

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

CURSO DE DIREITO

JOÃO GABRIEL ULTRAMARI PACÍFICO

***“A INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE
ALÍQUOTA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E
SERVIÇOS – ICMS – COM BASE NA LEI COMPLEMENTAR 190/2022 PARA O
PERÍODO FISCAL DO ANO DE 2022***

SÃO PAULO

2022

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, gostaria de agradecer aos meus pais, José Carlos Pacífico, e Maria de Fátima Ultramari Pacífico, por todos apoios prestados à mim, não somente durante toda a graduação, mas também ao longo de uma vida inteira. Sem eles muito provavelmente não estaria onde estou hoje, e sou grato absolutamente todos os dias da minha vida por tê-los como pais.

Em segundo, agradeço a minha companheira de vida e namorada, Laura Nunes de Oliveira, por todo apoio prestado a mim nessa trajetória da graduação, colaborando das mais variadas maneiras possíveis para o meu crescimento pessoal e profissional. Sem ela, também não seria possível chegar onde estou hoje.

Em terceiro, agradeço aos meus colegas de sala Julia Gibertoni, Caê Bellanger, Luíza Àgua, João Torquato, Matheus Pinho e Lucas Bianchi por todos os momentos desfrutados dentro das salas de aula, e os inúmeros aprendizados que atingimos em conjunto.

Por fim, agradeço imensamente à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo por ter me proporcionado a vivência universitária que sempre sonhei, na qual não se aprende tudo dentro da sala de aula. Afinal, foi lá que conheci a minha amada, e diversos amigos que levarei pro resto da vida.

Lista de Imagens

Figura 1: Quadro esquematizado da incidência do ICMS na cadeia econômica.....	9
Imagem 2: Vendas online de bens de consumo em bilhões de reais.....	15
Imagem 4: Evolução do número de e-consumidor - em milhões (já fizeram pelo menos uma compra online).....	16
Imagem 5: Evolução na quantidade de shoppers no e-commerce	
Imagem 6: Legislações estaduais instituindo a cobrança do DIFAL.....	25

Sumário

1) Introdução.....	5
2) A sistemática da apuração e cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.....	7
3) A instituição do DIFAL a não contribuinte pela Emenda Constitucional 87/2015 e o Convênio ICMS 93/2015.	13
3.1 - A Emenda Constitucional 87/2015	13
3.2 - O Convênio ICMS 93/2015	18
4) A controvérsia sobre a necessidade da edição de Lei Complementar instituindo a cobrança do DIFAL	23
5) O julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469/DF e do Recurso Extraordinário 1.287.019/DF pelo Supremo Tribunal Federal.....	26
5.1 - Recurso Extraordinário 1.287.019/DF.....	26
5.2 - Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469/DF	30
6) A inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL durante o período fiscal de 2022.	34
6.1 - A publicação da Lei Complementar 190/2022.	34
6.2 - A aplicação do princípio da anterioridade geral e nonagesimal.	34
7) Conclusão.....	37
8) Referências.....	38

1) Introdução

Com o julgamento do Recurso Extraordinário 1.287.019/DF e da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469/DF, o Supremo Tribunal Federal decidiu, sob a sistemática da repercussão geral, pela inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015, em razão destas tratarem de matéria reservada à lei complementar.

Neste sentido, restou assentado através do Tema 1.093 do STF, que a edição de Lei Complementar em 2021 era condição necessária para legitimar a cobrança do diferencial de alíquota (DIFAL) nas operações interestaduais com consumidores finais não contribuintes, a partir de 2022, assim declarando inconstitucional a cobrança do imposto sem observância aos requisitos postulados pela instância máxima do Poder Judiciário quando do julgamento do RE 1.287.019/DF .

Assim, foi apresentado ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar 32/2021, visando instituir a cobrança do DIFAL a partir do ano de 2022.

Ante a tardia aprovação do PLC pelas duas casas do Congresso Nacional, ocorrida somente em meados de dezembro de 2021, com a posterior sanção pelo presidente da república, a publicação da Lei Complementar 190/2022 se deu apenas em 05/01/2022, efetivamente autorizando a cobrança do DIFAL em operações interestaduais com consumidor final não contribuinte.

Diante de tal cenário, emergiram diversas questões de interesse dos contribuintes, entre as quais destaca-se: O imposto é devido a partir de 2022 ou 2023?

Especialmente sobre a cobrança no ano de 2022 ou 2023, em respeito ao comando contido no artigo 150, inciso II, alínea “b” (Anterioridade Geral) da Constituição Federal de 1988, entre as limitações ao poder de tributar, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu.

Conforme acórdão proferido em sede de repercussão geral no Recurso Extraordinário 1.287.019/DF, o ministro Dias Toffoli, na inalterada proposta de modulação de efeitos da decisão, declarou que as cláusulas do Convênio 93/2015 permaneceram vigentes até 31/12/2021, tempo no qual o Congresso, via de lei complementar, poderia ratificá-las.

2) A sistemática da apuração e cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

De início, cumpre destrincharmos os mandamentos contidos no texto original da Constituição Federal de 1988, que norteiam a instituição, apuração e cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em todo território nacional.

Em seu artigo 155, inciso II, a Carta Magna estabelece caber somente aos Estados e ao Distrito Federal à instituição de imposto que recaia sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Neste sentido, observando-se a disposição elaborada pelo legislador constituinte, Carrazza (2010) indica que o ICMS incide, basicamente, sobre três hipóteses:

I	II	III
Operações mercantis, representadas pela circulação de mercadorias com a transferência jurídica do bem;	Operações de prestação de serviços onerosos de transporte, seja ele intermunicipal ou interestadual;	Operações de prestação de serviços de telecomunicação.

Quanto à primeira (I), conforme ensina o Professor Roque Antonio Carrazza (2010), cumpre salientar que a incidência do ICMS nesta hipótese, ao contrário do que muitos pensam, é restrita à tributação das operações mercantis onerosas, não recaindo, então, meramente sobre mercadorias, muito menos sobre a sua circulação, uma vez necessária a transferência jurídica do bem. *In verbis*:

“De fato, a Constituição não prevê a tributação de mercadorias, por meio de ICMS, mas, sim, a tributação de operações relativas à circulação de mercadorias, isto é, de operações que tenham por objeto circulação de mercadorias. Os termos circulação e mercadorias qualificam operações tributadas por via de ICMS. Não são todas as operações jurídicas que podem ser tributadas, mas apenas as relativas à circulação de mercadorias, que,

ainda por cima, sejam onerosas (v.g., as compras e vendas mercantis) (...)."
1

Ainda quanto ao artigo 155 da CF, em seu parágrafo 2º², o constituinte dispõe sobre os critérios gerais aos quais o imposto deverá se submeter, destacando-se como sua característica principal a sua feição multifásica, posto que é calculado sobre o valor entremeadado em cada operação, compreendida entre a saída do produtor a entrega ao consumidor final.

Com relação à feição multifásica do imposto, podemos afirmar que o ICMS é um tributo não-cumulativo, ao passo que os valores a recolher em uma determinada operação de circulação de mercadorias, ou prestação de serviços, deverão ser compensados com os valores referentes à operação subsequente, conforme prescreve o artigo 155, §2º, inciso I da CF.

Nas palavras do Professor Luís Eduardo Schoueri (2021)³.

"(...) a tributação plurifásica não cumulativa implica que a cada etapa considere--se a tributação já ocorrida em transações anteriores, recolhendo--se, a cada transação, apenas o plus incidente sobre o valor acrescido, de modo que, idealmente, a carga tributária suportada pelo

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. (1ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, pág. 96)

² Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** (11ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021, pág. 445)

consumidor reflita a manifestação de capacidade contributiva que ele manifesta no ato do consumo.(...)” (grifo nosso)

Para fins elucidativos, destaco a representação gráfica de uma cadeia econômica na qual incide o ICMS, com o destaque à sistemática de compensação dos créditos relativos aos recolhimentos ensejados pelas operações anteriores.



Figura 1: Quadro esquematizado da incidência do ICMS na cadeia econômica

Fonte: <https://www.dicionariofinanceiro.com/icms/>

Nesta toada, por se tratar de um tributo que tem por objeto o consumo, tal metodologia de apuração foi desenhada visando transferir o encargo financeiro ao consumidor final da mercadoria ou serviço, não onerando, assim, o faturamento dos contribuintes contidos nas diversas cadeias econômicas.

Ainda, quanto à feição nacional do ICMS, em seus ensinamentos sobre Direito Tributário, o Professor Luís Eduardo Schoueri destaca:

“(...) o constituinte prestigiou o caráter nacional do imposto já que mesmo valores recolhidos em outra unidade da federação devem gerar um crédito a ser abatido contra o imposto devido na etapa subsequente.(...)”⁴

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** (11ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021, pág. 449)

Vale ressaltar que a não cumulatividade não impede a incidência monofásica do ICMS. A Lei Complementar 192/2022, visando a facilitação da fiscalização, determinou que os combustíveis listados em seu artigo 2º ensejam a incidência única do imposto, portanto de maneira monofásica, *in verbis*:

*Art. 1º Esta Lei Complementar define, nos termos da alínea h do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, os combustíveis sobre os quais incidirá **uma única vez** o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações se iniciem no exterior. (BRASIL, 2022, Art. 1º) (grifo nosso)*

*Art. 2º Os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o ICMS, qualquer que seja sua finalidade, são os seguintes:
I - gasolina e etanol anidro combustível;
II - diesel e biodiesel; e
III - gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado do gás natural. (BRASIL, 2022, Art. 2º)*

Ainda com relação ao artigo 155 da Constituição Federal, em seu parágrafo 2º, inciso II, o legislador traz alguns critérios quanto à isenção e a não incidência do tributo. Estas, quando ocorridas, não implicam em crédito a ser compensado na operação posterior, como determina a sistemática da não cumulatividade, bem como ensejam a anulação dos créditos referentes às operações anteriores, salvo disposição legal em contrário, em ambos os casos.

Já em seu inciso III, o §2º do artigo 155 da CF, o legislador entendeu por trazer ao escopo da incidência do ICMS o princípio da seletividade, em caráter de dever, ainda que utilizado o termo “poderá ser seletivo”, considerando tratar-se de norma cogente de observância obrigatória⁵, guiando-se, então, pela relevância à nação bem como pela essencialidade dos produtos ou serviços comercializados.

Logo, produtos que tenham o caráter essencial, como os componentes da cesta básica de alimentos, por exemplo, ensejam a incidência de alíquotas

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. (5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, pág. 255)

menores, ou benefícios fiscais que garantam menor onerosidade aos consumidores, posto serem itens indispensáveis à garantia da dignidade da pessoa humana, ou de enorme relevância à sociedade, em linha com o princípio da capacidade econômica.

Nas palavras do Professor Roque Antonio Carrazza.

“As mercadorias e os serviços de primeira necessidade devem, necessariamente, necessariamente, ser menos onerados, por via de ICMS, que os supérfluos ou santuários. Por trás destas ideias está presente, em última análise, o princípio da capacidade econômica, pelo qual, quem, em termos econômicos, tem mais, há de ser mais onerado, do que quem tem menos.”⁶

Neste sentido, o artigo 3º do Anexo II do Decreto nº 45.490/2000, o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo - RICMS/SP, o qual trata de benefício fiscal concedido aos produtos da cesta básica, listado em seus incisos.

Artigo 3º - (CESTA BÁSICA) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações internas com os produtos a seguir indicados, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (sete por cento) (Convênio ICMS-128/94, cláusula primeira): (...)
(...) II - leite em pó;
III - café torrado, em grão, moído e o descafeinado, classificado na subposição 0901.2 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH;
IV - óleos vegetais comestíveis refinados, semi-refinados, em bruto ou degomados, exceto o de oliva, e a embalagem destinada a seu acondicionamento; (...) (ESTADO DE SÃO PAULO, Art. 3º Anexo II RICMS/SP)

Quanto às alíquotas, a Constituição atribui competência ao Senado Federal, mediante provocação por parte do Presidente da República, ou por 1/3 dos senadores e aprovação em maioria absoluta, para fixar a alíquota incidente nas operações e prestações de exportação e interestaduais, nos termos do inciso IV do artigo 155 da CF.

Ainda, com relação às alíquotas incidentes nas operações internas, em seu inciso V, alínea “a”, o artigo 155 da CF atribui ao Senado, em caráter

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. (5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, pág. 255)

facultativo, a fixação das alíquotas mínimas, mediante provocação de $\frac{1}{3}$ dos membros e aprovação em maioria absoluta,

Já em sua alínea “b”, o legislador entendeu por atribuir ao Senado, apenas em caso de resolução de conflitos de interesse de Unidades Federativas, a fixação de alíquota máxima incidente nas operações e prestação de serviços internas.

Quanto à parametrização entre as alíquotas incidentes nas operações interna e interestaduais, o legislador constituinte optou por estabelecer que, salvo deliberação coletiva das Unidades Federativas, a primeira não poderá ser inferior à segunda, conforme descrito pelo inciso VI do artigo 155 da CF.

No que diz respeito às operações que destinassem produtos ou serviços a consumidores finais não localizados na Unidade Federativa de origem, o texto constitucional original previa que quando destinada a não contribuinte do imposto (consumidor final), tomar-se-ia pela alíquota aquela fixada para as operações internas, nos termos da redação do inciso VI, alínea “b”, revogada pela Emenda Constitucional nº 93/2015.

Já para as operações que destinassem produtos ou serviços aos contribuintes do imposto, ou seja, as empresas, tomar-se-ia pela alíquota aquela fixada para as operações interestaduais, nos termos da redação do inciso VI, alínea “a”, também revogada pela Emenda Constitucional nº 93/2015.

Finalmente, com relação ao diferencial de alíquota, o legislador constituinte optou por restringir a sua incidência apenas à hipótese das operações destinadas a contribuintes do imposto. Sendo assim, inexistia relação jurídico-tributária envolvendo a Unidade Federativa do destinatário e a empresa remetente ou prestadora.

Entretanto, com o advento da já citada Emenda Constitucional nº 93/2015, os legisladores entenderam por expandir a incidência do DIFAL, conforme será destrinchado a seguir.

3) A instituição do DIFAL a não contribuinte pela Emenda Constitucional 87/2015 e o Convênio ICMS 93/2015.

3.1 - A Emenda Constitucional 87/2015

Não é novidade que algumas regiões específicas do Brasil, como Sul e Sudeste, representam parcelas extremamente expressivas do volume de operações mercantis praticadas a nível nacional. Isto porque dispõem de nível maior de estrutura e investimento em setores como da indústria e da logística.

Tal cenário acarreta enorme desproporcionalidade de montantes arrecadados pelas Unidades Federativas, em especial nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais, as quais até 2016 não ensejavam o recolhimento do Diferencial de Alíquota do ICMS ao estado do destinatário.

Neste sentido, foi considerando tal discrepância de arrecadação e visando dirimir-lá que os legisladores editaram a Emenda Constitucional nº 87/2015, mudando, de maneira substancial, a regra de incidência do Diferencial de Alíquota do ICMS.

Publicada em 16 de abril de 2015, produzindo efeitos apenas a partir de 1º de janeiro de 2016, a EC nº 87/2015 alterou a redação do §2º do artigo 155 da Constituição Federal, especificamente dos incisos VI e VII, os quais possuíam as seguintes redações.

“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;”*
(BRASIL, 1998, Art 155, §2º CF)

“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;” (BRASIL, 1998, Art 155, §2º CF)

Com as alterações, inserções e revogações trazidas pela EC 87/2015, passaram a ter as seguintes redações.

“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;” (BRASIL, 2015, Art 155, §2º CF)

“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;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;
(BRASIL, 2015, Art 155, §2º CF)

Logo, a incidência do Diferencial de Alíquota do ICMS não mais se restringe apenas à hipótese de saída interestadual à contribuinte do imposto como antes previa o inciso VII do artigo 155 da CF, passando a abranger as saídas aos consumidores finais localizados em outra UF,

Quanto ao responsável pelo recolhimento do imposto, a Carta Magna atribui-o ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto, ou ao remetente, quando praticada operação de venda destinada a não contribuinte do imposto (consumidor final).

Cumprе esclarecer que tal mudança na regra matriz de incidência do Diferencial de Alíquota do ICMS se deu, em grande parte, pela rápida mudança do perfil do consumidor brasileiro, com destaque ao avanço expressivo do comércio eletrônico no país, comumente denominado de *e-commerce*.

Em seu glossário de termos estatísticos, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) assim define uma transação de comércio eletrônico.

“Uma transação de comércio eletrônico é a venda ou compra de bens ou serviços, realizada em redes de computadores por métodos especificamente projetados para o propósito de recebimento ou colocação de pedidos. Os bens ou serviços são encomendados por esses métodos, mas o pagamento e a entrega final dos bens ou serviços não têm de ser efetuados online. Uma transação de comércio eletrônico pode ser entre empresas, famílias, indivíduos, governos e outras organizações públicas ou privadas. Estão incluídos os pedidos feitos pela web, extranet ou intercâmbio eletrônico de dados. O tipo é definido pelo método de colocação do pedido.”⁷

⁷ Disponível em <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4721>

Para fins demonstrativos, observemos os dados coletados pela E-bit Informações acerca do comércio eletrônico varejista no Brasil e sua evolução ao longo dos anos.

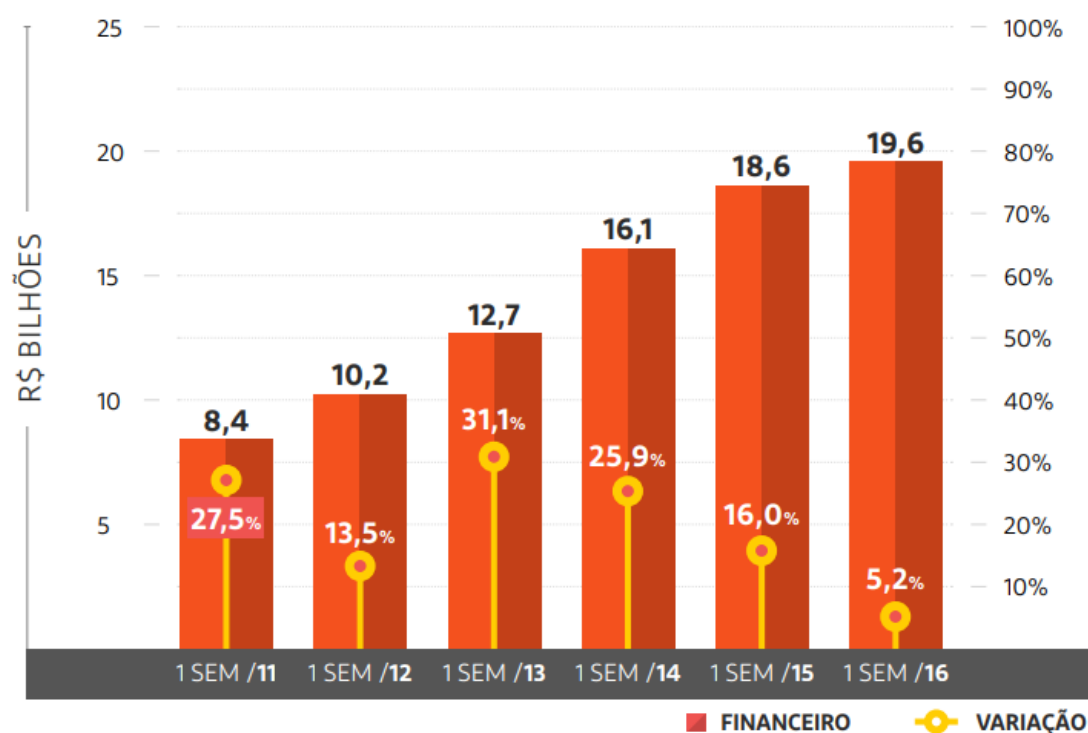


Imagem 2: Vendas online de bens de consumo em bilhões de reais

Fonte : E-bit Informações, Relatório Webshoppers 34ª edição (2016)

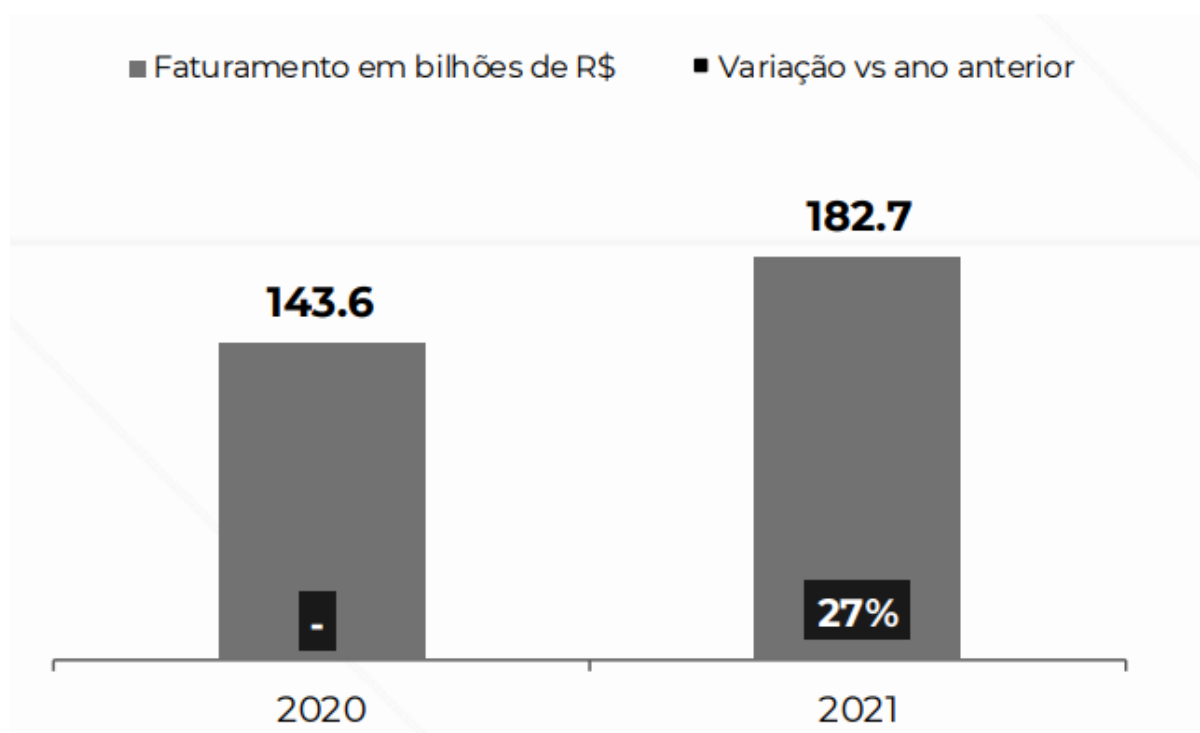


Imagem 3: Evolução do comércio eletrônico brasileiro

Fonte : E-bit Informações, Relatório Webshoppers 45ª edição (2021)



Imagem 4: Evolução do número de e-consumidor - em milhões (já fizeram pelo menos uma compra online)

Fonte : E-bit Informações, Relatório Webshoppers 30ª edição (2014)

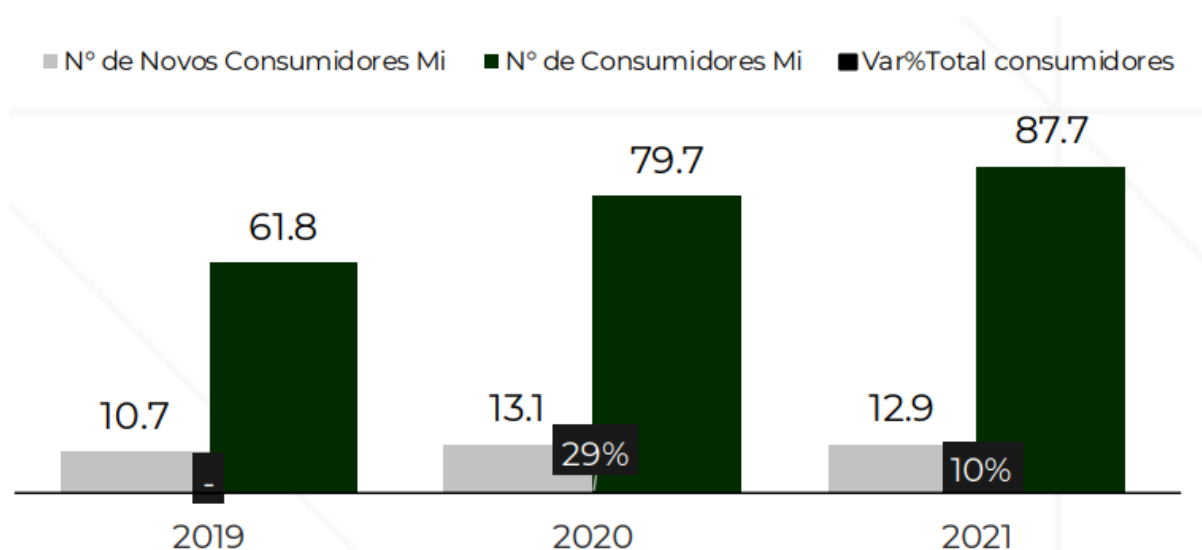


Imagem 5: Evolução na quantidade de shoppers no e-commerce

Fonte : E-bit Informações, Relatório Webshoppers 45ª edição (2021)

Neste sentido, observa-se que do ano de 2009 até o ano de 2021, o mercado brasileiro varejista do comércio eletrônico obteve acréscimo em 398,29% de consumidores ativos, os quais realizaram pelo menos uma compra através da internet. Ainda, quanto à evolução das vendas realizadas através do comércio eletrônico, do ano de 2011 até o ano de 2021 houve acréscimo em 2075%.

Por lógica, considerando as operações praticadas no comércio eletrônico serem predominantemente saídas interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, aos Estados do Norte e Nordeste, que possuem a grande parte destes consumidores, configurou-se, na regra matriz anterior à EC 87/2015, grande desvantagem, favorecendo os estados das regiões Sul e Sudeste, que dispõem de infraestrutura e indústria melhor desenvolvida, acarretando a disparidade no volume de operações mercantis praticadas nestas regiões.

Como já dito, tal problemática fora endereçada através da edição da EC 87/2015, a qual, visando dispor sobre a partilha da arrecadação realizada ante à hipótese da venda ao consumidor final localizado em outra UF, adicionou ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) o artigo 99, que assim dispõe:

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

Ante ao cenário exposto, originou-se uma lacuna legislativa acerca dos elementos essenciais para exação do tributo, posto que até aquele momento ainda não havia Lei Complementar que regulamentasse a matéria.

Neste sentido, valendo-se de tal lacuna os Estados e o Distrito Federal, através do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), firmaram o Convênio ICMS nº 93/2015, a fim de definir, de forma mais concreta, as regras para cobrança do imposto, considerando a ausência de disposições específicas na Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), a qual, conjuntamente

à Constituição Federal, embasava a redação das leis que instituíram o DIFAL nos Estados.

3.2 - O Convênio ICMS 93/2015

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, atribui competência exclusiva à Lei Complementar para dispor sobre as normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente no que diz respeito aos seguintes pontos elencados em suas alíneas.

“Art. 146 (...)

(...) 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 e*
- 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.”⁸*

Especificamente quanto ao ICMS, a Constituição Federal dispõe, no rol disposto no artigo 155, §2º, inciso XII, caber somente à Lei Complementar, em matéria de ICMS, tratar dos seguintes assuntos:

“Art. 155 (...)

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

(...) XII - Cabe à Lei Complementar:

- a) definir seus contribuintes;*
- b) dispor sobre substituição tributária;*
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;*
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;*
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”*
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;*
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

⁸ Artigo 146, inciso III, alíneas “a”, “b”, “c” e “d” da Constituição Federal de 1988.

*h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b ;
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.”⁹*

Por tanto, observando as alíneas supracitadas, podemos concluir que a Lei Complementar funciona, no ordenamento jurídico brasileiro, como elemento limitador da competência tributária dos Estados.

Neste sentido, o Professor Paulo de Barros Carvalho, nos ensina que tal sistemática se dá “em respeito ao princípio federativo, com o objetivo de, respeitadas as diversidades entre as regiões, promover o valor igualdade, refletido na homogeneidade da tributação pelo ICMS”.¹⁰

Quanto ao DIFAL, conforme explanado no item anterior, a edição da EC 87/2015 ocasionou a gênese de uma lacuna legislativa acerca dos elementos que norteiam a competência legislativa dos estados para instituir a cobrança do imposto, estabelecidos através da edição de Lei Complementar, ante toda a lógica jurídica previamente exposta.

Diante de tal lacuna, utilizava-se a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), conjugada à Constituição Federal, considerando ser esta lei a vigente que dispunha sobre as diretrizes do ICMS . Entretanto, tais diplomas não possuíam dispositivos que viessem a suprir essa demanda legislativa acerca dos critérios para cobrança do imposto pelos estados.

Logo, com a movimentação conjunta dos Estados-membros e o Distrito Federal, através do Conselho Nacional de Política Fazendária, e baseando-se no artigo 100 do Código Tributário Nacional, e o artigo 34, §8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), foi firmado o Convênio nº 93/2015 a fim de endereçar a problemática da lacuna legislativa ora discutida. In verbis.

⁹ Artigo 155, §2º, inciso XI, alíneas “a”, “b”, “c”, “d”, “e”, “f”, “g”, “h”, “i” da Constituição Federal de 1988.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS*. In: Martins, Ives Gandra da Silva: CARVALHO, Paulo de Barros. **Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no Âmbito do ICMS**. (São Paulo: Noeses. 2012. pág. 51)

CTN

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:(...)

(...) IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. (BRASIL, Art. 100, CTN)

ADCT

“Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.(...) (BRASIL Art. 34, ADCT)

(...) § 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, **não for editada a lei complementar** necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, “b”, **os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio** celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, **fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.**” (BRASIL, Art. 34, ADCT) (grifo nosso)

Durante anos, até o julgamento da ADI 5.469 e do RE 1.287.019 pelo Supremo Tribunal Federal, perduraram os ditames elencados pelas cláusulas do Convênio 93/2015, as quais foram de extrema importância à instituição do DIFAL pelos Estados e Distrito Federal.

Para fins de adequação à seara da presente discussão, nos limitamos a observar apenas as cláusulas objeto de controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI 5.469.

Em sua cláusula primeira, o referido diploma delimita o escopo das operações e prestações que estariam sujeitas à observância das diretrizes ali expostas, sendo elas as “que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.”¹¹

Já em sua cláusula segunda, a norma trata de elementos essenciais da obrigação tributária, referentes ao critério quantitativo da regra matriz de incidência do tributo.

Quanto às alíquotas, o referido dispositivo determina a utilização da interna prevista no Estado de destino para o cálculo do valor total devido na operação, e da interestadual para o cálculo do montante devido ao estado de origem, sendo o valor a recolher a diferença entre os montantes calculados.

¹¹ Cláusula 1º do Convênio ICMS nº 95 de 17 de setembro de 2015.

Já com relação à base de cálculo, em seu parágrafo 1º, o citado dispositivo determina que esta será única e correspondente ao valor da operação ou preço do serviço prestado. Em seguida, ainda no mesmo dispositivo, o parágrafo 1-A traz as fórmulas para o cálculo do imposto devido. In verbis.

“Cláusula segunda (...)

(...) § 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem

Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º;

ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.” (BRASIL, Cláusula segunda, Convênio ICMS 93/2015)

Em sua cláusula terceira, o convênio trata da compensação dos créditos, trazendo vedação à dedução do débito resultante das operações anteriores com o débito do imposto relativo ao diferencial de alíquota a ser pago ao estado do destinatário.

Isto porque o dispositivo é expresso ao determinar que o abatimento a ser realizado deverá ser do débito correspondente ao imposto devido ao estado do remetente ou prestador, nos termos estabelecidos pelos artigos 19 e 20 da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), os quais tratam da não cumulatividade do imposto. In verbis.

Lei Kandir

“Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de **creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento**, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.” (BRASIL, Art. 19 e 20, LC 87/96)*

No que diz respeito à legislação a ser observada quando da ocorrência do fato gerador do diferencial de alíquota, a cláusula sexta da norma estabelece que o contribuinte situado no estado de origem da operação, ou prestação, deverá, necessariamente, observar o arcabouço legal da Unidade Federativa de destino da mercadoria ou serviço.

Por fim, quanto à cláusula nona do convênio, decidiu-se por estender, no que refere-se ao imposto devido à UF de destino, a abrangência das disposições ali contidas às empresas de pequeno porte e microempresas optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos, comumente denominado de Simples Nacional.

Entretanto, cumpre destacar que, no que concerne à cláusula nona, por meio da concessão de medida cautelar proferida em sede da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.464/DF, o Ministro Relator Dias Toffoli entendeu por afastar a aplicabilidade do dispositivo, ainda no ano de 2016, voltando a ser objeto de análise em julgamento posterior. In verbis.

*“Pelo exposto, concedo a medida cautelar pleiteada, ad referendum do Plenário, para **suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015** editado pelo CONFAZ, até o julgamento final da ação.” (grifo nosso) (Brasil, Superior Tribunal Federal, ADI 5.464/DF. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data de julgamento: 12/02/2016. Decisão Monocrática)¹²*

Ante ao relatado, demonstra-se patente o motivo pelo qual as cláusulas em questão foram julgadas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Isto porque tratam de matéria reservada à Lei Complementar, incorrendo, então, em extrapolação da competência tributária constitucional atribuída aos Estados-membros e ao Distrito Federal, a qual, por força dos artigos 146 e 155 da CF, caracteriza-se como suplementar.

¹² Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf>

4) A controvérsia sobre a necessidade da edição de Lei Complementar instituindo a cobrança do DIFAL

Conforme exposto anteriormente, até que o Supremo Tribunal Federal fixasse, através do Tema 1.093, o entendimento pela necessidade da edição de Lei Complementar para cobrança do diferencial de alíquota, utilizou-se o Convênio 93/2015, junto à Lei Kandir (LC 87/96) e à Carta Magna.

Entretanto, não faltou discussão por parte dos contribuintes a fim de emplacar a tese que aponta que a definição dos critérios trazidos pelo citado convênio usurpou a competência tributária da União, atribuída pelo artigo 146, inciso III, para editar normas gerais em matéria de legislação tributária.

Em seus ensinamentos, o Professor Renato Lopes Becho, assim define o que se entende por normas gerais em matéria de legislação tributária.

“Por normas gerais entendemos aquelas de conteúdo amplo e aplicação abrangente, intermediárias entre os princípios e as simples regras jurídicas. No caso específico, as normas gerais serão aquelas que balizarão os institutos mencionados, impondo molduras para todos os entes da Federação. Portanto, tais leis complementares terão natureza de lei nacional (...)”¹³ (grifo nosso)

Ainda, especificamente quanto à previsão contida no artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, o qual trata da regulação pela edição de Lei Complementar da forma pela qual os Estados, em acordo coletivo, concedam e revoguem isenções, incentivos e benefícios fiscais, o Professor Roque Antonio Carrazza, ensina que tal norma “deve limitar-se a estabelecer a forma e oportunidade - nunca o conteúdo - dos convênios interestaduais e distritais, em matéria de ICMS.”¹⁴

Neste sentido, partindo do pressuposto que as Leis Complementares balizam a competência tributária suplementar das leis estaduais, por lógica, não haveria espaço para que os Estados e o Distrito Federal tratassem sobre os critérios específicos da exação sem a existência de norma destinada a

¹³ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. (3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, pág. 375)

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. (5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, pág. 313)

definir as diretrizes gerais para edição de leis ordinárias instituindo a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS.

Sobre a matéria, o professor Luís Eduardo Schoueri nos ensina.

“No ordenamento positivo brasileiro, cumpre as funções acima, por excelência, o Código Tributário Nacional. Conquanto editado sob a forma de lei ordinária (Lei n. 5.172/66), a matéria que ele regulou é, hoje, por força do art. 146 acima referido, reservada pela Constituição à lei complementar. **Por tal razão, apenas uma lei complementar poderia inovar em tais matérias.**” ¹⁵ (grifo nosso)

Diante disso, tem-se que por se tratar de nova relação jurídico-tributária a ser formada entre os contribuintes e o Estado, somente poderia tratar de matéria ora discutida a Lei Complementar nacional.

Entretanto, considerando a LC 87/96 (Lei Kandir), bem como a Constituição Federal, não dispor sobre os critérios essenciais pormenorizados, como o momento da ocorrência do fato gerador, sujeito passivo da obrigação tributária e a responsabilidade tributária, bem como os estados brasileiros dependerem da exação de tributos para o seu funcionamento, passaram a editar leis estaduais, instituindo a cobrança do imposto.

Para tanto, valeram-se dos artigos 11, inciso II, 12, inciso XIII e 13, inciso IX, parágrafo 3º da Lei Complementar 87/96, a fim de adequar-se à previsão contida no já mencionado artigo 155, parágrafo 2º da Constituição Federal.

Abaixo, elencam-se algumas das leis estaduais responsáveis pela instituição do diferencial de alíquota.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** (11ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021, pág. 82)

LEGISLAÇÕES INSTITUINDO A COBRANÇA DO DIFAL	
RO	Lei nº 3.583/2015
GO	Lei nº 19.021/2015
DF	Lei nº 5.546/2015
MS	Lei nº 4.743/2015
AP	Lei nº 1.948/2015
MT	Lei nº 10.337/2015
ES	Lei nº 10.446/2015
PA	Lei nº 8.315/2015
MA	Resolução Administrativa GABIN nº 29/2015

Imagem 6: Legislações estaduais instituindo a cobrança do DIFAL

Fonte : O Autor.

5) O julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469/DF e do Recurso Extraordinário 1.287.019/DF pelo Supremo Tribunal Federal.

5.1 - Recurso Extraordinário 1.287.019/DF

Diante do questionamento expressivo dos contribuintes acerca da problemática relativa à inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota com base no Convênio ICMS 93/2015, a discussão chegou ao plenário do Supremo Tribunal Federal, através do julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF, o qual restou assim ementado.

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015. ICMS. OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES EM QUE HAJA A DESTINAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS LOCALIZADO EM ESTADO DISTINTO DAQUELE DO REMETENTE. INOVAÇÃO CONSTITUCIONAL. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR (ART. 146, I E III, A E B; E ART. 155, § 2º, XII, A, B, C, D E I, DA CF/88). CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA E SEXTA DO CONVÊNIO ICMS Nº 93/15. INCONSTITUCIONALIDADE. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO E FAVORECIDO DESTINADO A MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. SIMPLES NACIONAL. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR (ART. 146, III, D, E PARÁGRAFO ÚNICO, DA CF/88). CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO ICMS Nº 93/15. INCONSTITUCIONALIDADE.

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

2. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15.

3. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/2015 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, à luz do art. 146, inciso III, d, e parágrafo único, da Constituição Federal.

4. Tese fixada para o Tema nº 1.093: “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”.

5. Recurso extraordinário provido, assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/1, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte.

6. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, de modo que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.” (STF - RE 1.287.019/DF, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 25/05/2021)

Quanto à matéria discutida, cumpre destacar que a esta fora reconhecida repercussão geral, considerando extrapolar os limites subjetivos do litígio, demonstrada a enorme relevância econômico-jurídica. Neste sentido, a ementa da decisão.

ICMS – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015 – ARTIGO 155, § 2º, INCISOS VII e VIII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – REGULAMENTAÇÃO – LEI COMPLEMENTAR – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ADEQUAÇÃO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA.

Possui repercussão geral controvérsia sobre a necessidade de edição de lei complementar, visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL, nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes. (STF - ARE: 1237351/DF, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 18/06/2020, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 04/08/2020)

Por maioria, o plenário do Tribunal entendeu por declarar a inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS 93/2015, considerando estas tratarem de matéria reservada à Lei Complementar.

Neste sentido, foi julgado pelo plenário do Supremo Tribunal Federal o Tema de nº 1.093, fixando o entendimento acerca da “necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não

contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015”.¹⁶

Quanto à ação, trata-se de Recurso Extraordinário interposto pela empresa Madeiramadeira Comércio Eletrônico S.A. em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, no qual fora negado provimento à apelação apresentada pela autora, concluindo que a cobrança do diferencial de alíquota não estaria condicionada à edição de Lei Complementar, considerando a EC 87/2015 não apresentar nova hipótese incidência, mas apenas designar a alíquota aplicável à hipótese de saída a não contribuinte do imposto localizado em outra UF.

Neste sentido, pleiteou a autora pelo reconhecimento do direito de não recolher aos cofres públicos os montantes referentes ao diferencial de alíquota. Isto sob o fundamento de que a EC 87/2015, ao editar a redação do artigo 155, §2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal, ensejando, portanto, a cobrança do DIFAL nas operações e prestações destinadas a não contribuintes do imposto, localizados em outra UF, incorreu na criação de nova relação jurídico tributária, portanto nova possibilidade de incidência, gerando, assim, a necessidade da edição de Lei Complementar, conforme prescrição do artigo 146, inciso III e 155, §2º, inciso XII da CF.

Ainda, cumpre destacar que tal entendimento é balizado pelos precedentes do próprio Supremo Tribunal Federal, citando-se os julgados relativos aos Recursos Extraordinários de nº 439.796/PR e 474.267/RS, nos quais o Ministro Joaquim Barbosa, entendeu pela necessidade de edição de Lei Complementar para disciplina da cobrança do ICMS em importação por pessoa física e jurídica, não contribuinte do imposto.

No voto do Ministro Relator, o Sr. Dias Toffoli, acolhido por maioria no plenário, resta claro que a EC 87/2015 não esgotou os critérios relativos à regra matriz de incidência tributária do imposto, fazendo-se necessária, então, a edição de Lei Complementar, conforme competência atribuída à União pela Constituição Federal. In verbis.

¹⁶ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=1093>

*“Indaga-se: A sistemática introduzida pela Emenda de nº 87/2015 exauriu a regra matriz do tributo, prescindindo da exigência constitucional de veiculação da matéria via lei complementar? A resposta é desenganadamente negativa. **A nova disciplina, no que estabelecida a cobrança do diferencial de alíquota em favor da unidade federativa de destino, imputado ao remetente o recolhimento, encerra dados de ordem material, espacial e pessoal, sinalizando imprescindível a espécie legislativa.** Especificamente quanto ao ICMS, o constituinte foi incisivo: reiterou a exigência de lei complementar versando elementos básicos do tributo, entre os quais contribuinte e local da operação, a teor do artigo 155, § 2º, inciso XII. O fez, considerado o envolvimento de ordens jurídicas parciais, presente a competência de cada Estado, a ensejar a fixação de parâmetros nacionais objetivando evitar sobreposição de regimes” (STF - RE 1.287.019/DF, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 25/05/2021) (grifo nosso)*

Quanto à necessidade da edição de Lei Complementar no âmbito do ICMS, o Professor Luís Eduardo Schoueri nos ensina:

“Não há como duvidar de que o constituinte quis uma lei complementar a que se submetessem as ordens jurídicas parciais, quando se vê, no artigo 155, que é aquele diploma legislativo que fica encarregado de dar os contornos básicos dos tributos estaduais. Especialmente no caso do ICMS, um imposto sobre o consumo, não seria tolerável que cada legislador estadual tivesse a mais ampla liberdade na sua conformação, sob pena de se pôr em risco a própria unidade do mercado nacional. Assim é que o inciso XII do § 2º daquele dispositivo impõe que a lei complementar descreva a espinha dorsal do imposto.”¹⁷

Logo, concluímos que por se tratar de um imposto com caráter nacional, incidente sobre o consumo, não haveria espaço para atribuição de autonomia dos Estados-membros e Distrito Federal para dispor livremente sobre os critérios delineados pela Constituição Federal, sob pena de comprometimento da unidade do mercado brasileiro (SCHOEURI, 2011, Pág. 90).

No que diz respeito ao efeito da decisão, uma vez reconhecida a repercussão geral, o entendimento firmado no julgamento passa a operar efeitos *erga omnes*, conforme previsão contida no artigo 927 do Código de

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário** (11ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021, pág. 90)

Processo Civil ¹⁸, e vinculante apenas ao Poder Judiciário, ao passo que ao Poder Executivo o efeito vinculante depende da edição de ato próprio.¹⁹

Ainda, quanto ao termo de vigência da decisão, o Tribunal entendeu por modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta, passando a produzir efeito apenas no exercício fiscal do ano de 2022.

Ao fim do julgamento, restou firmada 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.” (STF - RE 1.287.019/DF, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 25/05/2021)

5.2 - Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469/DF

Em linha com o posicionamento firmado no Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF, o Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade (efeito vinculante), através do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF, reafirmou o posicionamento pela necessidade da edição de Lei Complementar para possibilitar a exação do diferencial de alíquota. Senão vejamos.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEGITIMIDADE ATIVA DA ASSOCIAÇÃO AUTORA. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/15. ICMS. OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES EM QUE HAJA DESTINAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS LOCALIZADO EM ESTADO DISTINTO DAQUELE DO REMETENTE. INOVAÇÃO CONSTITUCIONAL. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. (ART. 146, I E III, A E B; E ART. 155, § 2º, XII, A, B, C, D E I, DA CF/88). CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA E SEXTA DO CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015. INCONSTITUCIONALIDADE.

¹⁸ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

¹⁹ Disponível em: <https://sperling.adv.br/publicacoes/5-pontos-sobre-o-efeito-vinculante-das-decisoes-judiciais/>

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO E FAVORECIDO DESTINADO A MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. SIMPLES NACIONAL. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR (ART. 146, INCISO III, D, E PARÁGRAFO ÚNICO CF/88). CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO ICMS Nº 93/2015. INCONSTITUCIONALIDADE. CAUTELAR DEFERIDA NA ADI Nº 5.464/DF, AD REFERENDUM DO PLENÁRIO.

1. A associação autora é formada por pessoas jurídicas ligadas ao varejo que atuam no comércio eletrônico e têm interesse comum identificável. Dispõe, por isso, de legitimidade ativa ad causam para ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade (CF/88, art. 103, IX).

2. Cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e estabelecer normas gerais sobre os fatos geradores, as bases de cálculo, os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição e a obrigação tributária (art. 146, I, e III, a e b). Também cabe a ela estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, podendo instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições.

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

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

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

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

7. A LC nº 123/06, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional –, trata de maneira distinta as empresas optantes desse regime em relação ao tratamento constitucional geral atinente ao denominado diferencial de alíquotas de ICMS referente às operações de saída interestadual de bens ou de serviços a consumidor final não contribuinte. Esse imposto, nessa situação, integra o próprio regime especial e unificado de arrecadação instituído pelo citado diploma.

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

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

10. Ação direta julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal.

11. Modulação dos 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 presente julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso. (STF - ADI: 5469 DF, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 25/05/2021)

Quanto ao processo, trata-se de ação ajuizada pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM) pugnando pela declaração da inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS 93/2015, ante à ofensa aos artigos 5º, caput, incisos II e XX; 37; 59; 61; 69; 145, § 1º; 146, caput e Inciso III, alíneas a, b, c e d; 146-A; 150, Incisos I, II, III, alíneas a, b e c, e Inciso IV; 152; 154; 155, § 2º, Incisos I e XII, alínea g; 167, IV; 170, Inciso IX, e 179 da Constituição Federal.

Nos termos do item 5 da ementa supracitada, restou confirmada a ausência de competência dos convênios firmados entre os Estados-membros, e o Distrito Federal, para dispor sobre os critérios complementares acerca da regra matriz de incidência do imposto, como a base de cálculo e alíquota, ou os contribuintes. Portanto, fora declarada a inconstitucionalidade das cláusulas supracitadas, considerando tratarem de matéria reservada à Lei Complementar.

Neste sentido, ainda em linha com o decidido no RE nº 1.287.019/DF, o Tribunal entendeu por acatar a proposta de modulação apresentada pelo Ministro Dias Toffoli, a qual entendia pela produção de efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta apenas a partir do exercício fiscal do ano de 2022, devendo o Congresso

Nacional editar Lei Complementar a fim de convalidar as legislações estaduais que disponham sobre o tema. In verbis.

“As cláusulas ficariam vigentes até 31 de dezembro de 2021, tempo no qual o Congresso Nacional poderá ratificá-las por meio de lei complementar. Ratificar é modo de dizer; enfim, o Congresso poderá ponderar sobre elas, editando uma lei complementar”

Em síntese, para que ocorresse a exação do tributo ainda no ano de 2022, o legislativo federal deveria aprovar Lei Complementar que tratasse das diretrizes do diferencial de alíquota, norteadas as normas estaduais que instituíram o imposto.

6) A inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL durante o período fiscal de 2022.

6.1 - A publicação da Lei Complementar 190/2022.

Ante ao cenário exposto, em atendimento ao posicionamento firmado pelo Superior Tribunal Federal, fora encaminhado ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 32/2021, visando alterar a Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), a fim de iniciar a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS no ano de 2022.

Entretanto, considerando o atraso por parte do Senado Federal e a Câmara dos Deputados, a aprovação, em plenário, do diploma legal se deu apenas em 02/12/2021, sendo encaminhada para sanção pelo Presidente da República, vindo a ser publicada a Lei Complementar 190/2022 apenas em 05/01/2022, instituindo formalmente a cobrança do diferencial de alíquota.

Considerando a publicação tardia da Lei, instaurou-se grande dúvida entre os contribuintes acerca do termo de vigência para o início da cobrança.

6.2 - A aplicação do princípio da anterioridade geral e nonagesimal.

Inaugurando as disposições acerca das limitações ao poder de tributar, a Constituição Federal, em seu artigo 150, inciso III, alínea “b” ²⁰, traz vedação aos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) referente a cobrança de tributos no mesmo exercício fiscal em que os tenha criado ou majorado.

Tal previsão sintetiza o chamado princípio da anterioridade geral, o qual deriva do princípio da legalidade. Cumpre destacar que este é caracterizado como cláusula pétrea em nossa Constituição Federal, conforme nos explica o Professor Renato Lopes Becho.

²⁰ 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;

*“No princípio da anterioridade, um tributo só pode ser exigido se a lei que o criou ou majorou entrou em vigor no exercício (ano) anterior. Assim, em outras palavras, a lei que instituiu um tributo tem de ser votada, aprovada, sancionada e publicada no ano anterior (até 31 de dezembro) para ser exigida no ano posterior. **É uma cláusula pétrea, como reconheceu o Supremo Tribunal Federal (ADIn 939/DF, rel. Min. Sydney Sanches), ao julgar a Emenda Constitucional nº 3 de 17-2-93.**”*²¹ (grifo nosso)

Entretanto, diante da prática comumente adotada pelos entes federativos de publicar legislações instituindo tributos no último dia do exercício fiscal (31 de dezembro), a fim de iniciar a cobrança no dia seguinte.

Tal prática se encontrava em plena consonância com o ordenamento jurídico pátrio, entretanto, visando a garantia de maior segurança aos contribuintes, o constituinte derivado, através da edição da EC nº 42/2003, entendeu pela adição ao artigo 150, inciso III, da alínea “c”²², trazendo vedação aos entes federativos de cobrar tributos antes do decurso do prazo de 90 dias, a serem contados da data da publicação da lei que os criou ou majorou.

Cumprе destacar que ao inserir o referido comando, o constituinte derivado entendeu por atrelar a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal à observância do princípio da anterioridade geral, evidenciado pela utilização dos termos “observado o disposto na alínea b”.

Logo, quando uma lei que institui ou majora tributos for publicada em lapso inferior aos noventa dias para o término do exercício fiscal, aplica-se a regra da anterioridade geral, iniciando a sua vigência no primeiro dia do exercício seguinte. Já quando publicado em lapso superior, faz-se necessária a contagem dos 90 dias para que se inicie a produção de efeitos da norma.

Com relação à Lei Complementar 190/2022 não poderia ser diferente. Isto porque, conforme assentado pelo Supremo Tribunal Federal no

²¹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. (3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, pág. 353)

²² 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;

julgamento da ADI 5.569/DF, a EC 87/2015 foi responsável pela criação de nova relação jurídico-tributária,

“(...)A EC nº 87/15 criou uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. Houve, portanto, substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária. O ICMS incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna.” (STF - ADI: 5469 DF, Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 24/02/2021, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 25/05/2021)

Nestes termos, resta claro que a LC 190/2022 configura hipótese de subsunção ao princípio da anterioridade geral, pois assim mesmo determinou o legislador federal ao editar o referido diploma legal. Senão vejamos a redação dada ao artigo 3º da referida norma.

*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.** (BRASIL, art. 3º, LC 190/2022) (grifo nosso)*

Conforme demonstrado anteriormente, o constituinte derivado ao inserir na Constituição Federal a positivação do princípio da anterioridade nonagesimal, determinou que previamente à sua aplicação, deverá ser observado o princípio da anterioridade geral. Neste sentido, a Associação Brasileira de Advocacia Tributária em seu pedido para ingresso como Amicus Curiae na ADI nº 7.066.

*“(...) a falta de menção expressa à alínea “b” por parte do art. 3º da LC 190/2022 é absolutamente desnecessária, já que **a observância da alínea “c” pressupõe a aplicação indissociável da alínea “b”, a não ser nos casos em que o próprio texto constitucional (no caso, o § 1º do art. 150) assim excepcione.**” (Pedido da ABAT para ingresso como Amicus Curiae na ADI nº 7.066.)*

Logo, considerando o ICMS não configurar nenhuma das exceções à aplicação da anterioridade anual, não haveria o que falar em inaplicabilidade do princípio da anterioridade geral, uma vez a norma em questão ter sido publicada apenas em 05/01/2022.

7) Conclusão

Ainda que as Fazendas Estaduais venham se posicionando no sentido de que a máxima da anterioridade anual não seria aplicável à Lei Complementar, uma vez a LC 190/2022 ter sido editada a fim de atender à reserva de Lei Complementar, e não efetivamente cobrar tributos, considerando a incompetência da União para fazê-lo, a posição do legislador quanto à observância do princípio é patente.

Isto porque, para além da previsão contida no artigo 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual determina a observância do princípio da anterioridade nonagesimal para início da vigência, a qual não se dissocia da anterioridade geral por natureza, o §1º do artigo 150 da Constituição Federal, responsável por elencar as exceções à aplicação da anterioridade geral, em nada dispõe sobre o ICMS.

Nesta toada, contribuintes do Brasil inteiro estão se dirigindo às instâncias do Poder Judiciário, a fim de ver garantida a aplicação da interpretação correta da positivação dos princípios constitucionais, considerando o seu condão de vincular de maneira rigorosa o nosso ordenamento jurídico. Nas palavras de Roque Antonio Carrazza.²³

"(...) princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam."

Citam-se como grande exemplo de provocação do Poder Judiciário acerca da matéria do princípio constitucional da anterioridade, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066, a qual ainda tramita no Supremo Tribunal Federal.

Em conclusão, considerando os ditames constitucionais acerca dos princípios da anterioridade geral e nonagesimal, tendo em vista que a LC nº 190/2022 somente foi publicada em 2022, conclui-se que a exação somente pode ser cobrada a partir do primeiro dia de 2023.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito Constitucional tributário**. (11ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p.31)

8) Referências

- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. (5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, pág. 255)
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. (5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, pág. 255)
- CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. (5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, pág. 313)
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário (11ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021, pág. 445)
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário (11ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021, pág. 449)
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário (11ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021, pág. 82)
- BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário. (3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, pág. 353)
- BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário. (3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, pág. 375)
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito Constitucional tributário. (11ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p.31)
- CARRAZZA, Roque Antonio. Reflexões sobre a Obrigação Tributária. (1ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, pág. 96)
- ECO, Umberto. “Como se Faz uma Tese”. São Paulo: Perspectiva, 24ª edição.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A Concessão de Isenções, Incentivos ou Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS. In: Martins, Ives Gandra da Silva: CARVALHO, Paulo de Barros. Guerra Fiscal. Reflexões sobre a Concessão de Benefícios Fiscais no âmbito do ICMS. (São Paulo: Noeses. 2012. pág. 51)
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário (11ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021, pág. 90)

DO AMARAL, Ana Clara Fonseca et al. OS IMPACTOS FINANCEIROS DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE ICMS RESULTANTES DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS NAS EMPRESAS DO E-COMMERCE. HUMANIDADES E TECNOLOGIA (FINOM), v. 23, n. 1, p. 248-260, 2020.

GOLDMAN, Michel. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS E O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS OPERAÇÕES COM NÃO CONTRIBUINTES. Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, v. 8, n. 1, p. 123, 2017

NETO, Arthur M. Ferreira. A Cobrança Antecipada de Diferencial de Alíquota de ICMS (“DIFAL Antecipatório”) e o Dever de Coerência no Julgamento do Tema n. 517 de RG do STF. Revista Direito Tributário Atual, n. 49, p. 127-183, 2021.

PAIVA FILHO, André Luiz Barreto de. ICMS nas operações interestaduais: conflitos decorrentes da partilha entre os estados. 2018.

Constituição Federal de 1988 -

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm#adct

EC 87/1996 -

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm

EC 3/1993 -

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc03.htm#art1

LC 24/1975 -

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp24.htm

LC 87/1996 (Lei Kandir)

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm

LC 190/2022

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm

LC 192/2022

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp192.htm

Convênio ICMS 93/2015 -

https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15

Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF -

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955431>

Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF -

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>

Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.070/DF

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15351270147&ext=.pdf>