar que o entendimento manifestado pelo E. STF quando do julgamento do Tema 1.093 apenas serviu reforçar seu antigo entendimento acerca do tema já exarado em outras oportunidades, pela inconstitucionalidade de cobrança de tributos nos casos em que a Constituição Federal reserva à Lei Complementar a regulamentação prévia da cobrança tributária (vide AgRg em RE 580.903, ADIs 4628 e 4713, ADI 1.600, ADI 28). Abaixo veremos os principais argumentos utilizados pelos Ministros :⁴⁸

Marco Aurélio: Segundo o Ministro relator, “os Estados e o Distrito Federal, ao disciplinarem a matéria por meio de convênio no Confaz, usurparam a competência da União, a quem cabe editar norma geral nacional sobre o tema. Para o ministro, elementos essenciais do imposto não podem ser disciplinados por meio de convênio.

Dias Toffoli: O Ministro pontuou que, antes da regulamentação por lei complementar, os Estados e o DF não podem efetivar a cobrança de ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com consumidor não contribuinte do tributo.

Edson Fachin: O Ministro evidenciou que a equiparação do regime de aplicação de alíquotas interestaduais do ICMS para consumidores finais, localizados em outros Estados, não dispensa lei complementar. Para ele, o convênio impugnado inova no aspecto pessoal e quantitativo do fato gerador do ICMS. Finalizou afirmando que “a cobrança de diferencial de alíquotas na forma do referido convênio por empresas optantes pelos Simples Nacional viola a reserva de lei complementar.”

Rosa Weber e Cármen Lúcia alinharam-se ao entendimento pela imprescindibilidade da lei complementar. Por fim, assentaram a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, ante a ausência de lei complementar, na forma do convênio 93/15, em operação interestadual, totalizando assim 6 votos pelas inconstitucionalidades.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 1287019. Rel. Min. Marco Aurélio, 25/05/2021. Disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5994076>> Último acesso em 01/11/2022.

Ministro Nunes Marques: Abriu divergência sustentando a desnecessidade de Lei Complementar para exigir o DIFAL, tendo sido acompanhado integralmente pelo Ministro Gilmar Mendes.

Ministro Alexandre de Moraes: Acompanhou a divergência em relação ao RE 1.287.019, julgou a ADI parcialmente procedente e foi seguido pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Luiz Fuz e Dias Toffoli, que entenderam ser inconstitucional apenas a Cláusula 9ª do Convênio 93/2015, que por sua vez incluiu as empresas do Simples Nacional no regime do DIFAL e teve a medida cautelar deferida em 17/02/2016.

O referido julgamento foi paradigmático e de extrema importância para grandes empresas que investiram na referida tese, objetivando a recuperação dos valores pagos à título de ICMS- Difal nos últimos 5 anos, defendendo a natureza de indébito Tributário. Ocorre que, mesmo com o julgamento favorável ao contribuinte, nem todos conseguiram aproveitar a decisão da forma desejada, tendo em vista a modulação dos efeitos imposta pelo E. STF, que será tratada no tópico a seguir.

4.1 Modulação dos Efeitos

A Tira do Julgamento colacionada abaixo define exatamente o alcance da modulação dos efeitos da decisão:

*“[...] por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. **Ficam ressaltadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso.** [...]”.*

Da leitura de tal excerto, resta claro que o STF declarou que sua decisão produziria efeitos apenas a partir do “*exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022)*”, com exceção, contudo, das “**ações judiciais em curso**”, para as quais o entendimento seria aplicável de forma imediata, isto é, **os contribuintes que possuísem ações judiciais em curso poderiam parar de recolher o ICMS-DIFAL em suas operações, bem como recuperar os valores indevidamente recolhidos a este título.**

A Suprema Corte entendeu que a **fixação da tese de repercussão geral e seus efeitos**, com a conseqüente vinculação *erga omnes*, **ocorre apenas na data da publicação da ata de julgamento**, quando os sujeitos de direito e autoridades em geral são cientificados dos termos da decisão.

Importante mencionar que foi intalada grande controvérsia quanto ao significado de « *ações em curso* », porém, o E. STF elucidou que seriam ações em curso aquelas ajuizadas até a data da sessão de julgamento, curiosamente contradizendo sua jurisprudência consolidada, a qual entendia que ações em curso seriam aquelas distribuídas até a publicação da ata de julgamento.

5. O CONVÊNIO CONFAZ ICMS nº 236/21 E A EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/22

Sabe-se que, anteriormente a Edição da Lei Complementar nº 190/22, em 27 de dezembro de 2021, foi editado o Convênio CONFAZ ICMS nº 236/21, que estabeleceu as primeiras diretrizes para a cobrança do ICMS – DIFAL após o julgamento do Tema nº 1.093 pelo E. Supremo Tribunal Federal.

A cláusula primeira do referido convênio disciplina acerca das “operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.”⁴⁹ Dessa forma, ficaram estabelecidos os procedimentos a serem respeitados em operações relativas a consumidores finais não contribuintes.

Importante também mencionar que a referida cláusula estabeleceu: “este convênio entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2022”.⁵⁰

Significa dizer que, no ano de 2021 não houve a publicação da Lei Complementar exigida pelo E. Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Tema nº 1.093, sem a qual não seria possível proceder com a Cobrança do ICMS-DIFAL. A falta de edição da referida Lei Complementar no ano de 2021 resultou na problemática debatida neste trabalho, com a consequente violação ao princípio da anterioridade anual quando da entrada em vigor da Lei Complementar nº 190/2022,

⁴⁹ GRANDCHAMP, Leonardo. Discussões a respeito da vigência da Lei Complementar n. 190/2022. Rede Jornal Contábil, R7. Publicado em 08/02/2022. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/discussoes-a-respeito-da-vigencia-da-lei-complementar-n-190-2022/>> Último acesso em 01/11/2022.

⁵⁰ GRANDCHAMP, Leonardo. Discussões a respeito da vigência da Lei Complementar n. 190/2022. Rede Jornal Contábil, R7. Publicado em 08/02/2022. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/discussoes-a-respeito-da-vigencia-da-lei-complementar-n-190-2022/>> Último acesso em 01/11/2022.

que conforme as regras do Direito Tributário Nacional apenas poderia começar a produzir seus efeitos no ano de 2023.

Somente em 05 de janeiro de 2022 ocorreu a publicação da Lei Complementar nº 190/2022, que instituiu e regulamentou a cobrança do ICMS- DIFAL. A referida Lei alterou a Lei Kandir para disciplinar as operações e prestações interestaduais destinadas e consumidores finais não contribuintes, é o que se extrai da sua própria redação. Vejamos:

O artigo 1º da referida Lei determinou quem são os contribuintes do imposto e a sua respectiva hipótese de incidência:

“§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto; II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.”
(NR)

V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: a) o do estabelecimento do destinatário, quando o destinatário ou o tomador for contribuinte do imposto; b) o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto.

.....
§ 7º Na hipótese da alínea “b” do inciso V do caput deste artigo, quando o destino final da mercadoria, bem ou serviço ocorrer em Estado diferente daquele em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente ou o tomador, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será devido ao Estado no qual efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação do serviço. § 8º Na hipótese de serviço de transporte interestadual de passageiros cujo tomador não seja contribuinte do imposto: I - o passageiro será considerado o consumidor final do serviço, e o fato gerador considerar-se-á ocorrido no Estado referido

nas alíneas “a” ou “b” do inciso II do caput deste artigo, conforme o caso, não se aplicando o disposto no inciso V do caput e no § 7º deste artigo; e II - o destinatário do serviço considerar-se-á localizado no Estado da ocorrência do fato gerador, e a prestação ficará sujeita à tributação pela sua alíquota interna.” (NR) “Art. 12.

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

Além disso, ao alterar o artigo 13, IX, “b” da Lei Complementar 87/96, estabeleceu as bases de cálculo aplicáveis à cobrança do ICMS - DIFAL:

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

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

« Art. 13. A base de cálculo do imposto é: (...)

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

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

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

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

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

II - o valor correspondente a:

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

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

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

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

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

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

Portanto, tem-se que a referida Lei veio para regularizar o vício material que eivava a cobrança do ICMS – DIFAL até o julgamento do Tema nº 1.093 pelo E. Supremo Tribunal Federal. A grande controvérsia sobre a edição da referida lei complementar, a qual será esmiuçada no tópico a seguir, é em relação a sua procuração de efeitos, tendo em vista que em seu artigo 3º constou apenas à observância ao princípio da anterioridade nonagesimal, desconsiderando-se a anterioridade anual.

6. A VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL APÓS O JULGAMENTO DO E. STF E DA EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/22

Conforme anteriormente demonstrado, após o julgamento do Tema nº 1.093 pelo E. Supremo Tribunal Federal⁵¹, foi editada a Lei Complementar nº 190/2022, com objetivo de alterar a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.⁵²

⁵¹ BRASIL. Lei Complementar n. 190, de 4 de Janeiro de 2022. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Diário Oficial da União: Brasília, 05/01/2022. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-190-de-4-de-janeiro-de-2022-372154932>> Último acesso em: 01/01/2022.

⁵² BRASIL. Lei Complementar n. 190, de 4 de Janeiro de 2022. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Diário Oficial da União: Brasília, 05/01/2022. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-190-de-4-de-janeiro-de-2022-372154932>> Último acesso em: 01/01/2022.

Apesar da edição da referida Lei, instaurou-se uma grande discussão quanto a produção de seus efeitos, porque, deveriam ter sido observados a esse respeito tanto o Princípio da Anterioridade Anual quanto da Anterioridade Nonagesimal, levando-se em conta a sistemática do Direito Tributário Nacional o artigo 150, III, “b” da Constituição Federal e o artigo 104 do Código Tributário Nacional.⁵³

Significa dizer que, tanto a Constituição Federal quanto a legislação federal são bastante claras ao determinar que **é vedado aos Estados cobrar o tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os tenha instituído ou aumentado.**⁵⁴

Porém, a própria redação da Lei Complementar nº 190/2022, deixou de contemplar o princípio da Anterioridade Anual, fazendo constar em sua redação apenas o Princípio da Anterioridade Nonagesimal. Vejamos a redação de seu artigo 3º:

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.⁵⁵

A “alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal a que se refere o art. 3º acima transcrito, dispõe que:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

Observa-se, portanto, que a remissão ao texto constitucional leva a duas conclusões inequívocas: (a) a Lei Complementar nº 190/2022 reconhece haver instituído/aumentado novo tributo; e (b) a anterioridade da alínea “c” a que refere a Lei

⁵³ BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União: Brasília, 31/10/1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Último acesso em: 01/11/2022.

⁵⁴ BRASIL. Constituição Federal, op. cit.

⁵⁵ BRASIL. Lei Complementar n. 190/2022, op. cit.

Complementar nº 190/2022 deve ser aplicada “observado o disposto na alínea b”, que tem a seguinte redação:⁵⁶

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

Outrossim, a própria Lei Complementar nº 190/2022 prevê que o DIFAL deve observar a anterioridade anual. E nem poderia ser diferente, pois houve flagrante solução de continuidade entre a cobrança do DIFAL até o fim de 2021 e a retomada a partir do advento da Lei Complementar nº 190. Em consequência, aplica-se o princípio da anterioridade anual, que proíbe cobrar tributos “*no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou*”.⁵⁷

Ora, o DIFAL não era exigível no início do ano de 2022 por ausência de lei complementar, sua cobrança não pode ocorrer neste exercício financeiro, nos estritos termos da Constituição. Logo, a exigência só pode ocorrer em janeiro de 2023.

Isso porque, até a produção dos efeitos da LC 190/2022, não havia no ordenamento jurídico normas capazes de permitir a exigência de ICMS-Difal, havendo, portanto, a criação de uma nova relação jurídico – tributária no que concerne ao ICM- Difal.

Se o adquirente sai da posição de não devedor de ICMS para dever o diferencial de alíquota, é nítida a criação de uma **nova relação jurídico-tributária** pela Lei Complementar nº 190/22. Afinal, a norma é responsável por fixar o fato gerador e a base de cálculo do ICMS-DIFAL, definir os contribuintes da exação, estabelecer os procedimentos operacionais para recolhimento do imposto, além de determinar qual o estabelecimento responsável pelo seu recolhimento. Trata-se, portanto, de verdadeira **instituição de tributo**, sujeita à anterioridade anual.

⁵⁶ BRASIL. Constituição Federal, *op. cit.*

⁵⁷ Falta citação

Tanto é assim que a própria Procuradoria Geral da República (“PGR”) se manifestou no sentido de que o ICMS-DIFAL só poderá passar a ser cobrado em 2023, nos autos da ADI nº 7070/DF:⁵⁸

“(...) 2. Extrai-se da tramitação do projeto que resultou na Lei Complementar 190/2022 a intenção do legislador de que a produção dos efeitos do referido diploma legal seja submetida às anterioridades geral e nonagesimal, a confirmar a natureza da exação disciplinada.

3. A anterioridade tributária nonagesimal está atrelada, por expressa determinação constitucional, à observância da anterioridade de exercício (CF, art. 150, III, “c”), ressalvadas disposições constitucionais em sentido contrário. (...) Desse modo, parece claro que o art. 3º da LC 190/2022 submete, por expressa determinação constitucional, bem como pela vontade do legislador, a produção dos efeitos do diploma legal aos princípios constitucionais da anterioridade nonagesimal e da anterioridade de exercício, razão pela qual não há que se falar em eficácia imediata do conteúdo das leis estaduais que tenham instituído o DIFAL-ICMS nas relações jurídico tributárias em que o destinatário não é contribuinte do imposto.”

O entendimento da PGR elucida que a LC nº 190/22 instituiu, de igual maneira, o DIFAL para essa hipótese, e o artigo da norma que remete à anterioridade não a exclui de sua aplicação.

De fato, a lei responsável por instituir/majorar o ICMS-Difal foi editada e promulgada no ano anterior à sua eventual produção de efeitos. No entanto, ela foi editada sem o necessário fundamento de validade, que era anterior lei complementar que regulamentasse a matéria e permitisse a exigência.

Ora: sem norma regulamentadora, a lei que busca exigir o ICMS-Difal não encontra fundamento de validade.

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7070/DF. Rel. Min. Alexandre de Moraes, em julgamento. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6333675>> Último acesso em 01/11/2022. (embora esteja em julgamento, essa citação saiu de algum documento específico, precisa ser citado o documento.

Afinal, como ressaltado acima, o e. STF já decidiu que as leis estaduais que dispõem acerca do ICMS-Difal, muito embora válidas, **remanescerão em estado de latência até o advento da Lei Complementar regulamentadora**, momento em que ganhariam eficácia, como consignado nos autos do Tema nº 1.094 de repercussão geral. E, portanto, deve-se considerar o momento que a norma estadual passa a **produzir efeitos** – ou seja, em 2022, com a publicação da LC 190 – para fins de aplicação do princípio da anterioridade:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TEMA 1093 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS INCIDENTE NA IMPORTAÇÃO DE BENS E MERCADORIAS, POR PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA, COM BASE EM LEI ESTADUAL EDITADA POSTERIORMENTE À PROMULGAÇÃO DA EC Nº 33/2001, PORÉM ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 114/2002. POSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência desta CORTE, no julgamento do RE 439.796-RG (Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tema 171), fixou a orientação de que, “após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços”.

2. Tal imposição tributária depende da edição de lei complementar federal; publicada em 17/12/2002, a Lei Complementar 114 supriu esta exigência.

3. As leis ordinárias estaduais que previram o tributo após a Emenda 33/2001 e antes da entrada em vigor da LC 114/2002 são válidas, mas produzem efeitos apenas a contar da vigência da referida lei complementar.

***4. No caso concreto, o tributo é constitucional e legalmente devido com base na Lei Estadual 11.001/2001, cuja eficácia teve início após a edição da LC 114/2002. (...)**⁵⁹*

Em outras palavras, a instituição/majoração do tributo não advém exclusivamente da publicação de lei estadual, e sim da sua conjunção com a Lei Complementar regulamentadora, o que exige o respeito da anterioridade constitucional por ambas as normas.

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 1.221.330. Rel. Min. Luiz Fux, em 17/08/2020. Disponível em : <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur429394/false>> Último acesso em : 01/22/2022.

Exemplo disso é que o Tribunal de Justiça de São Paulo possui registro de decisões favoráveis ao contribuinte, em 1º e 2º graus, nas quais se aplica o princípio da anterioridade de exercício, legitimando a cobrança do ICMS-DIFAL apenas a partir de janeiro de 2023:

“Conforme mencionado pela autoridade coatora, por ocasião do leading case do tema 1.094, o Supremo Tribunal Federal entendeu, de fato, que a lei local instituidora do tributo publicada após a atribuição de competência tributária pela Constituição Federal e antes da edição da lei complementar veiculadora de normas gerais é válida, porém sua eficácia fica postergada para o momento em que esta ingressar no ordenamento jurídico. (...) Consoante voto do Min. Gilmar Mendes, a anterioridade nonagesimal deveria ser cumprida a partir da Lei Complementar nº 114/02, não se discutindo, na ocasião, a pertinência da anterioridade anual porque a LC 114 havia sido publicada em dezembro de 2002: (...)

Ainda, conforme voto citado, a controvérsia do tema 1.094 guarda relação com o que se decidiu no RE 439.796 RG, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA (Tema 171). Nesse último julgamento, exigiu-se o respeito à anterioridade geral e nonagesimal: (...)

*Aplicado esse precedente, **não há respaldo constitucional na exigência do DIFAL antes de 1º de janeiro de 2023, mesmo que reconhecida a eficácia da lei estadual em razão da edição da lei federal.** Pertinente, ainda, a análise do histórico da tramitação do PLP 32/2021. (...)*

O que se percebe, até pela tramitação dos projetos nas duas casas legislativas, é que os Deputados e Senadores esperavam que a Lei Complementar seria publicada ainda em 2021, já que remetida à sanção em 20/12/2021, mas esta só ocorreu em 2022.

***Fato é, ou bem se reconhece a exigência da anterioridade a partir da LC 190/2022 – seja ela 41onagesimal ou anual -, ou se afasta o comando constitucional para se admitir imediatamente à publicação da LC 190/2022 a produção de efeitos para a cobrança do DIFAL, hipótese esta que se afasta em razão do quanto já foi fundamentado acima, pois a eficácia da lei paulista está sujeita à edição de norma geral que, por sua vez, submete-se à “a regra de anterioridade, que proíbe a tributação antes do início do exercício subsequente, respeitado, em qualquer caso, o prazo de reforço de 90 dias(RE 439.796). Ante ao exposto, CONCEDO A SEGURANÇA (...)**⁶⁰*

“Agravo de instrumento. Mandado de segurança. LC nº 190/2022 e LE nº 17.470/2021. Normatividade do writ. Inocorrência. Hipótese na qual a impetrante não se insurge diretamente contra a lei em tese, mas busca não se sujeitar aos efeitos das Leis vergastadas, a fim de que não sofra os efeitos de sua aplicação.

⁶⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo (16ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de São Paulo) Mandado de Segurança nº 1001443-38.2022.8.26.0053, Juíza Patricia Persicano Pires, 09/02/2022.

Alegação de inconstitucionalidade na cobrança a partir de 13.03.2022. Pedido de suspensão, durante o ano de 2022, da exigibilidade do Diferencial de Alíquota (DIFAL) do ICMS sobre operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto. Lei Complementar nº 190/2022 regulamentando a EC nº 87/2015 e Lei Ordinária Estadual nº 17.470/2021 instituindo a exigência. Medida liminar indeferida. Presença dos requisitos legais para a sua concessão. Tema 1093, STF (RE 1287019). Tese - A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais. LC nº 190/2022, que disciplinou o DIFAL de ICMS em operações envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação publicada apenas em 05.05.2022.

Impossibilidade de o Estado de São Paulo exigir o DIFAL a partir de 13 de março de 2022, com base no disposto na LE nº 17.470/2021. Necessidade de observância do princípio da anterioridade (anual ou nonagesimal). Fumus boni iuris e periculum in mora demonstrados. Decisão reformada. Recurso provido.⁶¹

Por todo o exposto, resta clara a violação ao princípio da anterioridade anual na cobrança do ICMS – Difal, de forma que sua cobrança apenas deveria ser realizada no ano de 2023. Tal questão vem trazendo um enorme contencioso para grandes empresas e, apesar das decisões favoráveis colacionadas acima, infelizmente, os a jurisprudência marjoritáia vem entendendo pela exigência do ICMS – Difal já no ano de 2022.

Ao final, é importante mencionar a ADI nº 7.066, que discute exatamente a inconstitucionalidade do artigo 3º da Lei Complementar nº 190/22, nos seguintes termos :

Requer, por fim, que seja julgado TOTALMENTE PROCEDENTE o pedido, para conferir INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO ao art. 3º, da Lei Complementar nº 190/22, no sentido de que determine seja observada, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “b” e “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal, ou seja, produção de efeitos tão somente a partir de 01º de janeiro de 2023, por tratar-se de medida de direito.⁶²

Nos autos da referida ADI, em 23/09/2022 o Ministro Alexandre de Moraes julgou improcedente o pedido nos seguintes termos:

⁶¹ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo (3ª Câmara de Direito Público). Agravo de Instrumento n. 2040064-52.2022.8.26.0000. Relatora Paola Lorena, 12/04/2022.

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 7.066, Petição Inicial.

JULGO IMPROCEDENTE a ADI 7066, ajuizada pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos ABIMAQ; e PARCIALMENTE PROCEDENTE a ADI 7070, proposta pelo Governador do Estado de Alagoas, e PROCEDENTE a ADI 7078, proposta pelo Governador do Estado de Ceará, em ordem a declarar a inconstitucionalidade da expressão observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal, contida no art. 3º da Lei Complementar 190/2022.⁶³

Na mesma data o Ministro Dias Toffoli pediu vistas. Na data de hoje, o referido Ministro inaugurou divergência, nos seguintes termos:

Voto: JULGO IMPROCEDENTE a ADI 7066, ajuizada pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos ABIMAQ; e PARCIALMENTE PROCEDENTE a ADI 7070, proposta pelo Governador do Estado de Alagoas, e PROCEDENTE a ADI 7078, proposta pelo Governador do Estado de Ceará, em ordem a declarar a inconstitucionalidade da expressão observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal, contida no art. 3º da Lei Complementar 190/2022.⁶⁴

Dessa forma, será necessário aguardar a consolidação do entendimento do E. Supremo Tribunal Federal sobre a matéria para que haja segurança jurídica em relação ao tema.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 7.066, Ministro Alexandre de Moraes, 23/09/2022.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI 7.066, Ministro Dias Toffoli, 04/11/2022.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, resta claro que a Lei Complementar nº 190/2022 deixou de observar o princípio da anterioridade anual quanto a sua produção de efeitos. Em vista de todos os pontos aqui abordados e, tendo em vista os ditames do princípio da legalidade tributária e das próprias disposições gerais sobre o princípio da anterioridade anual, o ICMS Difal apenas poderia começar a ser cobrado no ano de 2023, em observância às próprias disposições constitucionais reguladoras do Direito Tributário.

Tal controvérsia gera um grande contencioso judicial a diversas empresas, porém, os tribunais vêm decidindo pela viabilidade da cobrança do ICMS – Difal, ainda que a Lei nº 190/22 não tenha observado o princípio da anterioridade anual.

Isso coloca em xeque à segurança jurídica, tendo em vista que esta situação pode ser entendida como um precedente e, o princípio da anterioridade anual pode passar a deixar de ser respeitado em outras oportunidades relacionadas a edição de atos normativos que majorem ou criem tributos. A controvérsia apenas será resolvida quando o E. Supremo Tribunal Federal finalizar o julgamento da ADI nº 7.066, o que vinculará todos os órgãos o Tribunais e, portando, o entendimento estará pacificado.

BIBLIOGRAFIA

- AARNIO, Aulis. **Essays on the doctrinal study of law**. Springer: Dordrecht, 2011.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2. ed. 4. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- ATALIBA, Geraldo. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. **Revista de Direito Tributário**, vol. 62. São Paulo : Editora Malheiros, 1992.
- ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: Entre a permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.
- ÁVILA. Humberto. **Teoria da Segurança Jurídica**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. atualizada por Misabel Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BALEEIRO. Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. Rio de Janeiro. Forense, 2015.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União: Brasília, 05/10/1988. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Último acesso em: 01/11/2022.
- BRASIL. Convênio ICMS 93, de 17 de Setembro de 2015. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Diário Oficial da União, 21/08/2015. Despacho nº 180/15. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15> Último acesso em: 18/04/2022.
- BRASIL. Emenda Constitucional nº 87/2015, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre

operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Diário Oficial da União: Brasília, 17/04/2015. Disponível em : <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm> Último acesso em : 29/09/2022.

BRASIL. Lei Complementar n. 190, de 4 de Janeiro de 2022. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Diário Oficial da União: Brasília, 05/01/2022. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-190-de-4-de-janeiro-de-2022-372154932>> Último acesso em: 01/01/2022.

BRASIL. Lei complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Diário Oficial da União: Brasília, 16/09/1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Último acesso em: 04/05/2022.

BRASIL. Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União: Brasília, 31/10/1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm> Último acesso em: 01/11/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 1287019. Rel. Min. Marco Aurélio. Julgado em 24/02/2021. Publicado em 25/05/2021. Disponível em : <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>>. Último acesso em 02/10/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 1.221.330. Rel. Min. Luiz Fux, em 17/08/2020. Disponível em : <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur429394/false>> Último acesso em : 01/22/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 1287019. Rel. Min. Marco Aurélio, 31/08/2020. Disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5994076>> Último acesso em 01/11/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Especial n. 71.410/SP. Rel. Min. Oswaldo Trigueiro. Julgado em 14/04/1971. Publicado em 21/05/1971.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 5439 MC/DF. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4906822>>. Último acesso em: 11/05/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 5464 MC/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf>> Último acesso em: 11/05/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7070/DF. Rel. Min. Alexandre de Moraes, em julgamento. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6333675>> Último acesso em 01/11/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n. 569*. Brasília, DF : 05/01/1977. Disponível em : <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula569/false>> Último acesso em : 01/11/2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 1093*. Disponível em : <<https://portal.stf.jus.br/servicos/dje/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&numero=1287019&classe=RE>> Último acesso em 01/11/2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo (3ª Câmara de Direito Público). Agravo de Instrumento n. 2040064-52.2022.8.26.0000. Relatora Paola Lorena, 12/04/2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo (16ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de São Paulo). Mandado de Segurança nº 1001443-38.2022.8.26.0053, Juíza Patricia Persicano Pires, 09/02/2022.

BRIGAGÃO, Gustavo. Incidência do diferencial de alíquota do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS) na aquisição interestadual de bens destinados ao ativo permanente. In: CARVALHO, Maria Augusta Machado de (coord.). **Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Uihôa Canto**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed., Malheiros: São Paulo, 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 18. ed. rev., ampl., e atual., São Paulo, Malheiros: 2020.

CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed, São Paulo: Malheiros, 2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário** [recurso eletrônico]. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 2018.

CUNHA JR., Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª edição. Salvador/BA: Juspodivim, 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A necessidade da instituição do IVA no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **Reforma tributária e Mercosul**: a instituição do IVA no direito tributário brasileiro. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 18ª edição. São Paulo: Saraiva, 1990.

GRANDCHAMP, Leonardo. **Discussões a respeito da vigência da Lei Complementar n. 190/2022**. Rede Jornal Contábil, R7. Publicado em 08/02/2022. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/discussoes-a-respeito-da-vigencia-da-lei-complementar-n-190-2022/>> Último acesso em 01/11/2022.

JORGE, Alexandre Teixeira. **Aspectos Controvertidos do Diferencial de Alíquotas do ICMS : a questão da reserva de lei complementar**. Revista de Direito Tributário Atual, vol. 46. São Paulo : Instituto Brasileiro de Direito Tributário , 2o Semestre de 2022. Disponível em : <<https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-controvertidos-do-diferencial-de-aliquotas-do-icms-a-questao-da-reserva-de-lei-complementar/>> Último acesso em : 01 /11/2022.

KFOURI JÚNIOR, Anis. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
LIMA, Caroline Floriani Bruhn. **LC 190/22: regulamentação do Difal e a discussão sobre o início de sua cobrança**. Coluna Migalhas de Peso, Migalhas. Publicado em: 07/02/2022. Disponível em <<https://www.migalhas.com.br/depeso/359186/regulamentacao-do-difal-e-a-discussao-sobre-o-inicio-de-sua-cobranca>>. Último acesso em 11/10/2022.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. ICMS. Lei complementar nº 87/96. Operações interestaduais com bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo do contribuinte. Diferencial de alíquota. Inexigibilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 74. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. edição. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª edição. São Paulo. Malheiros, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e os bens de uso. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **ICMS: problemas jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1996.

MANEIRA, Eduardo. **Direito Tributário: O Princípio da Não-Surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey , 1994.

MASSON, Nathalia. **Manual de Direito Constitucional**. 4ª edição, revisada, ampliada e atualizada. Salvador: Juspodivm, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 5. edição revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra Martins. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30ª edição, revista e atualizada até a Emenda Constitucional 71, de 29.11.2012. São Paulo: Malheiros, 02/2013.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 21º Edição. São Paulo: Atlas, 2007.
MOREIRA, Janir Adir. MOREIRA, Alessandra Camargos. **DIFAL não pode ser exigido por falta de Lei Complementar**. Site do Janir Moreira Advogados Associados. Disponível em :
<<https://www.janirmoreira.com.br/DIFAL+n%C3%A3o+pode+ser+exigido+por+falta+de+Lei+Complementar/id/57>> Acesso em : 04/11/2022.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Tributário: estudos de casos e problemas**. São Paulo: Bushatsky, 1973.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. ALABARCE, Marcio Roberto. O sistema de alíquotas do IPI e do ICMS. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito tributário: tributação empresarial**. Série Gvlaw. São Paulo: Saraiva, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2012.

PIRES, Rodrigo. MACEDO, Mikael Pereira. EVANGELISTA, Sara Stéfanas. **A LC 190/2022 à luz da voluntas legis e da voluntas legislatoris**. Coluna Opinião no Consultor Jurídico, Conjur.com.br. Publicado em : 17/02/2022. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-fev-17/opiniao-lc-190-luz-voluntas-legis-voluntaslegislatoris#:~:text=Em%205%20de%20janeiro%20deste,n%C3%A3o%20co ntribuente%20habitual%20do%20ICMS>>. Último acesso em 01/10/2022.

PONTES DE MIRANDA, **Comentários à Constituição de 1967 cm a Emenda n. 1 de 1969**. 2ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1973.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária**. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2002.

ROLIM, João Dácio; e GAEDE, Henrique. Diferencial de alíquota – exigência quanto ao recolhimento após a edição da Lei Complementar nº 87/96. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais**. São Paulo: Dialética, 1997.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCALIA, Antonin. **A matter of interpretation: Federal Courts and the law**. New Jersey: Princeton University Press, 1997.

SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 11ª edição [recurso eletrônico]. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a óptica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**. São Paulo: IBDT, 2021.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 10ª edição revista e atualizada. São Paulo. Saraiva. 2012.

TEIXEIRA, Alexandre Jorge. **Aspectos Contrivertidos do Diferencial de Alíquotas do ICMS: A questão da Reserva da Lei Complementar**. Revista de Direito Tributário Atual. São Paulo : Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020. Disponível em : <https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-controvertidos-do-diferencial-de-aliquotas-do-icms-a-questao-da-reserva-de-lei-complementar/> Último acesso em 26/09/2022.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

