

# A COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS (DIFAL) E A LEI COMPLEMENTAR Nº 190/22: NOVO TRIBUTO OU MERA REPARTIÇÃO DE RECEITAS?

**PINTO, Francine Almeida<sup>a</sup> ; MACEDO, Suélem<sup>b</sup>**



<sup>a</sup> francinealmeida22@hotmail.com  
<sup>b</sup> suelem.macedo@unifagoc.edu.br

<sup>a</sup> Graduada em Ciências Contábeis - Graduanda em Direito - UNIFAGOC

<sup>b</sup> Doutoranda em Administração Pública - Procuradora Jurídica e Professora do Curso de Direito - UNIFAGOC

## RESUMO

O objetivo geral do presente estudo consistiu em analisar as implicações da Lei complementar nº. 190/22 na cobrança do Diferencial de Alíquotas de ICMS (DIFAL) pelos fiscos estaduais brasileiros, apontando os principais posicionamentos adotados. Quanto aos procedimentos metodológicos, adotou-se uma abordagem qualitativa, à luz das normas jurídicas constitucionais e legais brasileiras, bem como apontamentos doutrinários e jurisprudenciais. Para tanto, parte-se de um estudo dos princípios tributários e da vigência da Lei Complementar nº 190/22, sendo importante entender a respeito do ICMS e todo seu contexto histórico. Os resultados apontam decisões no sentido de que a Lei Complementar veio para sanar um vício formal deixado na Emenda Constitucional nº 87/15, mas sem qualquer inovação relevante no tratamento da matéria, portanto, não há de se falar em violação ao princípio da anterioridade.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Difal. Segurança jurídica. Não surpresa. Anterioridade.

## INTRODUÇÃO

Previsto no art. 155, inciso II da Constituição Federal (BRASIL, 1988), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) trata-se de um tributo estadual e tem como fato gerador toda operação que envolva circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte e comunicação. Segundo o referido artigo, o valor arrecadado com o ICMS incidente nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte - aquele que compra para seu uso e consumo, sem realizar nenhuma atividade de revenda ou transformação para venda - seria destinado ao estado de origem, ou seja, para o estado do fornecedor ou o prestador do serviço.

No entanto, o crescimento das vendas no e-commerce, que aumentou de forma significativa a parcela de receitas públicas, trouxe um desequilíbrio fiscal aos Estados, visto que a concentração de receitas ficava, em geral, nas regiões Sul e Sudeste, que eram as unidades remetentes. Em virtude disso, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional nº. 87/2015 (BRASIL, 2015), dando nova forma ao art. 155 da Constituição Federal. Buscou-se, com a referida alteração, modificar a repartição dos recursos do ICMS, contribuindo para a diminuição das desigualdades das regiões menos desenvolvidas do país. Com a nova regra estabelecida foi criado, portanto, um rateio para garantir aos

Estados consumidores parte dessa arrecadação em todas as operações interestaduais. Trata-se do chamado DIFAL ou diferença de alíquota, que representa a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual do Estado remetente (PAULA, 2021).

Para validar os efeitos da EC87/2015 (BRASIL, 2015), era preciso uma regulamentação pelos Estados. Nesse diapasão, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio ICMS 93/2015 (CONFAZ, 2015), trazendo nova forma de apuração do Diferencial de Alíquotas em operações interestaduais de mercadorias e serviços a consumidor final, contribuintes ou não, do ICMS. Em 24/02/21, contudo, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, nos autos do Recurso Extraordinário 1.287.019 (Tema 1093 de repercussão geral) (BRASIL, 2021a) e da ADI nº 5.469/DF (BRASIL, 2021b), a constitucionalidade das cláusulas 1<sup>a</sup>, 2<sup>a</sup>, 3<sup>a</sup>, 6<sup>a</sup> e 9<sup>a</sup> do Convênio ICMS 93/15 (CONFAZ, 2015), com modulação de seus efeitos. Acrescentou, ainda, que a cobrança do DIFAL só poderia ser realizada através de Lei Complementar, a partir do ano de 2022.

Após a exigência do STF, foi editada a Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022 (BRASIL, 2022), que permitiu a cobrança do DIFAL. Entretanto, a lei em questão está dividindo os Estados e contribuintes no tocante ao início de sua vigência, de modo que a produção de seus efeitos vem sendo objeto de discussões e demandas judiciais. Isso porque a norma prevê, em seu artigo 3º, que a produção de seus efeitos deverá observar o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal, ou seja, 90 dias após sua publicação, em respeito ao princípio da anterioridade nonagesimal.

Assim, instituído ou majorado um tributo, a respectiva cobrança só pode ser realizada após o transcorrer de, no mínimo, noventa dias da data da publicação da lei instituidora/majoradora (ALEXANDRE, 2017). Vale lembrar, ademais, que o ICMS é um tributo sujeito ao princípio da anterioridade anual, previsto na Constituição Federal em seu art. 150, III, “b”, sendo vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (ALEXANDRE, 2017).

Essa discussão sobre a data em que se inicia a vigência da LC nº 190/2022 (BRASIL, 2022a) já chegou ao STF por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 7.066 (BRASIL, 2022b), proposta pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (Abimaq). De relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, a demanda tem por objetivo que os ministros do Supremo Tribunal Federal declarem que a cobrança do diferencial de alíquota seja obrigatória apenas em 2023, tendo em conta o princípio da anterioridade. Há outras duas ações, ajuizadas pelos governos do Ceará e de Alagoas, solicitando o contrário, ou seja, a possibilidade da cobrança do imposto já em 2022, obedecendo apenas ao princípio da noventena.

Os agentes arrecadadores - no caso, os Estados - manifestaram, através de publicações de comunicados, decretos e afins, por meio de suas Secretarias de Fazenda, que a LC nº. 190/22 se trata de mera norma de partilha de recursos; portanto, não se

fala em anterioridade anual. Por outro lado, os contribuintes entraram com mandado de segurança alegando tratar-se de um novo tributo com base de cálculo e relação jurídica distintas; portanto, existindo nova relação jurídica, haveria de se observar o princípio da anterioridade tributária.

Assim, frente à problemática apresentada e à falta de consenso quanto à vigência da referida lei, o presente estudo busca responder ao seguinte questionamento: quais as implicações jurídicas da Lei complementar nº. 190/22 na cobrança do diferencial de Alíquotas de ICMS (DIFAL) pelo fisco dos estados brasileiros? Diante do exposto, este trabalho tem como objetivo geral analisar as implicações da Lei complementar nº. 190/22 na cobrança do Diferencial de Alíquotas de ICMS pelos fiscos estaduais brasileiros.

Especificamente, esta pesquisa pretende: (a) compreender o histórico legal da cobrança do DIFAL no Brasil; (b) apresentar os posicionamentos jurisprudenciais que discutem os efeitos da Lei complementar nº. 190/22 na cobrança do DIFAL; (c) analisar a cobrança do DIFAL à luz dos princípios da não-surpresa, segurança jurídica e anterioridade.

O presente estudo visa contribuir para esse debate, apontando os principais posicionamentos adotados pela jurisprudência brasileira e as consequências dessas interpretações para o fisco e para as empresas. Trata-se de uma lei recente que deveria ter pacificado a cobrança do DIFAL pelos estados, porém a sua interpretação à luz dos princípios tributários tem ocasionado diversas discussões e demandas judiciais. Tudo isso, somado à atualidade da lei e à incipienteza de trabalhos sobre as suas implicações jurídicas, torna relevante a elaboração do estudo proposto.

Em termos metodológicos, seguindo a classificação de Cervo, Bervian e Silva (2007), o estudo pode ser qualificado, quanto à sua natureza, como básico; quanto aos tratamentos dos dados, como uma pesquisa qualitativa; e. quanto aos fins, como exploratória. A pesquisa exploratória consiste em “buscar mais informações sobre determinado assunto de estudo. Tais estudos têm por objetivo familiarizar-se com o fenômeno ou obter uma nova percepção dele e descobrir novas ideias” (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007, p. 63).

A pesquisa pode, ainda, ser definida como bibliográfica e documental. Segundo Gil (2002), a pesquisa bibliográfica é aquela em que se tem uma gama de material já elaborado, tais como livros e artigos científicos, que possibilitam a rápida obtenção de informações sobre determinado assunto, ou a localização das obras que as contêm. Já a documental se vale em especial de material impresso para leitura que não recebeu nenhum tratamento analítico (GIL, 2002).

Este artigo encontra-se dividido em cinco seções, começando por esta introdução. Em seguida, a segunda seção analisará a cobrança do Diferencial de Alíquotas de ICMS (DIFAL) à luz dos princípios tributários. A terceira apresentará o histórico da cobrança do Diferencial de Alíquotas, trazendo seus conceitos e normas. Na quarta seção, serão apresentados os resultados e, por fim, as considerações finais.

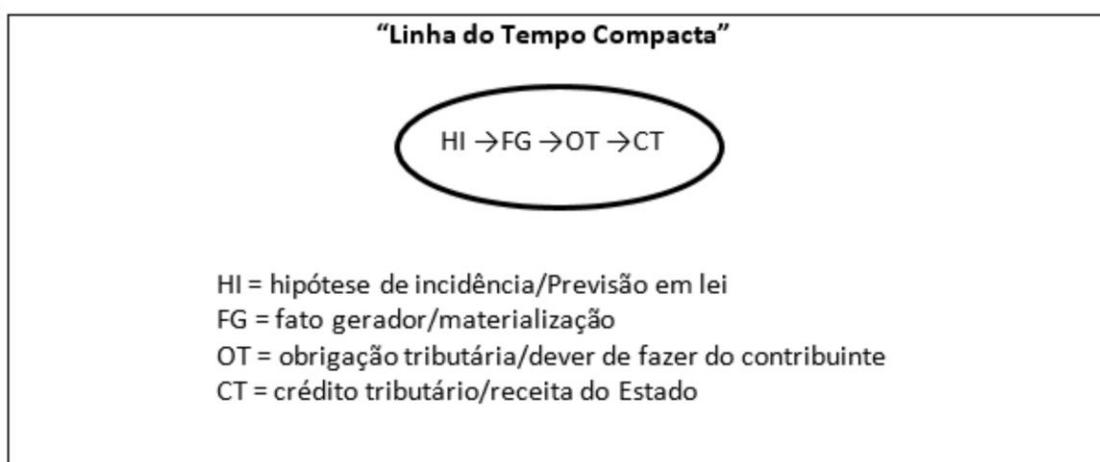
## A COBRANÇA DE IMPOSTOS NO BRASIL À LUZ DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

O Sistema Tributário Brasileiro é formado por um conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais reciprocamente harmônicas, que organizam os elementos constitutivos do Estado e visam regular a instituição, a cobrança, a arrecadação e a partilha de tributos (HARADA, 2020). Para que essas normas sejam aplicadas, é preciso existir uma relação jurídica que fará nascer a obrigação tributária, relação essa composta por uma série de etapas formando uma linha do tempo, começando pela Hipótese de Incidência, seguida pelo Fato Gerador, da Obrigação Tributária e do Crédito Tributário. Cabe lembrar, ainda, que não haverá obrigação tributária sem o preenchimento de todos os itens que lhe antecedem (SABBAG, 2019).

A relação jurídica entre o fisco e o contribuinte sempre se inicia com a hipótese de incidência, que é o momento abstrato, previsto em lei, passível de tributação, ou seja, é o motivo pelo qual nascerá uma relação jurídica tributária do contribuinte/pessoa física ou jurídica para com o Estado/fisco. Depois da hipótese de incidência, surge o fato gerador que materializou a obrigação tributária. A obrigação tributária pode ser principal, prevista no art. 113, §1º do Código Tributário Nacional (CTN), ou acessória, com previsão no art. 113, §2º do mesmo dispositivo legal (BRASIL, 1966).

Com isso, o fisco vai efetuar o lançamento constituindo o crédito tributário, devendo o contribuinte realizar a sua quitação. Efetuando o pagamento, o crédito se extingue. Caso o contribuinte pague quantia maior, o que se denomina pagamento indevido, nasce dessa relação o direito à restituição. Portanto, quando não paga o crédito devido, o contribuinte será inscrito em dívida ativa, sendo ajuizada contra ele uma ação de execução fiscal (SABBAG, 2019). O Quadro 1 sintetiza a linha do tempo da relação jurídica tributária.

**Quadro 1:** Síntese da linha do tempo da relação jurídica tributária



Fonte: elaborado pela autora com base em Sabbag (2019).

A obrigação principal se inicia por força de lei; a obrigação acessória, pelo conjunto completo da legislação, como lei complementar, lei ordinária, medida provisória, decreto, ato infralegal, portaria ou regulamento. Ressalta-se, porém, que só uma lei em sentido formal pode criar uma obrigação principal, cujo pagamento é denominado tributo. Por sua vez, o tributo é gênero dividido em cinco espécies, quais sejam, impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e o empréstimo compulsório.

Os tributos, para serem criados e cobrados, precisam estar submetidos a uma série de princípios norteadores do direito tributário, a fim de existir um limite para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, no exercício de suas atribuições, sigam de maneira correta as imposições legais necessárias ao funcionamento harmônico do Estado (RECK, 2018).

A hipótese de incidência está diretamente ligada ao princípio da legalidade (art. 150, I CF/88 e art. 97 do CTN). A existência de um tributo depende de previsão legal; dessa forma, não há uma cobrança tributária sem uma lei em sentido formal anterior que o crie, uma lei ordinária como regra; somente por uma lei em sentido formal que se cria e extingue um tributo, que altera a sua base de cálculo, que isenta e suspende o crédito tributário. Não se pode cobrar tributos sem que antes tenha sido criada a hipótese de incidência.

O Princípio da Legalidade, como uma diretriz maior, representa um dos pilares do estado democrático de direito; por consequência, tal princípio se estende a todos os ramos do direito. O artigo 5º, II da CF, conceitua-o: Ninguém será obrigado a fazer algo ou deixar de fazer senão em virtude da lei (BRASIL, 1988). Os limites postos ao poder de tributar, impedindo sua utilização de forma arbitrária, devem ser observados sob pena de inconstitucionalidade, o princípio da legalidade visa impedir abusos por partes das autoridades e uma possível discricionariedade na cobrança dos tributos (GUERRA, 2012).

Nessa perspectiva, deve ser observado o princípio da irretroatividade da lei, segundo o qual a cobrança do tributo só poderá ocorrer quando o fato gerador acontecer após a vigência da lei que o instituiu ou majorou. Tal princípio visa garantir segurança jurídica, sendo aplicável a todos os ramos do direito, servindo de fundamento também aos princípios da legalidade e anterioridade.

O princípio da anterioridade, por sua vez, trata-se de uma vedação ao princípio da não surpresa, de modo que o fisco deve observar um lapso temporal para cobrar o contribuinte. Esse princípio divide-se em duas espécies: a anterioridade anual (art. 150, III, “b”, CF/88) e a anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”, CF/88). O primeiro tem relação com o exercício financeiro da cobrança, que é anual; começa dia 1º de janeiro e termina 31 de dezembro. Logo, a cobrança só poderá ocorrer no exercício seguinte à majoração ou criação de um tributo, o que possibilitará ao sujeito passivo organizar sua vida econômica sem que seja surpreendido, no meio do exercício financeiro, com exigências tributárias imprevistas (HARADA, 2020).

O princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena surgiu com a EC 42/2003 (BRASIL, 2003) que acrescentou a alínea “c” no art. 150, III da Constituição Federal,

limitando o fisco à obediência de um prazo mínimo de noventa dias entre a data da publicação de uma lei que majorasse ou criasse tributo. A Anterioridade Nonagesimal passou a ser uma garantia para os contribuintes, pois lhes assegurou um período mínimo de dias para que adequassem o orçamento para a nova cobrança (ALEXANDRE, 2017).

Resumindo, instituído ou majorado o tributo, a respectiva cobrança só pode ser realizada após o transcorrer de, no mínimo, noventa dias da data da publicação da lei instituidora/majoradora e desde que já atingido o início do exercício subsequente em observância ao princípio da anterioridade anual (ALEXANDRE, 2017). O Quadro 2 ilustra os princípios tributários apresentados até aqui.

**Quadro 2:** Síntese dos princípios tributários

Princípio	Objetivo
Princípio da Legalidade	A existência de um tributo depende de previsão legal.
Princípio da Irretroatividade	A lei nova que institua ou aumente tributos somente é aplicada aos fatos geradores que virão no futuro.
Princípio da Anterioridade anual	A Lei deve ser publicada antes do inicio do exercício em que ela será aplicada.
Princípio da Anterioridade Nonagesimal	A respectiva cobrança só pode ser realizada após o transcorrer de, no mínimo, noventa dias da data da publicação da lei instituidora/majoradora

Fonte: elaborado pela autora.

Por derradeiro, é importante diferenciar tributo de repartição de receitas. A instituição ou majoração de um tributo é competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme disposto nos arts. 147 a 156 da CF/88 (BRASIL, 1988). Estes entes federativos podem instituir por lei própria, cobrar e fiscalizar um tributo. Em contrapartida, a repartição das receitas diz respeito à distribuição do produto da arrecadação tributária, na qual as referidas entidades são beneficiárias da arrecadação que uma delas instituiu ou cobrou (HARADA, 2020).

Cabe ressaltar, também, que alguns tributos, apesar de serem instituídos por Lei Ordinária, em alguns aspectos são submetidos constitucionalmente à Lei Complementar. O ICMS, por exemplo, é um imposto estadual, regulamentado por Lei Ordinária, porém uma grande quantidade de temas relacionados ao ICMS deve ser disciplinada por lei complementar da União, conforme dispõe o art. 155, § 2º, XII da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Um dos temas a ser citado é a inclusão do §2º do art. 155 da CF/88 nos incisos VII e VIII, que instituiu o DIFAL, trazendo alterações na forma de recolhimento, devendo seu conteúdo ser regulamentado por Lei Complementar (HARADA, 2020).

Assim, quando uma obrigação tributária surge, para identificar a vigência da norma em questão, a Lei 190/22, cabe analisar se trata-se de um tributo instituído ou majorado, se foi uma alteração nos dispositivos legais já existentes ou repartição de receitas e a aplicação dos princípios constitucionais.

## **HISTÓRICO DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS (DIFAL): conceitos gerais e normas**

Um melhor entendimento acerca deste imposto requer uma breve análise histórica do seu surgimento no Direito Tributário Brasileiro. O imposto sobre operações com mercadorias já era cobrado no Brasil na década de 20 do século passado, chamado de IVM - Imposto sobre Vendas Mercantis, que mudou na década de 40, para o IVC - Imposto sobre Vendas e Consignações (ROSA, 2012).

Tanto o IVM quanto o IVC eram impostos sobre consumo que tinham a venda como hipótese de incidência, até que a mercadoria chegasse às mãos do consumidor final. O IVC, utilizado desde a década de 40, incidia sobre as operações mercantis de forma cumulativa e ocorria em todas as fases da circulação, do produtor até o consumidor, obtendo uma incidência em cascata, o que gerava distorção no ciclo econômico e muitas críticas dos doutrinadores (ROSA, 2012).

Após uma reforma tributária, surgiu o Imposto sobre Circulação de Mercadoria - o ICM, por meio da Emenda Constitucional nº 18, do ano de 1965 (BRASIL, 1965). O referido imposto era baseado no modelo do imposto sobre valor adicionado francês, que trazia um elemento interessante: a não cumulatividade, segundo a qual poder-se-ia compensar o imposto pago anteriormente, gerando maior justiça na relação tributária, fazendo com que o contribuinte recolhesse apenas sobre o valor agregado (ROSA, 2012).

Em anos seguintes, o princípio da não cumulatividade manteve-se sem alterações. A Constituição Federal de 1988 seguiu a prerrogativa da não cumulatividade, apenas atualizando a redação anterior utilizada, através do artigo 155, que inaugura o Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), incorporando os impostos sobre combustíveis, energia elétrica e minerais, já que estes bens também são de circulação. Posteriormente, houve um acréscimo das prestações de serviços e transportes ao ICMS, caracterizando a forma como esse imposto funciona atualmente (SILVA, 2016).

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. § 2.º 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.(...) III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços. (BRASIL, 1988).

Conforme redação originária do art. 155 da Constituição Federal de 1988, quando uma empresa vendia sua mercadoria para um não contribuinte, o total do imposto a ser arrecadado ficava para o estado de origem, prejudicando aqueles estados que não tinham a cadeia produtiva muito forte. Com o avanço da internet, o comércio eletrônico

cresceu consideravelmente, alterando a forma de consumo do povo brasileiro, e as vendas online ultrapassaram as barreiras dos estados. Por pressão dos estados menos favorecidos, houve uma mudança na forma de recolhimento, que foi alterada com a EC 87/2015, chamada de emenda do comércio eletrônico (SILVA; CLAUDINO, 2022). A aprovação da EC 87/2015, veio para apaziguar a guerra fiscal entre os estados de origem e destino em se tratando de compra e venda de mercadoria. A nova emenda trouxe uma nova regra, passando a vigorar com a seguinte redação (SILVA; CLAUDINO, 2022):

Art. 155. (...)

§ 2º (...)

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, 1988).

Dessa forma, o adquirente que for consumidor final da mercadoria e não for contribuinte do imposto deverá recolher alíquota interestadual para o estado de origem e, concomitantemente, recolher a diferença entre a alíquota interna e a interestadual para o estado de destino. A alteração da norma foi muito bem vista pela maioria dos estados, pois trouxe equilíbrio financeiro ao intermediar o que antes estava desigual (PAULA, 2021 ).

Apesar do sucesso da EC 87/2015, algumas lacunas não foram supridas, pois, embora estabelecesse uma divisão mais justa das alíquotas, na tentativa de alcançar a igualdade entre os estados, surgiu a necessidade de novas explicações; com isso, foi editado o Convênio ICMS 93/15 (CONFAZ, 2015), com o objetivo de fechar as lacunas em aberto até então (REZENDE, 2019).

Vale ressaltar, conforme dispõe a Controladoria Geral da União no portal da transparência, que convênios são acordos feitos entre União e entidades governamentais dos demais entes da Federação, ou organizações não-governamentais, para transferência de recursos financeiros a serem utilizados na execução de um objetivo comum (CGU, 2022). Observa-se que o Convênio 93/15, que regulamentou a EC 87/2015, não é uma lei, mas um acordo; logo, a exigência do Diferencial de Alíquota não tem suas diretrizes estabelecidas em lei. Todavia, a Constituição Federal, em seu artigo 146, III, determina que, por lei complementar, serão estabelecidas normas gerais sobre a legislação tributária (WERNECK; COELHO, 2021).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados

nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. (BRASIL, 1988).

Assim, no dia 24 de fevereiro de 2021, a Suprema Corte declarou nulas as cláusulas 1º, 2º, 3º, 6º e 9º do Convênio ICMS nº 93/15, sob a tese de inconstitucionalidade formal. Alega-se usurpação de competência da União e que o referido convênio é ato normativo inadequado para regulamentar matéria de competência legislativa reservada à lei complementar, contrariando o texto Constitucional (WERNECK; COELHO, 2021).

Ao definir as competências tributárias, a Constituição Federal de 1988 delimitou o campo de incidência do tributo, que não pode alcançar situações que estejam fora do universo de abrangência das competências por ela atribuídas. É ela que atribui a um ente político a competência, a autorização, o direito de criar um tributo. É interessante lembrar a hierarquia das leis em relação ao ICMS (ROSA, 2012):

**Quadro 3:** Síntese da hierarquia das leis em relação ao ICMS

Constituição federal (cf/88)	Atribui a competência para instituir o tributo
LEI COMPLEMENTAR (LC)	Regula, por determinação da CF/88, os pontos básicos para a instituição do tributo e deve servir de base para as leis estaduais que criam o ICMS.
LEI ORDINÁRIA	Cria o ICMS, implementando, em nível estadual, as regras previstas em LC, não podendo alterar o que foi definido por LC, mas tem poder para definir as alíquotas internas e as penalidades pelo não cumprimento da legislação.
DECRETO ESTADUAL	Aprova o regulamento do ICMS, que repete e regulamenta as normas previstas na lei e cria as obrigações acessórias.
PORTARIAS, RESOLUÇÕES, etc.	São normas complementares da legislação para explicitar ou disciplinar o cumprimento da legislação tributária.
CONVÊNIO DO CONFAZ	São acordos entre os estados, a quem a CF/88 atribui, quanto ao ICMS, o poder de aprovar e revogar benefícios fiscais (isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido, etc.).

Fonte: elaborado pela autora com base em Rosa (2012).

Por todo o exposto, resta dizer que o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) faz parte da Administração Pública, que é vinculado à lei. Portanto, deve respeito ao princípio da legalidade. Em prol da segurança jurídica, a Suprema Corte modulou os efeitos da decisão para não comprometer o orçamento fiscal dos estados (ROSA, 2012).

Em razão da decisão do STF, que exigiu a edição de Lei Complementar, foi apresentado ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 32/21 (BRASIL,

2021), o qual foi aprovado no início de dezembro de 2021 . A fim de encerrar as discussões sobre a cobrança do DIFAL, havia a necessidade de que a Lei Complementar 190/22, decorrente do Projeto 32/21, fosse sancionada pelo Presidente da República e publicada no Diário Oficial da União (DOU) ainda em 2021, o que não ocorreu, criando um novo impasse, agora em relação à produção dos efeitos da lei.

## **IMPLICAÇÕES DA LEI COMPLEMENTAR Nº. 190/22 NA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS**

O ICMS, imposto de competência estadual, é o principal arrecadador de dinheiro para os estados, pois incide sobre circulação de mercadorias, na maioria das vezes sobre a venda. Ele incide basicamente de duas maneiras: quando uma empresa vende sua mercadoria dentro do mesmo estado, recolhe alíquota interna, definida pelos órgãos responsáveis; e quando vende para fora do estado, recolhe a alíquota interestadual. O fato gerador do DIFAL é a compra para consumo próprio, aquela em que não haverá operação subsequente.

Quando uma empresa vende seu produto para outra empresa fora do estado, quem recolhe o DIFAL é o destinatário, porque ele também é contribuinte. No caso de vendas para pessoa física, a responsabilidade passa a ser do remetente, ou seja, de quem vendeu. E é isso que a Lei Complementar nº. 190/22 veio regulamentar.

Entretanto, essa regulamentação parece estar pacificada quanto ao seu conteúdo, porém, alguns questionamentos a respeito de quando começar a colocar em prática as alterações vem sendo muito discutido entre os estados, pois cada um tem suas peculiaridades sobre seus fatores políticos e econômicos.

A Lei Complementar 190/22 foi publicada em janeiro de 2022, trazendo em seu artigo 3º que o prazo para o início da produção dos efeitos seria dentro de 90 dias em compatibilidade com o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal. Aqui rege o princípio constitucional da anterioridade nonagesimal. No entanto, quando se trata de direito tributário, outro princípio constitucional deve ser observado. Previsto no art. 190 da Constituição Federal, o princípio da anterioridade do exercício ou anual diz que quando se publica uma nova lei, ela deve ser publicada com pelo menos um exercício de antecedência.

Diante dessa discussão acerca do prazo de vigência da lei, abriu-se um precedente para os contribuintes deixarem de pagar o DIFAL, e os estados reagiram de imediato, preocupados com o prejuízo que o retardamento causaria aos cofres públicos. Diante do impasse, iniciou-se uma discussão sobre o tema nos tribunais brasileiros.

A Associação Brasileira de Indústria de Máquinas e Equipamentos (Abimaq) ajuizou ação direta de constitucionalidade em janeiro, na ADI 7066/2022 (BRASIL, 2022b), com o argumento de que, como a lei foi promulgada em 2022, a cobrança só poderia entrar em vigor em 2023. Em maio, o ministro Alexandre de Moraes, do Supremo Tribunal

Federal (STF), indeferiu o pedido de medida cautelar, ressaltando em sua decisão que o princípio constitucional da anterioridade (artigo 150, III, “b” da Constituição Federal) protege o contribuinte do Fisco, para que não haja intromissões sobre o patrimônio privado. Ele considera que, no caso em análise, isso não ocorre, pois se trata de tributo já existente, sobre fato gerador que foi tributado anteriormente (operações interestaduais destinadas a consumidor não contribuinte), por alíquota (final) sem alterações, a ser pago pelo mesmo contribuinte, sem aumento do produto final arrecadado. Como a alteração legal não prejudica, nem surpreende o contribuinte, a concessão da liminar é inviável (BRASIL, 2022b).

Quanto ao pedido de medida cautelar dos estados de Alagoas e Ceará, solicitando a cobrança do imposto já em 2022, obedecendo apenas ao princípio da noventena, o STF enfatizou: “No que faz referência ao art. 150, III, “c”, da CF, deve-se reconhecer que o decurso de mais de 90 dias desde a edição da norma descaracteriza a presença do requisito do periculum in mora, necessário para a apreciação desse pedido em sede provisória” (BRASIL, 2022b).

Nesse sentido, diversas ações impetradas pelos contribuintes tem decisões seguindo o mesmo raciocínio.

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA - PEDIDO LIMINAR - ICMS DIFAL - PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E DA NOVENTENA - LEI COMPLEMENTAR 190/22 - CRIAÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS - NÃO OCORRÊNCIA - INSTITUIÇÃO DE REGRAS DE REPARTIÇÃO DE RECEITAS - LEI ESTADUAL 21.781/2015 -- SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA COBRANÇA DO IMPOSTO EM 2022 - CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE - DIREITO LÍQUIDO E CERTO - AUSÊNCIA DE RELEVANTES FUNDAMENTOS - TEMA 1.093 DO STF - NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO. (BRASIL-TJMG- Agravo de Instrumento nº 1.0000.22.057447-9/001 , Relator: Des.(a) Fábio Torres de Sousa, 5<sup>a</sup> CAMARA CÍVEL, julgamento em 15/09/22, publicação da sumula em 15/09/2022).

Em caso semelhante, cita-se ainda:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - DIREITO TRIBUTÁRIO - ICMS - DIFAL - CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE - LC 190/2022 - LEI ESTADUAL Nº 21.781/2015 - EDITADA COM BASE CONSTITUCIONAL - VALIDADE - OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E NONAGESIMAL - NÃO VERIFICADA - SENTENÇA MANTIDA. (BRASIL-TJMG-Apelação Cível nº 1.0000.19.046454-5/003, Relator: Des.(a) Fábio Torres de Sousa, 5<sup>a</sup> CAMARA CÍVEL, julgamento em 15/09/2022, publicação da sumula em 15/09/2022).

Tendo em vista todo o exposto, cabe lembrar que a tese julgada em fevereiro de 2021, de repercussão geral de relatoria do ministro do STF Marco Aurélio, fixada no RE 1287019/2019 (BRASIL, 2019), apreciada por maioria, foi a seguinte: “A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

Fazendo uma comparação entre as decisões do RE 1287019 e a ADI 7066, o que se vê é uma divergência de opiniões sobre o tema entre os ministros. Para o ministro Marco Aurélio, em seu voto no RE 1287019, é inconstitucional a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (Difal/ICMS), introduzida pela Emenda Constitucional (EC) 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação. O ministro Alexandre de Moraes opinou de forma contrária, declarando desnecessária a edição de lei complementar para validar a sistemática. Segundo ele, a EC 87 não cria novo imposto, apenas altera a forma de distribuição dos recursos apurados.

Ao indeferir a medida cautelar na ADI 7066, Moraes ratificou seu voto no RE 1287019 concluindo que, apesar da edição da Lei Complementar 190/22, não houve alteração quanto às matérias tributárias; em suas palavras:

O que houve na verdade, de acordo com a sua apreciação do tema, foi simplesmente uma alteração das regras de divisão de receitas sem que houvesse a criação de qualquer novo tributo, a incidência de novas formas de tributação, pois antes do advento da EC nº 87/15, o art. 155, § 2º, VII, a e b, e o inciso VIII da Constituição Federal, já previam o tributo (BRASIL, 2022b).

Fato é que a lei foi editada e, no que tange a sua obrigatoriedade, não é mais matéria de discussão. Dessa maneira, o que deve ser observado é sua aplicabilidade, observando os princípios da anterioridade nonagesimal e anual em consonância com a Constituição Federal. Nesse sentido, o julgamento da ADI nº 7.066 inspira cuidados; o que resta tão somente é aguardar a movimentação do Supremo para desfecho definitivo do caso, cujo julgamento estava agendado para o final de setembro de 2022, e, até a conclusão deste trabalho, encontra-se suspenso pelo pedido de vista do ministro Dias Toffoli.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente estudo possibilitou compreender o histórico do ICMS até chegar à edição da Lei Complementar 190/22 e discutir seus efeitos para os contribuintes. Chegou-se à conclusão de que o entendimento jurisprudencial é favorável ao recolhimento do DIFAL dentro de noventa dias, mas o tema não foi pacificado e aguarda decisão do STF.

Portanto, somente os Estados foram beneficiados com essa decisão; para os contribuintes, resta continuar pagando um imposto declarado inconstitucional, sem saber se, caso o STF decida que a cobrança deve obediência ao princípio da anterioridade anual, terão direito a restituição do crédito ou se, mais uma vez, o tribunal modulará os efeitos fundamentado no impacto financeiro dos Estados.

Reconheceu-se a atuação do Judiciário frente às mudanças no comércio eletrônico,

resguardando a Carta Magna, conferindo uniformidade com a legislação e criando mecanismos para diminuir os efeitos da guerra fiscal. Porém, cumpre dizer que a constante modulação dos efeitos em matéria tributária concede aos diferentes entes tributantes uma permissão para criar normas inconstitucionais sem serem responsabilizados, trazendo insatisfação e insegurança jurídica aos contribuintes.

Esta pesquisa foi limitada aos efeitos da LC 190/22, publicada recentemente; no entanto, o ICMS possui muitas ramificações, tornando inviável verificar de fato o impacto na arrecadação, tanto para os Estados quanto para os contribuintes, independente do entendimento pelo princípio da anterioridade nonagesimal ou anual.

O ICMS, em regra, é um imposto muito complexo, haja vista que cada estado estabelece normas próprias para regulamentar a cobrança. É o imposto de maior impacto na arrecadação do país, portanto cabe questionar em estudos futuros a possibilidade de tornar o ICMS um tributo federal, já que é um imposto de cunho fiscal, com objetivo unicamente arrecadatório.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. Direito tributário. 11. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2017.

BRASIL. Constituição. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 15 maio 2022.

BRASIL. Lei complementar nº 190 de 4 de janeiro de 2022a. 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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp190.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm). Acesso em: 07 mar. 2022.

BRASIL. Emenda constitucional nº 18, de 1º d dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm). Acesso em: 23 set. 2022.

BRASIL. Emenda constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm). Acesso em: 01 jun. 2022.

BRASIL. Emenda constitucional nº 87, 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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm). Acesso em: 05 maio 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, 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. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm). Acesso em: 22 abr. 2022.

BRASIL. Portal da Transparéncia. Convênios e outros acordos. Disponível em <https://www.portaltransparencia.gov.br/entenda-a-gestão-publica/convenios-e-outros-acordos>. Acesso em: 02 set 2022.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 32, de 2021. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que 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. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/147452>. Acesso em: 04 set. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Ação direta de inconstitucionalidade 5.469/2021b. Distrito Federal. Disponível em: . maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Ação direta de inconstitucionalidade 7066/2022b. Distrito Federal. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2022/02/Moraes-Difal-ICMS-20-fev-2022.pdf>. Acesso em: 05 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). Recurso extraordinário 1.287.019/2021a. Distrito Federal. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 15 mar. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Minas Gerais (5. Região). Agravo de instrumento nº 1.0000.22.057447-9/001 , Relator: Des.(a) Fábio Torres de Sousa, julgamento em 15/09/22, publicação da sumula em 15/09/2022).

BRASIL-Tribunal de Justiça de Minas Gerais. Apelação Cível nº 1.0000.19.046454-5/003, Relator: Des. (a) Fábio Torres de Sousa, 5<sup>a</sup> CAMARA CÍVEL, julgamento em 15/09/2022, publicação da sumula em 15/09/2022).CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. da. **Metodologia científica**. 6. de. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CONFAZ. Conselho Nacional de Política Fazendária. 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. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em: 05 maio 2022.

GIL, A. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUERRA, G. A. **O princípio da legalidade no direito tributário e suas exceções**. Disponível em: <https://egov.ufsc.br/portal/conteudo/o-princ%C3%ADpio-da-legalidade-no-direito-tribut%C3%A1rio-e-suas-exce%C3%A7%C3%B5es>. Acesso em: 01 jun. 2022.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

PAULA, G. M. Diferencial de Alíquota DO ICMS (DIFAL): necessidade de lei complementar geral para regulamentar a exação tributária. Disponível em: <https://esa.oabgo.org.br/esa/arquivos/downloads/artigo-cientifico-corrigido-diferencial-de-aliquota-do-icms-1-6317014.pdf>. Acesso em: 05 maio 2022.

RECK, J. **A relação jurídica tributária e o desequilíbrio entre o fisco e o contribuinte/responsável**. Disponível em: <https://josielereck.jusbrasil.com.br/artigos/585493584/a-relacao-juridica-tributaria-e-o-desequilibrio-entre-o-fisco-e-o-contribuinte-responsavel>. Acesso em: 09 maio 2022.

REZENDE, Rafael Araújo Almeida Vieira. **A atual sistemática do icms com o advento da Emenda Constitucional 87/15: reflexos no estado da Paraíba**. Repositorio.ufpb.br. Paraíba, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/15867/1/RAAVR24092019.pdf>. Acesso em 27 ago 2022.

ROSA, José Roberto. **Curso básico de ICMS** com o Professor José Rosa. 3. ed. Itu(SP): Ottoni Editora, 2012.  
SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SILVA, Jullyane Moraes. **Dos aspectos polêmicos gerados pelo ICMS nas operações e prestações destinadas a consumidor final**. Disponível em: <https://rosario.ufma.br/jspui/bitstream/123456789/1808/1/jullyanemoraes.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2022.

SILVA, A. R.; CLAUDINO, N. A. ICMS: uma abordagem sobre o diferencial de alíquotas e a mudança determinada pela lei complementar nº 190/22 no brasil. **Revista Científica da AJES**, Juína-Mato Grosso: v. 11, n. 22, jan./jun. 2022.

WERNECK, L. N. B.; COELHO, H. V. O entendimento do Supremo Tribunal Federal frente o DIFAL/ICMS: estudo da ADI 5.469. **Revista Científica e-Locução**, v. 1, n. 20, p. 20, 2021.