

**LEI COMPLEMENTAR 190/2022: ASPECTOS TRIBUTÁRIO-CONSTITUCIONAIS DO ICMS E DIFAL NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS NO BRASIL**

**COMPLEMENTARY LAW 190/2022: TAX-CONSTITUTIONAL ASPECTS OF ICMS AND DIFAL IN INTERSTATE TRANSACTIONS IN BRAZIL**

**LEY COMPLEMENTARIA 190/2022: ASPECTOS TRIBUTARIO-CONSTITUCIONALES DEL ICMS Y EL DIFAL EN LAS TRANSACCIONES INTERESTATALES EN BRASIL**

Laís Macedo Alves<sup>1</sup>

Giliarde Benavinto Albuquerque Cavalcante Virgulino Ribeiro Nascimento e Gama<sup>2</sup>

**RESUMO:** A pesquisa cá proposta parte da necessidade de se analisar a exigência do Diferencial de Alíquota (ICMS/DIFAL) e o sistema de compensação de crédito nas operações interestaduais à luz dos princípios tributários. Justifica-se o tema apresentado ante a necessidade de se analisar a constitucionalidade ou não da cobrança ICMS-DIFAL, levando em consideração a relevância social do tema. O objetivo geral do trabalho reside em analisar a exigência do diferencial de alíquota (ICMS/DIFAL) e o sistema de compensação de crédito nas operações interestaduais à luz dos princípios tributários da anterioridade anual, nonagesimal e da não cumulatividade. O estudo adotou a metodologia da pesquisa jurídica, cuja finalidade é examinar os conceitos operacionais do imposto sobre exigência do ICMS/DIFAL nas operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, sob uma perspectiva dedutiva. Logo, concluiu-se pela inconstitucionalidade do art. 3º da LC nº 190/2022, que viola o princípio constitucional expresso no art. 150, III, "b" da CRFB/88 respeitante à anterioridade anual tributária, sendo vedado a exigibilidade de tributos no mesmo ano do exercício financeiro em que estes tenham sido criados ou majorados.

1

**Palavras-chave:** ICMS/difal; (in) Constitucionalidade. Princípios tributários.

**ABSTRACT:** The research proposed here is based on the need to analyze the requirement of the Rate Differential (ICMS/DIFAL) and the credit compensation system in interstate transactions in the light of tax principles. The topic presented is justified by the need to analyze the constitutionality or not of the ICMS-DIFAL charge, taking into account the social relevance of the subject. The general objective of this work is to analyze the requirement of the rate differential (ICMS/DIFAL) and the credit compensation system in interstate transactions in the light of the tax principles of annual anteriority, nonagesimal and non-cumulativeness. The study adopted the methodology of legal research, whose purpose is to examine the operational concepts of the ICMS/DIFAL tax in transactions related to the circulation of goods and the provision of interstate transportation services, from a deductive perspective. Therefore, it was concluded that article 3 of LC No. 190/2022 is unconstitutional, which violates the constitutional principle expressed in article 150, III, "b" of CRFB/88 regarding annual tax anteriority, and the enforceability of taxes in the same year of the financial year in which they have been created or increased is prohibited.

**Keywords:** ICMS/Difal. (in) Constitutionality. Tax principles.

<sup>1</sup>Graduanda em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas de Paraíso do Tocantins (FCJP). E-mail: Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-6483-4018>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3801727121909549>.

<sup>2</sup>Doutorando (PPGDR/UFT). Mestre (PPGDCOMS/UFT). Especialista em Direito e Processo Tributário, em Direito e Processo Penal, em Criminologia, em Direito e Processo do Trabalho. Graduado em Direito (UFT). Professor da Faculdade de Ciências Jurídicas de Paraíso do Tocantins (FCJP) e da Universidade Estadual do Tocantins. Pesquisador. Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-8146-6811>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4525837393612907>.

**RESUMEN:** La investigación aquí propuesta se basa en la necesidad de analizar la exigencia del Diferencial de Tasas (ICMS/DIFAL) y el sistema de compensación de créditos en las transacciones interestatales a la luz de los principios tributarios. El tema presentado se justifica por la necesidad de analizar la constitucionalidad o no del ICMS-DIFA cargo L, teniendo en cuenta la relevancia social del tema. El objetivo general de este trabajo es analizar la exigencia del diferencial de tasas (ICMS/DIFAL) y el sistema de compensación de créditos en las transacciones interestatales a la luz de los principios tributarios de anterioridad anual, no agesimal y no acumulativa. El estudio adoptó la metodología de la investigación jurídica, cuyo propósito es examinar los conceptos operativos del impuesto ICMS/DIFAL en las transacciones relacionadas con la circulación de bienes y la prestación de servicios de transporte interestatal, desde una perspectiva deductiva. Por lo tanto, se concluyó que el artículo 3 de la LC N° 190/2022 es inconstitucional, lo que viola el principio constitucional expresado en el artículo 150, III, "b" de la CRFB/88 en cuanto a la anterioridad tributaria anual, y se prohíbe la exigibilidad de los impuestos en el mismo año del ejercicio en que se hayan creado o incrementado.

**Palabras clave:** ICMS/Difal; (en) Constitucionalidad. Principios tributarios.

## INTRODUÇÃO

A pesquisa cá proposta parte da necessidade de se analisar a exigência do Diferencial de Alíquota (ICMS/DIFAL) e o sistema de compensação de crédito nas operações interestaduais à luz dos princípios tributários da anterioridade anual, nonagesimal e da não cumulatividade, com o intuito de se verificar a possível violação dos princípios tributário-constitucionais anunciados num olhar de constitucionalidade ou inconstitucionalidade frente à implementação da Lei Complementar n° 190 de 05 de janeiro de 2022.

Assim, justifica-se o tema apresentado ante a necessidade de se analisar a constitucionalidade ou não da cobrança ICMS-DIFAL, levando em consideração a relevância social do tema. Igualmente, considerando que esse tributo é uma das principais fontes de arrecadação dos estados, o qual tem sua aplicabilidade em políticas públicas como educação, saúde e segurança, o tema intriga e reclama investigação atenta às bases constitucionais e tributárias nacionais. Tendo em vista que a validade da norma, depende da finalidade buscada pelo corpo social que, necessariamente, dependerá de assento constitucional de Título atinente à Ordem Social, o ICMS-DIFAL deve ser percutido no compasso das estruturas e dos fundamentos jurídico-legais aplicáveis na atualidade (PAULSEN, 2023).

Nesse enfoque, a relevância jurídica visada é o bem comum na manutenção dos direitos dos contribuintes, para o não impacto de forma excessiva do fisco. Demais, vetoriza-se o equilíbrio nas relações de circulação de mercadoria e prestação de serviços, tudo à luz dos princípios da anterioridade anual, nonagesimal e da não cumulatividade.

Em vista disso, realizou-se uma análise da (in)constitucionalidade da Lei Complementar 190/22, para verificar se há violação dos princípios quando da aplicabilidade do Diferencial de

Alíquota do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual (ICMS – DIFAL) no Brasil. Em sendo confirmada a inconstitucionalidade da cobrança, configurar-se-á ofensa aos princípios tributário-constitucionais.

Para alcançar os objetivos propostos, o estudo utilizou a metodologia da pesquisa jurídica, cuja finalidade é examinar os conceitos operacionais do imposto sobre exigência do ICMS/DIFAL nas operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, sob uma perspectiva dedutiva, que é fundamentada por Cláudia Monteiro sobre a temática ensina que o raciocínio dedutivo fundamenta--se em um silogismo, uma operação típica da Lógica em que, a partir de uma premissa maior e mais genérica e uma menor e mais específica, pode--se chegar a um resultado necessário que é a conclusão (MONTEIRO, 2023).

Igualmente, usou-se da pesquisa exploratória, operando-se por meio de análises qualitativa, baseadas em pesquisas bibliográficas (doutrinas) e documentais (legislações e jurisprudências), na busca da melhor aplicabilidade do regime tributário para o equilíbrio e a constitucionalidade no enquadramento de alíquotas interestaduais nas operações do ICMS.

Nesse quadro, informa-se que o primeiro capítulo trata dos aspectos tributário-constitucionais do ICMS-DIFAL à luz dos princípios tributários da anterioridade anual, nonagesimal e da não cumulatividade; o segundo abordará o ICMS e sua aplicabilidade; o terceiro capítulo procura esclarecer o Sistema de Compensação de Crédito nas Operações de Compensação de Crédito nas Operações Interestaduais com a aplicação do Diferencial de Alíquota nas operações interestadual; e o quarto capítulo busca analisar a (in)constitucionalidade do ICMS-DIFAL da Lei Complementar n° 190 de 2022, com possíveis violações dos princípios tributário-constitucionais da anterioridade anual, nonagesimal e da não cumulatividade e seus conflitos de aplicabilidade no Supremo Tribunal Federal.

No presente artigo foram utilizadas as linhas teóricas de Pedro Lenza, Roberto Caparroz, Leandro Paulsen e Luciano da Silva Amaro.

## 2 ASPECTOS TRIBUTÁRIO-CONSTITUCIONAIS DO ICMS-DIFAL

O Brasil é um dos países onde se há mais carga tributária impostas sobre as pessoas, no qual sua contraprestação de serviços é desproporcional à quantidade de arrecadações de sujeição, gerando um senso comum de injustiça (LENZA, 2023).

Consequentemente, o Brasil disputa o posto de maior carga tributária do planeta (em Termos de Percentual do Produto Interno Bruto), principalmente em razão dos valores arrecadados não serem percebidos efetivamente na garantia do mínimo de dignidade humana em serviços sociais previstos na Constituição (LENZA, 2023).

Considerando tal cenário, já conhecido e exposto, discussões acerca da validade jurídica das normas tributárias são travadas frequentemente ante a severidade, por vezes, de que impostos sobre o patrimônio e a circulação de bens e riquezas no país. "Quando se afirma que somos, a partir do texto constitucional, um Estado de Direito, isso significa, de modo simples, que somente as normas jurídicas, devidamente introduzidas de acordo com os preceitos constitucionais, podem impor deveres e obrigações às pessoas." (LENZA, 2023, p.78).

Informa-se que a Constituição República Federativa Brasileira é a principal fonte das normas jurídicas tributárias, possuindo título específico para tratar da matéria entre os artigos 145 a 162 que cuidam do Sistema Tributário Nacional, atribuindo competência para tributar, limitações ao poder de tributar e características básicas dos impostos.

## 2.1 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE GERAL

A Carga Magna de 1988, com o intuito de assegurar os direitos fundamentais nas relações do cidadão com o Poder Estatal, criou o Princípio da Anterioridade previsto no art. 150, inciso III, alínea b da CF/88, entendendo o intervalo de tempo mínimo e necessário entre a introdução da norma na Ordem Jurídica e o esperado atendimento da norma tributária.

Assim, a anterioridade é a garantia constitucional de que as pessoas só deverão conformar suas condutas ao imperativo da norma após período adequado, pois as relações intersubjetivas têm o condão de produzir resultados econômicos diversos, que precisam ser reavaliados quando acometidos pela carga tributária (LENZA, 2023, p.703).

O princípio da anterioridade garante "que o contribuinte só estará sujeito, no que diz respeito à instituição e majoração de tributos, às leis publicadas até 31 de dezembro do ano ante" (PAULSEN, 2023, p.326).

Tem-se, por oportunidade do debate, que o exercício financeiro é tido como o período de tempo em que devem vigorar ou ser executadas as leis orçamentárias, devendo ser aprovadas as receitas e despesas públicas no Brasil (AMARO, 2023).

Em regra, os orçamentos são anuais. Em nosso país, o exercício financeiro coincide com o ano civil, indo, pois, de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, consoante dispõe o art. 34 da

Lei n. 4.320/64, que veiculou normas gerais de direito financeiro. Hoje, essa matéria – definição do exercício financeiro – é de competência de lei complementar (CF, art. 165, § 9º, I), tendo, pois, a norma da Lei n. 4.320/64 assumido a eficácia de lei complementar, a exemplo do que ocorreu com o Código Tributário Nacional. (AMARO, 2023, p.292)

A Carta Política de 1988 dispõe que a lei que cria ou majore tributo seja anterior ao exercício financeiro em que ele será cobrado, ou seja, anterior a situação descrita como fato gerador de incidência do tributo, vedando assim a cobrança no mesmo ano em que a Lei foi publicada (AMARO, 2023).

A jurisprudência é firme na mesma percepção do princípio da anterioridade com o intuito de resguarda as garantias individuais dos contribuintes, com a súmula vinculante nº 67 do STF que diz: “É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro”. (BRASIL, 2015, não paginado).

Nesse sentido, tem-se que a criação e o acréscimo de novos tributos, somente, podem produzir efeitos a partir do primeiro dia do mês de janeiro do ano seguinte da introdução da norma. "Assim, tanto a criação de novos tributos como o incremento daqueles existentes só poderão produzir efeitos a partir de 1º de janeiro do ano seguinte à colocação da norma no ordenamento." (LENZA, 2023, p.704)

Portanto o princípio da anterioridade determina um prazo entre uma na lei tributária ou o aumento do tributo e o início de sua vigência, trazendo a ideia de conhecimento e aceitação por parte do contribuinte.

## 2.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL

A anterioridade nonagesimal foi inserida pela Emenda Constitucional n. 42/2003, que introduziu a alínea “c” no item III do art. 150 da CRFB/88, vedando que o tributo seja cobrado antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que o instituiu ou majorou.

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; 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. (BRASIL, 1988, não paginado).

Observa-se que com a inserção da linha “c”, norma que visou garantir o mínimo de segurança jurídica em matéria tributária, evitando conflitos, estabeleceu-se ao contribuinte o

“interstício de 90 dias entre a publicação da lei instituidora ou majoradora do tributo e sua incidência apta a gerar obrigações tributárias.” (PAULSEN, 2023, p.327).

Conseqüentemente vedou-se a introdução de novas lei tributárias ou o aumento de tributos, sem a devida observância da anterioridade em relação ao exercício financeiro, matéria da magna alínea “c”, item III do art. 150, direcionando remissão à alínea “b”, que trava a anterioridade do Exercício Social.

### 2.3 PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

O princípio da não cumulatividade é uma técnica que pretende impedir ocorrências sucessivas de tributação, fixado pela Constituição Federal da República Brasileira em seus art. 153, § 3º, II (IPI) e 155, § 2º, I (ICMS), que permitem a compensação do que for devido pelo acréscimo econômico na circulação de bens, serviços ou mercadorias.

A não cumulatividade tem como objetivo impedir cobranças sucessivas em um mesmo produto destinado ao consumidor final, como se verifica: “visa impedir que incidências sucessivas nas diversas operações de uma cadeia econômica de produção ou comercialização de um produto impliquem ônus tributário muito elevado, decorrente da tributação da mesma riqueza diversas vezes” (PAULSEN, 2023, p.407).

Intentado para quanto maior for a aplicação do princípio da não cumulatividade, mais neutra será a tributação, conseqüentemente se tornando mais justa ao consumidor, ensejando a apropriação e compensação de créditos de modo pleno e forma abrangente, proporcionando a transparência quanto à carga tributária que detém as mercadorias e os serviços (PAULSEN, 2023).

O princípio da não cumulatividade estabelece a compensação do valor apurado nas etapas anteriores, que, na prática, já se encontra inserido em cada bem ou serviço, de forma que a responsabilidade do sujeito passivo, membro da cadeia, restringe-se ao valor por ele adicionado, desde que presente o status jurídico de contribuinte (LENZA, 2023, p.126).

Assim, evidencia-se o encerramento da cadeia econômica quando alcançado o primeiro consumidor final que não é contribuinte tributariamente, ainda que seja pessoa jurídica e que não promova a circulação do produto com finalidade econômica de bens ou serviços relacionados às suas atividades (LENZA, 2023).

Com intuito de prevenir a sobreposição do tributo, aplica-se o princípio da não cumulatividade cujo ônus pretende amenizar os efeitos da tributação ao longo da cadeia econômica.

### 3 IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação - ICMS está regulamentado pela Lei Complementar n° 87 de 13 de setembro de 1996 e suas alterações, com assentamento na Constituição Federal da República Brasileira (art.155, II), regalando competência aos Estados-Membros e ao Distrito Federal para instituir tal imposto.

**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 (BRASIL, 1988, não paginado). (Grifo nosso)**

Tem-se o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação Serviços (ICMS) com base no valor cobrado que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, prestações onerosas de serviços de comunicação, como o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior; os serviços prestados no exterior, entre outros, de acordo com os termos do art. 2º da Lei Complementar n. 87/96 (BRASIL, 1996).

7

Sabe-se, portanto, que se encontrando a hipótese dentro das previsões legais do art.155, II, da CRFB/88, é cabível a cobrança do imposto pelo Fisco, devendo haver a subsunção do fato abstrato ao ato do contribuinte (PAULSEN, 2023).

Vale trazer ao debate entendimento sumulado. Para tanto, cita-se a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça que reza: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (BRASIL, 1996, p. 3).

#### 3.1 ELEMENTOS IMPORTANTES DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS – RIMT E O ICMS

Os elementos importantes da Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS é a que legitima a incidência tributária, uma vez que a norma vai descrever uma determinada conduta e estabelecer as consequências em que incidirá a cobrança do imposto.

A Regra de Incidência Matriz Tributária ou Norma Tributária Impositiva ocorre quando se é possível exigir do contribuinte o imposto referente ao fato gerador, dispondo da obrigação tributária e do respectivo crédito (PAULSEN, 2023).

Considerando o aspecto material, que configura uma situação dos elementos de incidência tributária do ICMS, com previsão na CRFB/88, art. 155, II; esse determina o tipo do tributo e a base de cálculo, sendo: operações, circulação e mercadorias. Operações seriam “negócios jurídicos; circulação é transferência de titularidade, e não apenas movimentação física; mercadorias são bens objeto de comércio” (PAULSEN, 2023, p.1088).

Por isso, o STF já reconheceu que: “o simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão ‘operações’, bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo ‘mercadoria’, são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e esse não ocorre quando o produtor simplesmente movimenta frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem (PAULSEN, 2023, p.1089).

Portando a Regra Matriz de Incidência Tributária do ICMS se enquadra nos aspectos materiais em uma situação de fato, dentro da hipótese de incidência. Desta forma, para que o sujeito ativo imponha o cumprimento de obrigação efetiva da norma, tem que estar atento aos aspectos materiais para que se enquadre perfeitamente, estabelecendo o fato gerador do tributo, com isso o ICMS tem sua materialidade configurada.

### 3.2 INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Pode-se chamar de incidência tributária do ICMS as seguintes hipóteses previstas no art. 2 da Lei Complementar 87/1996, onde se apresentam possíveis situações de cobrança do imposto que a lei descreve para pessoa física ou jurídica que se enquadrar.

Art. 2º **O imposto incide sobre:** I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual. § 1º O imposto incide também: I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (BRASIL, 1996, não paginado. (Grifo nosso)

Em complementariedade, o Supremo Tribunal Federal julgou algumas incidências válidas a recair no ICMS, observando-se recente repercussão geral do tema. Senão, vejamos.

[...] a) É constitucional a incidência do ICMS sobre a operação de venda, realizada por locadora de veículos, de automóvel com menos de 12 (doze) meses de aquisição da montadora (RE 1.025.986, de 2020); b) No tocante às farmácias de manipulação, incide o ISS sobre as operações envolvendo o preparo e o fornecimento de medicamentos encomendados para posterior entrega aos fregueses, em caráter pessoal, para consumo; incide o ICMS sobre os medicamentos de prateleira por elas produzidos, ofertados ao público consumidor (RE 605.552, de 2020); c) É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária "sobre a Receita Bruta — CPRB (RE 1.187.264, de 2021); d) A inadimplência do usuário não afasta a incidência ou a exigibilidade do ICMS sobre serviços de telecomunicações (RE 1.003.758, de 2021). As previsões acima transcritas alargaram as duas situações de incidência do ICMS previstas no art. 155, § 2º, IX: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. (LENZA, 2023, p.1839)

A incidência tributária do ICMS está incluída em três tópicos definidos pelas normas, como a circulação de mercadoria, a prestação de serviço de transporte e a prestação de serviços de comunicação, todos considerados hipóteses de cobranças na Lei Complementar 87/96 e Recursos Extraordinários já julgados pelo STF, como supramencionados.

### 3.3 LOCAL DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO

Para efeitos de cobrança do imposto, verifica-se a localidade das operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços, podendo ocorrer no âmbito interno de cada Estado (intermunicipal) ou entre diferentes Estados (interestadual), no termo do art. 11, inc. II e IV, da LC nº 87/1996.

Para as operações internas (que não ultrapassam a fronteira de nenhum Estado-Membro, tendo origem e destino dentro do território de um único Estado), cada Estado define a alíquota do seu ICMS, observada a alíquota mínima estabelecida em Resolução do Senado Federal (art. 155, § 2º, V, a), não podendo, ainda, ser inferior às alíquotas previstas para as operações interestaduais (PAULSEN, 2023, p.1113).

Nos casos de operações internas do ICMS, estabelece-se alíquotas mínimas, mediante resolução de iniciativa de 1/3 e aprovada pela maioria absoluta de seus membros, nas resoluções com força de normativa produzida pelo Senado Federal ou pelo Congresso Federal (LENZA, 2023).

No caso dessas operações interestaduais, aplica-se a alíquota interestadual, definida por Resolução do Senado, nos termos do art. 155, § 2º, IV e VII, da Constituição Federal, com a redação da EC n. 87/2015. O Estado de origem, portanto, recebe a alíquota interestadual. Ao Estado do destinatário, caberá a diferença de alíquota entre a interestadual (menor) e a sua alíquota interna

(maior) (PAULSEN, 2023, p.1113).

No caso de o ICMS interestadual aplicar-se nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, quando ocorrem em outra Unidade da Federativa, este é tido como um fato preponderante para determinar a regra da matriz de incidência do ICMS na cobrança do imposto.

### 3.4 OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

A Constituição da República Federativa do Brasil, em seu art. 146, inc. III, alínea “a”, estabelece diretrizes de lei complementar sobre matéria de legislação tributária, especialmente sobre o fato gerador, para hipotética ocorrência de um imposto.

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (BRASIL, 1998, não paginado).

A Lei Complementar nº 87 de 1996 estabeleceu as normas gerais do ICMS, no art. 12, trazendo a descrição do fato gerador do ICMS. No momento, estão previstas no artigo que a “saída de mercadoria”, o “fornecimento”, a “transmissão” entre outro, são pontos que configuram o fato gerador das operações relativas à prestação de serviços de transporte. *In verbis*,

[...] Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento; III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente; IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente; V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; VI - do ato final do transporte iniciado no exterior; VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; (...) (BRASIL, 1996, não paginado).

Não obstante, para incidir o ICMS é necessário ter relação jurídica de circulação de mercadorias e a transferência de proprietário com o intuito de obtenção de lucro, convertendo em atividade comercial. Sobre o assunto Paulsen explica que: “a não incidência do imposto deriva da inexistência de operação ou negócio mercantil havendo, tão somente, deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, ambos do mesmo dono, não traduzindo, desta forma, fato gerador capaz de desencadear a cobrança. (PAULSEN, 2023, p.1088).

Sendo assim, a operação deve ser de caráter habitual e mercantil para suceder ao ICMS e não uma simples relação de consumo ou de circulação de transferência entre filiais, visto que não há se falar de fato gerador para incidir o imposto.

### 3.5 ALÍQUOTA E DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NO ICM

Alíquotas são percentuais usados para se chegar ao valor do tributo a ser pago, para resultar esse cálculo, bem explica o doutrinador Schoueri "o critério quantitativo do consequente normativo da regra matriz de incidência forma--se pela combinação e base de cálculo e alíquota. Esta, via de regra, será um percentual a ser aplicado sobre a primeira." (SCHOUERI, 2023, p.1764)

A Constituição da República Federativa do Brasil Federal disciplina as alíquotas dos impostos estaduais (ICMS), no artigo 155, § 2º, IV e V, "a" e "b", aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, sendo estas alíquotas mínimas nas operações internas e das alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados.

O Senado Federal tem atribuições fundamentais em relação ao ICMS na "fixação obrigatória de alíquotas para operações interestaduais e de exportação; fixação facultativa de alíquotas mínimas e máximas para fins de solução de conflitos entre os Estados" (LENZA, 2023, p.1834).

Por sua vez, o Diferencial de Alíquota (DIFAL) é um cálculo feito em cima do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), produzindo uma diferença entre as transações interestaduais e alíquota interna, "tornando a arrecadação do ICMS mais equilibrada entre as unidades federativas" (DINIZ, 2022, p. 4).

O recolhimento dessa diferença de alíquota é conhecido como DIFAL, "ficará sob a responsabilidade do destinatário, quando este for contribuinte do imposto, e sob a responsabilidade do remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, nos termos do inciso VIII, também com a redação da EC n. 87/2015" (PAULSEN, 2023, p.III3).

### 3.6 NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS

A não cumulatividade do ICMS trata-se de um princípio constitucional previsto no art. 155, §2º, inciso I, da CRFB/88. A não cumulatividade é obrigatória, "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" (BRASIL, 1988, não paginado).

A matéria é disciplinada também pelos art. 19, 20 e 33 da Lei Complementar n. 87 de 1996,

onde se reafirma a não-cumulatividade das operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), com a compensação do imposto cobrado em operações anteriores.

Dessa forma, o que se pretende evitar é a sobreposição do tributo, tornando mais clara e neutra a tributação. Na não cumulatividade “busca-se mecanismo que neutralize a tributação ao longo da cadeia econômica, de modo que não tenha os efeitos perversos da tributação em cascata, em que incidências sucessivas sobre as mesmas bases resultem em gravame demasiado” (PAULSEN, 2023, p.410).

A não cumulatividade do ICMS “dá-se mediante a apropriação de créditos físicos”, em que se pretende associar o direito ao crédito pela aquisição do produto utilizado e diretamente relacionados à comercialização ou industrialização posterior (PAULSEN, 2023, p.412).

No caso do ICMS, o comerciante pode apropriar crédito quando da aquisição dos bens que serão objeto do seu comércio, ou seja, dos bens destinados à revenda, além de outras possibilidades ampliadas por liberalidade do legislador, como a relativa à entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente que enseja créditos fracionados (PAULSEN, 2023, p.413).

O DIFAL pode ser aplicado nas operações em que haja a apropriação de créditos em que a entrada e a saída sejam oneradas pelo imposto, bem como a isenção e a não incidência do imposto não gerem obrigação de compensação do montante devido nas operações ou prestações seguintes, do mesmo jeito que acarretam a anulação do crédito relativo às operações anteriores (art. 155, § 2, inciso II da CRFB/88).

Como bem apontado por Paulsen, com base constitucional, no procedimento do princípio da não cumulatividade somente haverá oneração quando entrada e saída de mercadoria haja incidência do tributo, caso haja isenção não deverá compensar o montante devido nas operações seguintes, caso isso ocorra as operações anteriores poderão ser anuladas (PAULSEN, 2023).

Frente ao que foi apresentado, confirma-se que não será necessário a aplicação do princípio da não cumulatividade nas operações que não incida o imposto ICMS, bem como operações que estejam enquadradas na imunidade ou isenção.

### 3.7 IMUNIDADE DO ICMS

A imunidade está disciplinada no art. 155, § 2º, XII, “g” da Constituição, na concessão ou revogação de incentivos ou benefícios fiscais do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, cabendo à lei

complementar regularizar sobre o assunto.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (BRASIL, 1988).

A competência para tributar surge das normas constitucionais, nela também se observa a busca pela justiça social em tributário, sendo possível vislumbrar uma redução fiscal nas operações, serviços ou atividades, impossibilitando, por exemplo, lei complementar de instituir tributos sobre o bem protegido, pois “as imunidades têm o poder de circunscrever, delimitar, restringir a chamada competência tributária”. (LENZA, 2023, p.819)

Imunizadas restam as operações de circulação de mercadorias e serviços transportes que não são alcançados pelo tributo, atendendo à não incidência tributária torna-se inaplicável a execução fiscal, isto é, “a não incidência é o resultado óbvio e inescapável da imunidade.” (LENZA, 2023, p.816)

Vale que a imunidade vai reprimir a tributação do bem tutelado, não havendo necessidade de o contribuinte pagar o imposto, a CRFB prevê algumas hipóteses de imunidade do ICMS no art. 155, § 2º, X:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: X - não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a ressaltar destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º; d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (BRASIL, 1988, não paginado).

13

Destaca-se que a Carta Magna traz hipótese de imunidade para mercadorias ou serviços destinados ao exterior, refletindo a desoneração e fomentando o incentivo fiscais das empresas exportadoras. Dentre as hipóteses de imunidade, encontram-se as operações interestaduais que destinam a outros estados da Federação petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (LENZA, 2023).

Com relação à imunidade do ouro, o “ativo financeiro só pode incidir o IOF”. Já a letra “d” da Constituição impede que o ICMS seja exigido das empresas transmissoras de rádio e televisão aberta, que oferecem gratuitamente os respectivos sinais (LENZA, 2023, p.935).

Assim, Lenza ainda comenta que: "a Lei Complementar n. 87 de 1996, em seu art. 3º, também dispôs sobre hipóteses de não incidência do ICMS, reproduzindo preceitos constitucionais e ampliando algumas situações". (LENZA, 2023, p.1842)

É dispensado o pagamento do tributo devido ante à existência de imunidade na

Constituição, como a anistia e a remissão presentes em lei estadual; bem como isenções, benefícios e incentivos fiscais por meio dos convênios entre os Estados e o Distrito Federal.

#### 4 SISTEMA DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Salienta-se que está previsto na Carta Política de 1988, no art. 155, § 2º, XII, “c”, que o regime de compensação do imposto do ICMS será disciplinado por Lei Complementar, fazendo jus à “Lei Kandir” de 1996 e alterações posteriores.

O sistema de compensação de créditos no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte se dá por considerar o princípio da não cumulatividade constitucional, devendo ser levado em consideração a confiança no registro de notas fiscais e documentos legais. Segundo a Lei Complementar N° 87 de 1996, em seu art. 23º:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou que tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento (BRASIL, 1996, não paginado).

O direito à compensação do crédito do ICMS surge no momento da entrada da carga no estabelecimento ou pela sua utilização e efetiva formalização com o registro da nota fiscal. Ficando sobre total responsabilidade do contribuinte a conferência do imposto destacado em fatura antes mesmo de serem utilizados os respectivos créditos (SANTOS, 2018).

Ritmando o debate, consigna-se que a compensação se dá de forma a beneficiar os contribuintes, ao creditar do imposto anteriormente cobrado. De acordo com o art. 20 da Lei Kandir:

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 à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação (BRASIL, 1996, não paginado).

Enfatiza-se a observância do princípio da não cumulatividade baseada na compensação tributária: então todo tributo que cobrado nas operações anteriores, poderá ser compensado nas operações seguintes, concedendo-se ao contribuinte o direito a um crédito tributário na saída

desses produtos em que incida o ICMS.

A compensação dá o direito à utilização do crédito de ICMS, bem como a realização de compras de matéria-prima e equipamentos, sendo uma das soluções dos estados para aquelas empresas que têm uma quantidade pequena de ICMS a recolher, não conseguindo compensar todos os tributos pagos, que acabam acumulando mês a mês créditos não utilizados que poderão ser diluídos com a transferência desses saldos credores para os fornecedores dos bens (SANTOS, 2018).

A transferência do saldo de crédito acumulado se baseia no art. 25 da LC nº 87 de 1996, podendo ser feita para outros contribuintes do mesmo estado mediante documentação de emissão pela autoridade competente:

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. § 1º Saldos credores acumulados a partir da data de publicação desta Lei Complementar por estabelecimentos que realizem operações e prestações de que tratam o inciso II do art. 3º e seu parágrafo único podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento: I - imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado; II - havendo saldo remanescente, transferidos pelo sujeito passivo a outros contribuintes do mesmo Estado, mediante a emissão pela autoridade competente de documento que reconheça o crédito. § 2º Lei estadual poderá, nos demais casos de saldos credores acumulados a partir da vigência desta Lei Complementar, permitir que: I - sejam imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado; II - sejam transferidos, nas condições que definir, a outros contribuintes do mesmo Estado (BRASIL, 1996, não paginado).

É possível, sim, que essas transferências do saldo sejam realizadas por meio de um procedimento junto ao fisco. Não obstante, há outras possibilidades de compensação como aquisições de produtos intermediários, entre outras aquisições; o pagamento de energia elétrica, desde que com prévia anuência da empresa prestadora do serviço.

#### 4.1 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL – DIFAL/ICMS

Nas operações sobre circulação de mercadoria e prestação de serviços de transporte, em que o seu carregamento é entre uma unidade e outra da federação, aplica-se a alíquota interestadual, definida por Resolução do Senado, nos termos do art. 155, § 2º, IV e VII, da Constituinte.

O recolhimento dessa diferença de alíquota é conhecido como DIFAL nos tributos de ICMS destinados ao consumidor final, ficando “sob a responsabilidade do destinatário, quando este for contribuinte do imposto, e sob a responsabilidade do remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.” (PAULSEN, 2023, p.III3)

A cobrança do ICMS de natureza interestadual destinada ao consumidor final que não era

contribuinte do imposto, passou a ser disciplinada pela Lei Complementar N° 190 de 2022 e Lei Complementar N° 87 de 1996.

Essa imposição tributária é tida como constitucional, podendo haver o recolhimento do diferencial de alíquota interestadual e a alíquota interna do ICMS nos Estados e no Distrito Federal, assim que se efetuar a cobrança se a entrada de mercadorias em seu território possibilitar a exigência do crédito estabelecida por legislação estadual.

A fiscalização pela Fazenda Pública dos estados e Distrito Federal ocorre por meio de livros de controle de estoque de crédito e débito do ICMS, bem assim com a documentação fiscal emitidas em todas as saídas e que embasam todas as entradas das mercadorias em estabelecimentos; e notas fiscais de entrada e de saída (COSTA, 2021).

Nas operações ou prestações interestaduais que destinadas ao consumidor final, o DIFAL entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual será do estabelecimento do destinatário que é contribuinte do imposto art. 11, V, a da Lei n° 190/2022, Lei essa que veio no sentido de promover alterações na Lei n. ° 87 de 1996. A diferença só será do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto (art. 11, V, b da Lei n° 190/2022). Senão, vejamos.

[...] Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (...) V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

a) o do estabelecimento do destinatário, quando o destinatário ou o tomador for contribuinte do imposto; b) o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto (BRASIL, 2022, não paginado).

Porém, nas hipóteses em que o remetente não é o contribuinte do imposto e que o local de destino dessa mercadoria é diferente daquele do adquirente, sendo em outro estado, ficará sobre responsabilidade do estado destino o recolhimento da diferença de alíquota (§7° do art. 11 da Lei n° 190/22). *In verbis*,

[...] § 7° Na hipótese da alínea “b” do inciso V do caput deste artigo, quando o destino final da mercadoria, bem ou serviço ocorrer em Estado diferente daquele em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente ou o tomador, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será devido ao Estado no qual efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação do serviço (BRASIL, 2022, não paginado).

Por ocasião da Lei n. 190 de 04 de janeiro de 2022 que promoveu alterações na Lei n° 87 de 1996, que regula a cobrança do ICMS, o fato gerador do imposto, que sustenta o §7° do art. 11, está no art.12, inciso XV, da referida norma, quando da entrada no território do Estado de bem ou

mercadoria oriundo de outro Estado e adquirido por contribuinte do imposto, destinando o seu uso ou consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado, resta devido o DIFAL para o Estado que estiver recepcionado estes produtos ou serviços (BRASIL, 2022).

Há previsão no inciso XVI do art. 12, da Lei Kandir, que trata da saída de estabelecimento de contribuinte, de bem ou mercadoria destinado ao consumidor final não contribuinte do imposto, domiciliado ou estabelecido em outro Estado, confirmando que o DIFAL será devido ao Estado do remetente que é contribuinte do imposto (BRASIL, 2022).

Desta forma, a base de cálculo do diferencial de alíquota interna e interestadual vai ser entre o estado de origem e o estado de destino, conforme o art. 13, inciso IX, a, b, alterações trazidas pela Lei n. 190 de 04 de janeiro de 2022:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é: (...) IX - nas hipóteses dos incisos XIII e XV do caput do art. 12 desta Lei Complementar: a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado; b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado (BRASIL, 2022, não paginado).

Cumprir observar que o art. 13, §3 da Lei Kandir, que regulamenta a cobrança de ICMS, que o valor devido ao estado será a diferença da alíquota: “o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual” (BRASIL, 2022, não paginado).

Para cumprimento da Lei Tributária do ICMS, ficam os Estados e o Distrito Federal obrigados a divulgarem em portal próprio das principais e acessórias informações fiscais, como os valores das alíquotas interestadual e internas bem como outras informações essenciais de acordo com o art. 24-A da Lei nº 190 de 2022.

Art. 24-A. Os Estados e o Distrito Federal divulgarão, em portal próprio, as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, nas operações e prestações interestaduais, conforme o tipo. § 1º O portal de que trata o caput deste artigo deverá conter, inclusive: I - a legislação aplicável à operação ou prestação específica, incluídas soluções de consulta e decisões em processo administrativo fiscal de caráter vinculante; II - as alíquotas interestadual e interna aplicáveis à operação ou prestação; III - as informações sobre benefícios fiscais ou financeiros e regimes especiais que possam alterar o valor a ser recolhido do imposto; e IV - as obrigações acessórias a serem cumpridas em razão da operação ou prestação realizada. § 2º O portal referido no caput deste artigo conterá ferramenta que permita a apuração centralizada do imposto pelo contribuinte definido no inciso II do § 2º do art. 4º desta Lei Complementar, e a emissão das guias de recolhimento, para cada ente da Federação, da diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual da operação.

§ 3º Para o cumprimento da obrigação principal e da acessória disposta no § 2º deste artigo, os Estados e o Distrito Federal definirão em conjunto os critérios técnicos necessários para a integração e a unificação dos portais das respectivas secretarias de fazenda dos Estados e do Distrito Federal. § 4º Para a adaptação tecnológica do contribuinte, o inciso II do § 2º do art. 4º, a alínea “b” do inciso V do caput do art. 11 e o inciso XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar somente produzirão efeito no primeiro dia útil do terceiro mês

subsequente ao da disponibilização do portal de que trata o caput deste artigo. § 5º A apuração e o recolhimento do imposto devido nas operações e prestações interestaduais de que trata a alínea “b” do inciso V do caput do art. 11 desta Lei Complementar observarão o definido em convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e, naquilo que não lhe for contrário, nas respectivas legislações tributárias estaduais (BRASIL, 2022, não paginado).

Conforme o já explicado, caberá a cada estado frente às hipóteses do art. 11 da Lei 87 de 1996 e suas alterações, o recolhimento do diferencial de alíquota interna e interestadual, sendo este o valor correspondente às transações previstas em cada operação.

## 5 (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO ICMS-DIFAL

O conflito aparente é sobre a (in)constitucionalidade da Lei nº 190 de 04 de janeiro de 2022, que trouxe importantes alterações à Lei Kandir, valendo destacar que o conflito normativo começou no ano de 2015, quando ocorreu a aprovação da Emenda Constitucional 87/15, que alterou o § 2º do art. 155 da Constituição e incluiu o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, mudando a forma de arrecadação do ICMS.

Antes da emenda constitucional, o imposto (art. 155, §2º, VII e VIII da CRFB), quando o destinatário não fosse contribuinte, caberia integralmente ao Estado de Origem da Operação, a unidade de remetente da mercadoria; não cabendo ao Estado destinatário.

A Emenda Constitucional 87/2015 veio 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 (ICMS) em que o consumidor final não recebia tratamento de contribuinte. (DINIZ, 2022)

Com a publicação da Emenda Constitucional 87/2015, estabeleceu-se nova cobrança do DIFAL de ICMS, “sendo que o estado de origem ficará com o valor obtido pela alíquota interestadual e o estado de destino ficará com o valor logrado da diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual”. (PAULA, 2022, p.01)

Devido a EC nº 87/2015, os Estados firmaram no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o Convênio ICMS nº 93/2015 que passou a disciplinar os novos aspectos de incidência da cobrança do DIFAL.

Todavia, por intermédio do julgamento conjunto da ADI nº 5469 e RE nº 1287019 no ano 2021, foram noticiadas as irregularidades pelos contribuintes e declarada a inconstitucionalidade do convênio (CONFAZ). Ato contínuo, o Superior Tribunal Federal sustentou que os efeitos de cobrança do DIFAL seriam validos só até o dia 31 de dezembro de 2021 e que o Congresso Nacional editasse e aprovasse lei complementar que regulamentasse o assunto (SANTOS, 2022).

Sabe-se que Congresso Nacional editou o texto da Lei Complementar 190, estimulado pelos Estados, tendo sido aprovado em ambas as casas legislativas nacionais no dia 20 de dezembro de 2021.

Consequentemente, surgiu um novo embate a respeito da validade da Lei Complementar nº 190/22, entre os contribuintes e os fiscos estaduais. Questionada a (in)constitucionalidade acerca da publicação e seus efeitos, visto que deveriam ser respeitados os princípios constitucionais da Anterioridade Geral e Nonagesimal.

### **5.1 STF E OS CONFLITOS DE APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIO-CONSTITUCIONAIS EM MATÉRIA DO ICMS/DIFAL PÓS LEI COMPLEMENTAR 190/2022**

Ocorre que após a promulgação da Lei Complementar nº 190 de 2022, retomaram-se novas discursões no STF a respeito da (in)constitucionalidade da lei o artigo 3º da LC 190/22, sendo alvo a aplicabilidade dos princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal, para a figura do consumidor final não contribuinte do imposto.

As Ações Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF, 7.070/AL e 7.078/CE alegam o desrespeito ao princípio da anterioridade anual e nonagesimal, requerendo a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º da LC 190/2022, para os efeitos da cobrança do ICMS com diferencial de alíquota (DIFAL), nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto (BRASIL, 2023).

A Relatora Ministra Rosa Weber, no Recurso Extraordinário nº 1426271 RG/CE, publicado dia 08 de agosto de 2023, “ressalta que a Secretaria de Gestão de Precedentes do Supremo Tribunal Federal identificou 411 recursos semelhantes em trâmite apenas no âmbito desta Presidência” (BRASIL, 2023, p.5).

De mais a mais, existem abordagens sobre o assunto proferidas por cada relator responsável em decisões monocráticas, a exemplo, ADIs nº 7.066/DF, 7.070/AL e 7.078/CE.

Na Ações Diretas de Inconstitucionalidade 7.066/DF, 7.070/DF e 7.078/CE, a Ministra Rosa Weber reconheceu a presença de questão Constitucional por tratar de interpretação dos dispositivos constitucionais e a existência de Repercussão Geral da matéria constitucional suscitada. Como se verifica na ADI 7.078/CE assim reconheceu a ministra: “Ante o exposto, reconheço o caráter constitucional e a repercussão geral da controvérsia trazida neste recurso extraordinário, submetendo o tema aos eminentes pares” (BRASIL, 2023, p.9).

No tocante à ADI 7.078/CE, esta segue com o julgamento em aberto na Suprema Corte

tendo sido a última movimentação no dia 28 de agosto de 2023 no RE 1426271.

Ementa Constitucional e Tributário. ICMS. Operações interestaduais de bens e serviços a consumidor final não contribuinte. Diferencial de alíquota - DIFAL. EC 87/2015. Art. 3º da Lei Complementar 190/2022. Aplicabilidade dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal. Art. 150, III, b e c, da Constituição Federal. Tema objeto de análise nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 7.066/DF, 7.070/DF e 7.078/CE. Questão constitucional. Potencial multiplicador da controvérsia. Repercussão geral reconhecida. 1. Possui índole constitucional e repercussão geral a controvérsia relativa à incidência das regras da anterioridade anual e nonagesimal na cobrança do ICMS com diferencial de alíquota (DIFAL) decorrente de operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, após a entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022. 2. A presente discussão jurídica não se confunde com o objeto do RE 1.287.019/DF, Red. p/ acórdão Min. Dias Toffoli, tampouco com o objeto do RE 1.221.330/SP, Red. p/ acórdão Min. Alexandre de Moraes, ambos processados e julgados segundo a sistemática da repercussão geral. 3. Repercussão geral reconhecida. (RE 1426271 RG, Relator(a): MINISTRA PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 21-08-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 25-08-2023 PUBLIC 28-08-2023). (BRASIL, 2023, não paginado).

Destaca-se que o Ministro Alexandre de Moraes, em decisão monocrática da ADI 7.066/DF, julgou improcedente, fundando-se na constitucionalidade da aplicação do artigo 3º na LC 190/22, desde que observados os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, para melhor segurança tributária (BRASIL, 2022).

O Relator Min. Alexandre de Moraes julgou a ADI nº 7070/AL parcialmente procedente; já a ADI nº 7078/CE como procedente, a qual foi proposta pelo Governador do Estado de Ceará, declarando a inconstitucionalidade do art. 3º da LC 190/2022: “observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea ‘c’ do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal” (BRASIL, 2022, não paginado).

A sua vez, o Ministro Dias Toffoli, nas Ações Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF, 7.070/AL e 7.078/CE, decidiu pela improcedência dos pedidos, reconhecendo a constitucionalidade da cláusula de vigência prevista no art. 3º da LC nº 190/2022, argumentando não haver necessidade da observância do princípio da anterioridade anual (BRASIL, 2022)

Considerando que o Min. Toffoli esclareceu que não ocorreu uma nova imposição tributária, nem mesmo um aumento fiscal, e que a LC nº 190/2022 ocasionou as regras gerais sobre o ICMS/DIFAL, sendo de competência dos Estados e o Distrito Federal tratar do ICMS. E que também reconheceu a constitucionalidade da literalidade art. 3º da LC nº 190/22, no que conferiu o prazo mínimo de noventa dias (princípio nonagesimal) da data da publicação da lei complementar para produção de seus efeitos (BRASIL, 2022).

Em continuação ao julgamento em plenário virtual, o Ministro Edson Fachin votou procedente a ADI 7.066 declarando a inconstitucionalidade, devendo ser aplicada a interpretação

conforme ao art. 3º da LC n.190/2022 e observados os princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal; ademais, o Ministro também julgou improcedente as ADIs 7.070 e 7.078, declarando-as constitucionais, seguindo o mesmo raciocínio de julgamento os Ministros Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, André Mendonça e Rosa Weber (BRASIL, 2022).

Já o Ministro Gilmar Mendes, que acompanhava o voto divergente do Ministro Dias Toffoli nas ADIs nº 7.066/DF, 7.070/AL e 7.078/CE, decidiu pela improcedência dos pedidos, julgando constitucionais (BRASIL, 2022).

Todavia, o julgamento de *cases* importantes à estabilização do tema no Brasil seguem em aberto na Suprema Corte, com divergências de votos sobre a (in)constitucionalidade do art. 3º da Lei Complementar 190/2022, na aplicabilidade dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal inseridos no Art. 150, III, b e c, da Constituição.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo partiu da necessidade de se verificar se a exigência do diferencial de alíquota (ICMS/DIFAL) e o sistema de compensação de crédito nas operações interestaduais, à luz da Lei Complementar nº190 de 2022, violam os princípios constitucionais da anterioridade anual, nonagesimal e da não cumulatividade.

Primeiramente, foram apresentados os conceitos dos princípios constitucionais tributários da: anterioridade anual, nonagesimal e da não cumulatividade; os fundamentos jurídico-legais e seus procedimentos para a exigência fiscal tributária do ICMS/DIFAL.

Possibilitou-se concluir, feitas as digressões já conhecidas, que a LC nº 190/2022 foi a instituidora do novo modelo de tributação do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), traçando suas normas gerais de exigência tributária do diferencial de alíquotas entre a interna do estado de origem e a interestadual, sendo competentes os Estados e o Distrito Federal.

Assim, conclui-se defendendo-se a tese de que há a necessidade de se declarar a inconstitucionalidade do art. 3º da LC nº 190/2022, haja vista a violação ao princípio constitucional expresso no art. 150, III, “b” da CF/88, qual seja, da anterioridade anual tributária, o qual veda a exigência tributária no mesmo ano do exercício financeiro em que tenha criado ou aumentado o tributo.

Desta forma, vale dizer que a norma deve busca evitar a supressa fiscal e ao mesmo, garantir um mínimo de segurança jurídica, a fim de que haja exigência do ICMS/DIFAL.

Pode se afirmar, assim, que houve violação da segurança jurídica dos contribuintes ao se

cobrar ICMS/DIFAL em 2022, sustentando-se no julgamento conjunto da ADI nº 5.469 e do RE nº 1.287.019, reclamando atualização do tema com a oportunidade de conclusão das ADIs nº 7.066/DF, 7.070/AL e 7.078/CE.

Por fim, informa-se que devem ser observados os princípios constitucionais para a resguarda das garantias individuais e coletivas dos contribuintes, com afincos na segurança jurídica, para evitabilidade de conflitos e supressas alheadas às bases constitucionais ao se exigir tributo que não respeita ou não comporta exceções não vigiadas.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 25 set 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87, 13 de setembro de 1996**. Presidência da República. 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. (Lei Kandir). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em 2 out 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n. 190, de janeiro de 2022**. Presidência da República Secretaria-Geral Subchefia para Assuntos Jurídicos. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp190.htm#art1](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp190.htm#art1). Acesso em: 16 set 2023.

BRASIL. **Recurso Extraordinário 1.287.019 RE/DF, 2021**. Reclamante: Madeiramadeira Comercio Eletrônico S/A e Outro(A/S). Reclamado: Distrito Federal. Relator: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno, Brasília, 24 fev 2021. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 18 out 2023.

BRASIL. **Recurso Extraordinário 1.426.271 RG/CE, 2023**. Reclamante: Estado do Ceará Reclamado: ABC Atacado Brasileiro da Construção S.A. Relator(a): Ministra Presidente, Tribunal Pleno, Brasília, 21 de agosto de 2023. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15360434442&text=.pdf>. Acesso em: 12 out 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469/DF**. Requerente: Associação Brasileira de Comércio Eletrônico - ABCOMM. Intimado: Presidente Do Conselho Nacional De Política Fazendária - CONFAZ. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília, 24 fev 2021. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955431>. Acesso em: 21 out 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066/DF**.

Requerente: Associação Brasileira Da Ind. de Máquinas e Equipamentos. Intimado: Presidente da República. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília, 23 set 2022. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em: 16 out 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.070/AL**. requerente: Governador do Estado de Alagoas. Intimado: Presidente da República. Relator: Min. Alexandre De Moraes. Brasília. 09 dez de 2022. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6333675>. Acesso em: 18 out 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.078/CE**. Requerente: Governador do Estado do Ceará. Requerido: Presidente Da República. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Brasília. 16 dezembro de 2022. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6349777>. Acesso em: 18 out 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 67 do STF**. É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro. Súmula da Jurisprudência Dominante do Supremo Tribunal Federal. Anexo ao regimento interno. Edição: Imprensa Nacional, 2015. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=3624> acesso em: 2 out. 2023

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 166 do STJ**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Anexo ao regimento interno. Edição: Imprensa Nacional, 1996. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010\\_12\\_capSumula166.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf). Acesso em: 14 set 2023.

23

BRASIL. **Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015**. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), 2015. 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: 21 out 2023.

COSTA, EMILY LEAL RAUL DA. **ICMS: análise das consequências decorrentes da cobrança do diferencial de alíquota interestadual nas entradas de mercadorias**. São Paulo, 2021.

DINIZ, Thiago Braga Pinheiro. **A Inconstitucionalidade da Cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (DIFAL do ICMS) em 2022**. Repositório Universitário da Ânima, 2022.

LENZA, Pedro; CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.

MONTEIRO, C. S.; MONTEIRO, C. S.; MEZZAROBBA, O. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.

PAULA, Guilherme Marques. **Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL): necessidade de lei complementar geral para regulamentar a exação tributária**. OAB - Goiás.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.

SANTOS, Aline Feitosa. **Sistema de Aproveitamento de Crédito de ICMS nas empresas industriais**. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018.

SANTOS, Yasmim Beatriz Silveira. **ICMS-DIFAL: Aplicação da anterioridade tributária e vigência da Lei Complementar nº 190/2022 sob a análise da aplicação sistemática de precedentes**. Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP. BRASÍLIA, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. E-book.