

A Cobrança de Diferença de Alíquota do ICMS no Ano-exercício de 2022 diante do Princípio da Anterioridade Tributária

The Whether of ICMS Differential Aliquot in the Year 2022 before the Principle of Tax Anteriority

Caroline Possato Rocha

Advogada. Especialista em Advocacia Cível pela FMP e em Direito Tributário pela Faveni. Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Espírito Santo – PPGCON/UFES. *E-mail*: carolinepossatorocha@gmail.com.

Silvestre Magnago de Mattos Panciere

Residente Jurídico do Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo (TJES), lotado na 2ª Vara Cível e Comercial de Linhares. Pós-graduando em Gestão Financeira e Controladoria. Pós-graduado em Direito Público pela Legale. Graduado em Direito pela Faceli e em Ciências Contábeis pela Unopar. Graduando em Administração pela Faceli. *E-mail*: silvestre.magnago@gmail.com.

Recebido em: 16-7-2023 – Aprovado em: 2-4-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.6.2024.2408>

Resumo

Este trabalho apresenta um estudo a respeito da cobrança ou não da diferença de alíquota do ICMS no ano de 2022 diante do princípio da anterioridade tributária. Mediante o estudo acerca do ICMS e do princípio da anterioridade tributária, em suas origens e essências, sendo possível verificar se é inconstitucional o início da cobrança do diferencial de alíquotas no ano de 2022. Empregou-se o método exploratório, por meio de pesquisa bibliográfica em livros de leitura corrente e pesquisa documental em decisões judiciais (conteúdos autorizados na Internet) e na legislação atual vigente. Ainda, utilizou-se técnicas de investigação teórica (técnicas históricas, técnicas conceituais e técnicas normativas). A área de pesquisa científico-jurídica é a linha dogmática de pesquisa jurídica. Quanto ao método de raciocínio empregado, foram utilizados o dedutivo e o indutivo. Foi realizada uma revisão sobre o princípio da anterioridade, apontando os motivos para sua criação e consolidação no ordenamento jurídico. Após, enfrentada a questão da diferença de alíquotas diante do princípio exposto, bem como sua correlação com outros princípios aplicados no direito tributário. Como resultado foi possível perceber mediante a análise do ordenamento jurídico, que a cobrança da diferença de alíquotas no ano de 2022 é uma grave violação à garantia fundamental representada pelo princípio da anterioridade tributária.

Palavras-chave: direito tributário, anterioridade tributária, ICMS, diferença de alíquota, segurança jurídica, interpretação legislativa.

Abstract

This paper presents a study about whether or not to charge the ICMS differential aliquot in the year 2022 in view of the principle of tax anteriority. Through the study about the ICMS and the principle of tax anteriority, in its origins and essences, it is possible to verify if the beginning of the whether of the differential aliquot in the year 2022 is unconstitutional. The exploratory method was used, through bibliographical research in current reading books and documentary research in judicial decisions (authorized content on the Internet) and in the current legislation. Also, theoretical investigation techniques were used (historical techniques, conceptual techniques and normative techniques). The area of scientific-legal research is the dogmatic line of legal research. As for the method of reasoning, deductive and inductive were used. A review was carried out on the principle of anteriority, pointing out the reasons for its creation and consolidation in the legal system. Afterwards, the question of the differential aliquot before the exposed principle was faced, as well as its correlation with other principles applied in tax law. As a result, it was possible to perceive, through the analysis of the legal system, that the whether of the ICMS differential aliquot in the year 2022 is a serious violation of the fundamental guarantee represented by the principle of tax anteriority. *Keywords:* tax law, tax anteriority, ICMS, differential aliquot, legal certainty, legislative interpretation.

1. Introdução

Em meados de 2015, diante da expansão do comércio eletrônico, foi aprovada a Emenda Constitucional n. 87/2015, que regulamenta a divisão do ICMS entre os estados, por meio do Difal – Diferencial de alíquotas, com o escopo de favorecer a arrecadação de alguns estados.

Antes da Emenda, os estados começaram a ter uma perda em suas arrecadações, pois pela compra ocorrer pela *Internet*, apenas o estado que sediava a empresa vendedora recebia o pagamento do ICMS.

Exemplifica-se: se uma empresa sediada no estado de São Paulo anunciasse na *Internet* um produto e o mesmo fosse vendido para um cliente que reside no estado do Espírito Santo, apenas o estado de São Paulo iria arrecadar o ICMS, pois iria-se considerar que o local de ocorrência do fato gerador era no local da empresa. Logo o estado do Espírito Santo não iria arrecadar a título de ICMS nessa relação.

Diante desta situação, os estados, por meio do Convênio n. 93, de 2015, do Confaz (mediante portaria), instituiu o diferencial de alíquota (Difal) do ICMS para que o estado do comprador/adquirente recebesse uma porcentagem relacionada à diferença entre a alíquota do estado do sujeito adquirente da relação de

compra subtraída pela alíquota interestadual, essa destinada ao Estado do vendedor.

Entretanto, após a instituição do Difal, no dia 24 de fevereiro de 2021, o STF por meio de julgamento da ADI n. 5.469 e do RE n. 1.287.019, julgou inconstitucional a instituição do Difal por portaria do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), determinando que para a sua instituição seria necessária Lei Complementar, conforme a tese fixada no julgamento: “A cobrança da diferença de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzida pela EC n. 87/15, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”¹.

Contudo, foram modulados os efeitos, para que as decisões proferidas produzissem resultados a partir de 2022, permitindo-se que a cobrança do diferencial de alíquotas (Difal), nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte de ICMS, prosseguisse durante o ano de 2021, ainda que regulamentada mediante Convênio ao invés de Lei Complementar²⁻³.

Após o julgamento, os Estados por meio de suas assembleias legislativas se mobilizaram para confecção de suas respectivas leis para se adequar à decisão do STF⁴, enquanto o Congresso Nacional se mobilizou para confeccionar a LC n. 190/2022, lei que alterou a Lei Kandir⁵ (LC n. 87/1996) para regulamentar o Difal. Todavia, após ser aprovada pelo Poder Legislativo, o então Presidente da República apenas sancionou a referida lei no dia 4 de janeiro de 2022 e, então, a mesma entrou em vigor no dia 5 de janeiro do mesmo ano.

Os Estados, na iminente vontade de arrecadar, começaram a cobrar o ICMS-Difal logo no ano de 2022, como por exemplo o Estado de São Paulo, que comu-

¹ BRASIL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.469*. Julgamento em 24.02.2021a. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4922493>. Acesso em: 12 out. 22.

² Conforme o art. 27 da Lei n. 9.868/1999 “ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.” (BRASIL. *Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999*. Brasília, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm. Acesso em: 30 out. 2022).

³ De acordo com André Freire, “Não se pode admitir a modulação de efeitos contra os contribuintes, pois não é dado ao Estado invocar a segurança jurídica em desfavor de seus cidadãos [...]”. Dessa forma, é igualmente questionável a questão da modulação de efeitos na discussão da violação do princípio da legalidade e da manutenção da cobrança sem lei prévia que a institua (FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Modulação de efeitos de decisões constitucionais do direito tributário brasileiro: especificidades e limites. *Revista Direito Tributário Atual* v. 47. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2021. Quadrimestral).

⁴ Os estados criaram sua própria lei para regular a Difal, Paraná: Lei n. 20.949/2021, Roraima: Lei n. 1.608/2021, Santa Catarina: MP n. 250, São Paulo: Lei n. 17.470/2021, Sergipe: Lei n. 8.944/2021, Tocantins: MP n. 29, Paraíba: n. 12.190/2022 e dentre outros estados.

⁵ Diploma legal que estabelece as principais regras de cobrança do ICMS, de autoria do Deputado Federal Antonio Kandir.

nicou no fim de janeiro que passaria a exigir o diferencial em 1º de abril de 2022⁶.

Entretanto existe a incerteza relativa à constitucionalidade da cobrança, tendo em vista que a lei tributária, promulgada no ano de 2022, deveria observar o Princípio Constitucional da Anterioridade Tributária para ser iniciada a sua cobrança.

Diante desta questão, muitas empresas de estados diferentes começaram a ingressar no Poder Judiciário por meio de Mandado de Segurança preventivo a fim de questionar a cobrança, com o principal fundamento de que não foram respeitados os princípios da anterioridade tributária anual (art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal) e da anterioridade nonagesimal (art. 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal).

Por intermédio do método exploratório escolhido para investigar a temática e considerando as premissas constitucionais do Brasil, que restringem, de maneira clara e objetiva, a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que a lei que os houver instituído foi publicada, será possível observar que trata-se de uma cobrança inconstitucional.

Entretanto, é preciso entender se há fundamentações existentes no ordenamento jurídico brasileiro que validam a incidência do ICMS-Difal nas relações que incidem o referido imposto quando os sujeitos pertencem a estados diferentes, bem como outros possíveis fundamentos que vêm norteando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, até mesmo no sentido de não se aplicar as anterioridades tributárias ao caso.

No primeiro capítulo deste estudo, será realizada uma revisão sobre o Sistema Tributário Nacional e sobre o ICMS. No segundo capítulo será abordada a existência histórica do princípio da anterioridade tributária e do ICMS, apontando os motivos para suas criações e consolidação no ordenamento jurídico pátrio, bem como os demais princípios explícitos e implícitos ligados ao tema. No terceiro capítulo, será analisada a questão do Difal diante dos dispositivos legais em vigor, a interpretação de textos legais e como tem sido o litígio judicial acerca da cobrança do Difal antes do ano de 2023, abordando a questão do Difal em desafio à anterioridade tributária e no último Capítulo será proposta uma conclusão para o problema apresentado.

Quanto à metodologia, empregou-se a técnica de investigação teórica visando chegar à conclusão científica proposta como objetivo geral e específico, valendo-se assim de técnicas históricas, técnicas conceituais ou técnicas normativas, utilizando-se da linha de pesquisa técnica jurídica (dogmática) ao propor apresen-

⁶ SÃO PAULO. Coordenação da Administração Tributária. *Comunicado CAT n. 02 de 27 de janeiro de 2022*. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Comunicado-CAT-2-de-2022.aspx>. Acesso em: 12 out. 2022.

tar o assunto detalhada e profundamente. Para isso, propõe-se aplicar a pesquisa bibliográfica ao explorar fontes imediatas jurídico-formais de pesquisa, valendo-se da análise doutrinária, da legislação, dos princípios e da jurisprudência.

Neste trabalho, portanto, serão apontados aspectos controversos e incoerências acerca do tema, como a violação de princípios constitucionais tributários expressos, presentes no ordenamento jurídico brasileiro. Isso demonstrará se há ou não uma atuação abusiva dos estados em relação à aplicação e interpretação da norma e dos julgados a respeito do tema.

2. Surgimento do ICMS e presença no ordenamento jurídico atual

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço (ICMS) é a evolução do antigo Imposto sobre a Circulação de Mercadoria (ICM) que surgiu por meio da EC n. 18/1965 à Constituição Federal de 1946, que por sua vez sucedeu o Imposto sobre Venda e Consignações (IVC), antes previsto na Constituição Federal de 1934.

Hoje ele é previsto no art. 155, II, § 2º, da CRFB e passou a abranger, além da circulação de mercadorias, também a prestação serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação⁷, retirando uma parte dos serviços da competência municipal (que seriam tributados pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza) e é o principal imposto dos entes federativos no sentido de que é o que mais arrecada aos cofres públicos⁸.

Em 1996 foi promulgada a Lei Kandir (Lei Complementar n. 46/1996), que tinha como objetivo desonerar o ICMS em relação às exportações e hoje tem por objetivo regulamentar o ICMS em âmbito nacional, apesar de ser um tributo de competência estadual.

Pontes de Miranda⁹ conceitua o ICMS como “[...] imposto sobre negócio jurídico bilateral, consensual, da compra e venda, e sobre qualquer outro negócio jurídico bilateral, ou unilateral, de que se irradia a circulação”. Logo, o ICMS pressupõe a circulação, que significa a troca de propriedade da mercadoria¹⁰.

O ICMS é então um tributo da espécie imposto, sendo de competência dos Estados e Distrito Federal, tendo as suas alíquotas definidas por lei de cada ente federativo competente, mas existem ressalvas que serão tratadas em tópico posterior.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 372.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 161.

⁹ *Apud* HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 241.

¹⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 12. ed. Barueri: Atlas, 2022, p. 305.

2.1. O ICMS e a Guerra Fiscal

A Guerra Fiscal é um conceito muito presente no tema de ICMS, pois os governantes dos Estados, na busca por estratégias governamentais de desenvolvimento econômico, acabam agindo por conta própria, não se preocupando com os impactos que causarão aos demais Estados, causando desequilíbrios econômicos e sociais¹¹.

Com o objetivo de incentivar a economia e a criação de investimentos em suas próprias localidades, alguns estados da Federação criam benefícios fiscais ou reduzem as alíquotas e, em alguns casos, até concedem isenções de ICMS, causando um desequilíbrio fiscal diante do interesse de algumas empresas serem sediadas naquele estado que menos tributa¹². Esse conflito de interesses causado pela ação unilateral dos estados acaba causando o que o Direito Tributário denomina de “guerra fiscal”¹³.

Tal situação é muito perceptiva no caso do ICMS, que é o principal tributo de um Estado em seu potencial arrecadatário, por ser exigido no consumo e, assim, ser sua principal fonte de arrecadação. A consequência nociva dessa “guerra fiscal” para a Federação faz o estado impor limites na atuação dos entes federativos¹⁴. É nesse contexto que surge a regra da elaboração de Convênio por meio de deliberação dos estados no âmbito do Confaz, conforme prevê o art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal, que levou à edição da Lei Complementar n. 24/1975¹⁵, que rege a forma como ocorrerá a deliberação dos estados para tratar sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS.

Ainda assim, apesar de reprimida por criar um desequilíbrio, pode ser ao mesmo tempo útil para o desenvolvimento de certas regiões e, por isso, trata-se de um tema que requer atenção.

2.2. As alíquotas e alíquotas interestaduais de ICMS

Como dito acima, o ICMS é tributo de competência estadual, de forma que caberá aos estados a definição de suas alíquotas. Entretanto, é facultado ao Senado estabelecer as alíquotas mínimas nas operações internas e fixar as alíquotas máximas nas relações nas quais possa haver conflito de interesse entre estados.

Também é função do Senado definir as alíquotas interestaduais (art. 155, § 2º, V e VII, da CRFB), função essa não facultativa. Por fim, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, um Estado não poderá conceder isen-

¹¹ HARADA, Kiyoshi. *ICMS: doutrina e prática*. 1. ed. [livro eletrônico]. São Paulo: Atlas, 2017, p. 169.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 373.

¹³ SABBAG, Eduardo. *Direito tributário essencial*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense/Método, 2021, p. 288.

¹⁴ RODRIGUES DE CASTRO, E. M. L.; DIAS JR., A. A.; LUSTOZA, H. K. *Tributos em espécie*. 8. ed. rev. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 660 e 662.

¹⁵ BRASIL. *Lei Complementar n. 24, de 7 janeiro de 1975*. Brasília, 1975. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm. Acesso em: 8 out. 2022.

ção e nem reduzir sua alíquota interna a percentuais inferiores aos das alíquotas interestaduais (art. 155, § 2º, VI, da CRFB)¹⁶.

Quintanilha¹⁷, aponta que a alíquota interestadual é uma das exceções ao princípio da legalidade e tem por objetivo evitar a guerra fiscal entre os estados, de modo que nas operações e prestações entre os estados seja aplicada a alíquota definida pelos seus representantes do Senado.

Assim a Resolução n. 22/1989¹⁸ estabelece como regra geral a alíquota interestadual de 12%. Já nas operações iniciadas nas regiões Sul e Sudeste (com exceção do Espírito Santo) do País com destino às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, será de 7% a alíquota interestadual. O objetivo dessa diferenciação na alíquota tem base exatamente na razão de existir do Difal, ao buscar suprir as desigualdades regionais existentes no país por meio de forma diferenciada de distribuição da arrecadação¹⁹.

A Resolução n. 13/2012²⁰, por sua vez, em seu art. 1º, determina que haverá a aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento) para apuração do ICMS nas operações de mercadorias importadas. Essa situação então, diz respeito à situação de operação que vai muito além daquelas realizadas entre dois estados, mas sim realizadas com outro país de origem da mercadoria.

3. Os princípios tributários aplicáveis ao ICMS

Ao desejar estudar qualquer aspecto do Sistema Tributário, é preciso debruçar-se sobre as limitações ao poder de tributar, que inclui as imunidades e os princípios tributários. Para fins deste trabalho, é necessário atentar-se especialmente aos princípios. Os princípios são essenciais para o ordenamento jurídico e cumprem importante função no que diz respeito ao Direito Tributário, por servirem exatamente para limitar o poder de tributar do estado, orientando a criação, a aplicação e a interpretação das normas²¹.

Dito isso, existem alguns princípios aplicáveis ao ICMS de relevância para o presente tema, dentre os quais existem princípios expressos e implícitos na Cons-

¹⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 out. 2022.

¹⁷ QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. *Manual de direito tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021, p. 87.

¹⁸ BRASIL. Senado. *Resolução n. 22, de 1º de junho de 1989*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm. Acesso em: 16 out. 2022.

¹⁹ RODRIGUES DE CASTRO, E. M. L.; DIAS JR., A. A.; LUSTOZA, H. K. *Tributos em espécie*. 8. ed. rev. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 720.

²⁰ BRASIL. *Resolução n. 13, de 2012*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm#:~:text=O%20Senado%20Federal%20resol-ve%3A,%25%20\(quatro%20por%20cento\)](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm#:~:text=O%20Senado%20Federal%20resol-ve%3A,%25%20(quatro%20por%20cento).). Acesso em: 16 out. 2022.

²¹ MINARDI, Josiane. *Manual de direito tributário*. 7. ed., rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 140.

tuição Federal, destacando-se a anterioridade tributária de exercício e nonagesimal.

3.1. Princípio da anterioridade tributária

O Princípio da Anterioridade Tributária é previsto no art. 150, III, “b” e “c”, da CRFB e foi instituído pela primeira vez na Constituição Federal de 1988. Surgiu para substituir o princípio da anualidade tributária, previsto pela Constituição de 1967, art. 150, § 29²².

A necessidade histórica do surgimento desse princípio vem do “princípio da não surpresa” e da necessidade dos tributos serem de conhecimento geral dos contribuintes antes destes realizarem seus fatos geradores, podendo assim realizar seus devidos planejamentos. Também tem origem na certeza de que durante o exercício da lei tributária em vigor, nenhuma outra lei poderá alterar a situação jurídica já estabelecida para aquele determinado exercício²³.

Alexandre de Moraes considera que esse princípio é uma garantia individual, pois preserva a segurança jurídica ao possibilitar o contribuinte programar-se contra a ingerência estatal na propriedade²⁴. Nesse sentido, esse princípio se subdivide em duas hipóteses: anterioridade do exercício e anterioridade nonagesimal.

3.1.1. Princípio da anterioridade tributária do exercício

A anterioridade tributária de exercício é prevista no art. 150, III, “b”, da Constituição e possui algumas expressões sinônimas também utilizadas pela doutrina, como “anterioridade genérica”, “anterioridade anual” ou “anterioridade comum”²⁵.

Conforme o art. 150, III, “b”, da Constituição Federal²⁶:

“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;

[...].”

²² BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em: 16 out. 2022.

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 183.

²⁴ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 38. ed. Barueri: Atlas, 2022, p. 1014.

²⁵ MINARDI, Josiane. *Manual de direito tributário*. 7. ed., rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 244.

²⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 out. 2022.

A norma trazida por este princípio é de que se um tributo é instituído ou majorado, essa novidade legislativa só poderá ser cobrada no próximo exercício financeiro. No Brasil, “exercício financeiro” é o mesmo que o ano civil, ou seja: vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, na forma como determina o artigo 34 da Lei n. 4.320/1964²⁷. Para a sua aplicação é considerado o dia da efetiva circulação da lei no diário oficial. O objetivo do princípio é cumprir a função da previsibilidade, trazendo como causa a função de segurança jurídica²⁸ e certeza do direito.

A importância desse princípio foi declarada pelo STF, ao reconhecê-lo como cláusula pétrea e caracterizar-se como uma das maiores garantias tributárias do cidadão em face do Estado²⁹, sendo esse entendimento consolidado por meio da edição da Súmula n. 67 do STF, cujo enunciado diz: “É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro”.

3.1.2. Princípio da anterioridade tributária nonagesimal

O princípio da Anterioridade Nonagesimal é previsto no art. 150, III, “c”, da Constituição de 1988, sendo uma extensão na busca de cumprir os objetivos da anterioridade genérica, pois visa aumentar a garantia de segurança jurídica e de previsibilidade. Esse inciso foi implementado por meio da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003³⁰.

A inclusão se deve ao fato de que o operador do direito percebeu que, apesar da anterioridade genérica, uma lei poderia ser sancionada e publicada, pouco antes do final do ano e, conseqüentemente, já teria vigência no dia 1º de janeiro do ano seguinte, pouco tempo após a sua publicação³¹. Diante disso, não era alcançado o objetivo da anterioridade tributária em possibilitar o planejamento e evitar a surpresa do contribuinte, limitando assim o princípio em questão.

Então, o legislador constitucional, exercendo a sua competência reformadora³², adicionou essa nova nuance do princípio da anterioridade tributária, surgin-

²⁷ BRASIL. *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*. Brasília, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 25 out. 2022.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 215.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939*. Rel. Min. Sydney Sanches. Julgamento em: 15.09.1993. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur115824/false>. Acesso em: 16 out. 2022.

³⁰ BRASIL. *Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003*. Brasília, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm. Acesso em: 12 out. 2022.

³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 178.

³² “O Poder Constituinte derivado reformador, denominado por parte da doutrina de competência reformadora, consiste na possibilidade de alterar-se o texto constitucional, respeitando-se a regu-

do daí a anterioridade nonagesimal ou “princípio da noventena”, conforme Borba³³, em complemento à anterioridade do exercício.

Vale ressaltar que a anterioridade tributária funciona de forma a prolongar o ponto de início da eficácia da norma tributária. Dessa forma, José Afonso da Silva já ensinava que:

“A eficácia jurídica da norma designa a qualidade de produzir, em maior ou menor grau, efeitos jurídicos, ao regular, desde logo, as situações, relações, à aplicabilidade, exigibilidade ou executoriedade da norma, como possibilidade de sua aplicação jurídica. Possibilidade e não efetividade.”³⁴

Para Carvalho³⁵, não se trata de problema de prolongar a eficácia, mas apenas da vigência da Lei: “Não se trata de problema de eficácia, mas única e exclusivamente de vigência”. O professor Sabbag³⁶, por sua vez, diz que o princípio da anterioridade pode ser chamado de “princípio da eficácia diferida” e, assim, ensina que a vigência não deve ser confundida com a eficácia da norma. Para Carrazza³⁷, a Lei, ao entrar em vigor, terá a sua eficácia paralisada até o início do próximo ano financeiro. Para Bastos³⁸, o que se dá é que a lei que cria ou majora tributo terá na verdade sua eficácia obstada.

Dito isso, com esse novo princípio, o legislador que pretende criar lei que já possa ser aplicada no início do próximo ano deverá editar lei até o mês de outubro para que possa respeitar também a anterioridade nonagesimal. Ainda, caso o ente queira, pode ampliar a limitação do poder de tributar para exigir também a sua previsão orçamentária anterior à cobrança³⁹, impondo mais uma ressalva aos efeitos da nova lei.

3.2. Outros princípios correlatos

3.2.1. Princípio da legalidade

O Princípio da Legalidade está previsto em dois artigos da CRFB, em um de forma implícita, no art. 5º, II, e, no outro, de forma explícita, no art. 150, I:

lamentação especial prevista na própria Constituição Federal e será exercitado por determinados órgãos com caráter representativo.” (MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 38. ed. Barueri: Atlas, 2022).

³³ BORBA, Claudio. *Direito tributário*. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 30.

³⁴ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: RT, 1968, p. 58.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 87.

³⁶ SABBAG, Eduardo. *Direito tributário essencial*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense/Método, 2021, p. 123.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 212.

³⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 114.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 239.

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

[...]”⁴⁰

Esses artigos formam o seguinte silogismo: “se há tributo, há lei que o estabeleça”. Pois, via de regra só se poderá criar ou majorar tributo por meio de lei e todos os atributos da cobrança devem estar previstos em lei⁴¹.

Ainda é possível, ao observar apenas esses artigos, que não fica claro o alcance do princípio em outros elementos do tributo como a minoração e o estabelecimento de prazos para o pagamento de tributo. Para tanto, recorre-se ao art. 146, II, da CRFB, “cabe à lei complementar: [...] II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Sendo assim, o CTN, pelo art. 97 dispõe-se a explicar o conteúdo do Princípio da Legalidade, determinando:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”⁴²

⁴⁰ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 out. 2022, 1988.

⁴¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 12. ed. Barueri: Atlas, 2022, p. 100.

⁴² BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Dis-

É por esse princípio que a sociedade manifesta a sua vontade, por meio da lei, elaborada por seus representantes, e por esse motivo Carrazza⁴³, o considera um dos mais importantes princípios do direito tributário, ao declarar que:

“[...] é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem. Tal consentimento há de ser dado, por meio de lei ordinária, pelo Poder Legislativo, com este fito reunido, conforme a Constituição.”

É dispensada a aplicação do princípio da legalidade, conforme o art. 153, § 1º, da CRFB, no caso de alteração das alíquotas do imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações financeiras e do imposto sobre produtos industrializados.

Para o caso do trabalho, a questão da legalidade foi além, pois além da necessidade de edição de lei, foi necessária a utilização de lei complementar em específico para tratar sobre o assunto, nos termos do art. 146, III, da Constituição (o que será mais explorado à frente).

3.2.2. Da segurança jurídica

Considerado o mais importante dos subprincípios para ordem jurídica e para o estado de Direito, a segurança jurídica faz parte de todo o sistema constitucional, e pretende evitar instabilidades da vida em sociedade de forma objetiva⁴⁴.

A ideia de Segurança Jurídica está intimamente ligada à ideia de Estado, como preceitua Eros Grau ao dizer que “o Estado Moderno tem como característica o monopólio da tributação e da violência”⁴⁵.

Marinela⁴⁶ ensina que a segurança jurídica, “Tem como objetivo evitar alterações supervenientes que instabilizem a vida em sociedade, além de minorar os efeitos traumáticos de novas disposições, protegendo, assim, a estabilidade como uma certeza para as regras sociais”.

Em assunto de segurança jurídica, a Constituição Federal preceitua a coisa julgada no art. 5º, XXXVI, segundo a qual “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”⁴⁷, garantindo assim a estabilidade das relações jurídicas individuais, das decisões judiciais e dos seus respectivos efeitos.

ponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 16 out. 2022, 1966.

⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 217.

⁴⁴ MARINELA, Fernanda. *Direito administrativo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 104.

⁴⁵ GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição*. 14. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 14.

⁴⁶ MARINELA, Fernanda. *Direito administrativo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 104.

⁴⁷ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 out. 2022.

Logo, ao aplicar ao Direito Tributário o princípio consagrado pela Constituição, não se está falando apenas da legalidade formal como é possível entender de plano, mas estende-se também para a necessidade de observância de outras limitações ao poder de tributar, dentre as quais está a anterioridade⁴⁸.

Em outras palavras, o princípio da segurança jurídica é um princípio implícito em matéria tributária, do qual representa um compromisso do Estado ao respeito à estabilidade das relações e da não surpresa. Logo, juntamente com esse princípio, estão incluídos outros, como a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade⁴⁹. Logo, mais uma vez, é possível perceber que ao violar a anterioridade tributária, objeto do presente estudo, tem-se igualmente violação à segurança jurídica, princípio prezado por todo o ordenamento jurídico brasileiro.

3.2.3. Previsibilidade e planejamento tributário

Previsibilidade é a característica daquilo que é previsível. Tal princípio (princípio da proteção da confiança), conforme ensinado por Harada⁵⁰, decorre das leis, necessariamente estáveis e repousa na confiança de que o Estado que elaborou as leis as respeite. Para que assim não sejam alteradas as relações passadas e mantida a proteção da confiança, princípio presente no primeiro artigo da CRFB.

Hugo Segundo ensina que não basta a previsibilidade garantir o passado e o presente, devendo também garantir o futuro, pois há ações que necessitam de planejamento em médio e longo prazo, para que se tornem viáveis, possibilitando uma mínima calculabilidade a respeito de mudanças futuras⁵¹.

Essa prerrogativa possui previsão no art. 165, § 2º, da CRFB/1988:

“Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:
[...]

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, estabelecerá as diretrizes de política fiscal e respectivas metas, em consonância com trajetória sustentável da dívida pública, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.”⁵²

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., rev. e compl. até a EC n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 55.

⁴⁹ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário: atualizado até EC 85/15 e LC 149/15*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 48)

⁵⁰ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 30. ed. rev., atual. e ref. São Paulo: Atlas, 2021, p. 483.

⁵¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 12. ed. Barueri: Atlas, 2022, p. 107.

⁵² BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 out. 2022.

É um princípio esparsa, de matéria financeira, orçamentária ou administrativa⁵³, que está fortemente ligado à segurança jurídica, pois permite a preparação do agente econômico diante da “intervenção” do Estado em sua atividade. Apesar disso, plenamente aplicável e de pertinência ao Direito Tributário.

Eros Grau trata da Previsibilidade, expondo que em relação ao estado é essencial aos agentes econômicos para que estes possam se manter:

“A generalidade e a abstração da lei garantem o indivíduo contra a arbitrariedade estatal, porque isso é indispensável ao ‘cálculo e segurança inerentes à produção capitalista’; mas o ‘cálculo e segurança inerentes à produção capitalista’ reclamam também previsibilidade no comportamento dos agentes econômicos. Isto é: cada agente econômico necessita de garantias (i) contra o Estado e (ii) contra os outros agentes econômicos que atuam no mercado. Vale dizer, cálculo e segurança inerentes à produção capitalista exigem uma dupla garantia: (a) contra o Estado (= liberalismo político) e (b) em favor do mercado (= liberalismo econômico).”⁵⁴

Em sua obra, Grau trata a previsibilidade como uma questão de segurança para os agentes do mercado entre si, mas ressalta a sua importância na relação do Estado com seus agentes, pois se esta for injusta, afetará o modo de ser do agente⁵⁵.

Dito isso, a previsibilidade também é garantida por meio do princípio da anterioridade tributária e, no presente caso, o lapso temporal até a eficácia da lei tributária permite o contribuinte (agente econômico) se preparar para lidar com o constrangimento que terá que suportar em sua atividade econômica.

4. O ICMS e o diferencial de alíquota

4.1. Princípios em debate

Inicialmente, é preciso destacar do que se trata esse diferencial de alíquota, de onde vem a necessidade de sua regulamentação e qual é a alíquota a ser aplicada. No caso, a previsão inicial do Difal (apesar de não ter recebido essa nomenclatura), foi no art. 155, VII, da Constituição Federal (com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 87/2015), que prevê que:

“[...] 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 [...]”⁵⁶

⁵³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., rev. e compl. até a EC n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 784.

⁵⁴ GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição*. 14. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 36.

⁵⁵ GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição*. 14. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 36.

⁵⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 out. 2022.

Diante disso, é preciso estabelecer do que se trata essa “alíquota interestadual”, já mencionada brevemente em capítulo anterior deste trabalho. A alíquota interestadual nada mais é do que a alíquota mencionada no inciso IV do mesmo artigo, que prevê que será estabelecida a “alíquota interestadual” mediante resolução do Senado, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, sendo aprovada pela maioria absoluta de seus membros.

Com isso, tem-se a seguinte noção prévia acerca do contexto em discussão: trata-se de uma operação de destinação de mercadoria (ou serviço, se aplicável) ao consumidor localizado em outro estado da Federação, seja ele contribuinte ou não do ICMS, em que caberá ao estado destino a arrecadação da diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual estabelecida em resolução do Senado.

Sendo aspecto da tributação envolvendo alíquota de ICMS, tributo potencial causador de guerra fiscal, sabe-se da necessidade de edição de convênio mediante deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária⁵⁷.

É importante mencionar que mesmo antes da EC n. 87/2015, a discussão acerca da repartição da receita proveniente do ICMS já se prolongava ao longo dos anos, especial da arrecadação proveniente de relações interestaduais.

O Difal foi inicialmente instituído pelo Convênio n. 93, de 2015, do Confaz⁵⁸, diante da expansão do comércio eletrônico⁵⁹. Fato este que levou os contribuintes a questionarem a sua constitucionalidade no STF por conta da violação ao princípio da legalidade. Essa foi a primeira grande controvérsia após a instituição do Difal pela EC n. 87/2015. Após anos, somente no dia 24 de fevereiro de 2021, em Plenário, o STF julgou inconstitucional o referido convênio do Difal-ICMS por usurpação de competência da União em legislar sobre norma geral⁶⁰ e, diante disso, determinou que o mesmo deveria ser instituído por Lei Complementar.

Diante disso, foi fixada a seguinte tese para o Tema n. 1.093: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional n. 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”⁶¹. Resolvida essa parte da regulamentação do Difal, surge outro pro-

⁵⁷ RODRIGUES DE CASTRO, E. M. L.; DIAS JR., A. A.; LUSTOZA, H. K. *Tributos em espécie*. 8. ed. rev. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 661.

⁵⁸ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio ICMS n. 93, de 17 de setembro de 2015*. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 12 out. 2022.

⁵⁹ CRUZ, Wander Luis de Melo. Crescimento do *e-commerce* no Brasil: desenvolvimento, serviços logísticos e o impulso da pandemia de covid-19. *GeoTextos* v. 17, n. 1. Bahia, jul. 2021, p. 76.

⁶⁰ BRASIL. *Lei complementar é obrigatória para cobrança de diferenças do ICMS*. 2021b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=461128&ori=1>. Acesso em: 22 out. 2022.

⁶¹ BRASIL. *Recurso Extraordinário n. 1.287.019*. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, 18 de dezembro

blema quando a sanção da Lei Complementar acontece no começo do ano de 2022, deixando dúvidas acerca do marco temporal de início dos efeitos da referida lei.

O art. 3º da LC n. 190/2022 determina o seguinte: “Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea ‘c’ do inciso III do *caput* do art. 150 da Constituição Federal.”

Vejamos então onde está a dúvida e o cerne do problema deste trabalho. A partir da criação do Difal, os estados-membros logo começaram a se movimentar para criar suas próprias leis para regulamentar o assunto em seu âmbito de competência tributária, ainda que não tivesse sido editada a Lei Complementar tratando das normas gerais sobre o assunto.

Criadas as suas próprias leis, os estados entenderam que já poderiam cobrar o Difal nos novos moldes, já no ano de 2022. Ocorre que a Lei Complementar n. 190 só foi promulgada em 4 de janeiro de 2022, fazendo com que os contribuintes se insurgissem questionando a cobrança em razão da violação da anterioridade do exercício.

Por outro lado, os estados defendem que o art. 3º da LC n. 190/2022 só fez alusão somente à anterioridade nonagesimal ou que na verdade estava se referindo às leis ordinárias estaduais (que em sua maioria já tinham sido previamente editadas e já decorrido o tempo em respeito à anterioridade tanto nonagesimal quanto do exercício), revelando assim o embate a ser definido acerca da observância ou não dos princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal.

4.2. Da ausência de majoração de alíquota ou de criação de tributo

A primeira crítica sobre a não aplicação dos princípios da anterioridade nonagesimal e do exercício diz respeito ao fato de que o art. 150, III, “b” e “c”, da Constituição dizem respeito à lei que criou ou majorou um tributo, o que alguns entendem que não é o caso do Difal, que supostamente não cria e nem majora tributo.

De fato, não houve majoração de alíquota com a LC n. 190/2022, mas sim uma redistribuição da arrecadação nos termos do art. 155, § 6º, da Constituição. Desse modo, houve também uma alteração na memória de cálculo para apuração do ICMS devido. O Difal tornou os produtos vendidos mais caros diretamente, pois apesar de não haver majoração da alíquota em si, além do fato de que o contribuinte deve ficar atento no valor da alíquota de dois estados para definir o valor de um produto, a própria forma do cálculo trazida pela nova regulamentação também tornou o tributo mais oneroso.

de 2021c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5994076>. Acesso em: 12 nov. 22.

4.3. *Discussão judicial: ações diretas de inconstitucionalidade*

A Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (Abrimaq) iniciou a ADI n. 7.066⁶² para que fosse declarada inconstitucional a cobrança do Difal ainda no ano de 2022, tendo em vista a suposta violação ao princípio da anterioridade.

No mesmo sentido, o Governador do Estado de Alagoas ingressou com a ADI n. 7.070⁶³, o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Produtos Siderúrgicos (Sindisider) ingressou com a ADI n. 7.075⁶⁴ e, por fim, o Governador do Estado do Ceará ingressou com a ADI n. 7.078⁶⁵. Todas essas ações possuíam pedido de medida cautelar, seja para suspender ou autorizar a cobrança do ICMS-Difal em 2022.

A Presidência da República se manifestou no sentido de que o ICMS é um tributo sujeito às limitações de tributar relativas à anterioridade, geral e nonagesimal, sendo-lhe inaplicável a exceção prevista no art. 155, § 4º, “c”, da CRFB e que a LC n. 190/2022 – por disciplinar essa nova relação jurídica tributária estabelecida entre o remetente de bens ou serviços nas operações interestaduais e o Estado de destino – ensejou, por si, instituição ou majoração de tributo, devendo submeter-se ao princípio da anterioridade⁶⁶.

O Senado se manifestou no sentido de que o princípio da anterioridade não se aplica à LC n. 190/2022 por ela não ter criado, instituído e nem majorado o tributo. Mas sim, regulamentou o chamado Difal (ao alterar a Lei Kandir), que desde 2015 vinha sendo exigido por meio da disciplina normativa do Convênio-ICMS n. 93/2015, de categoria infralegal⁶⁷.

A Advocacia Geral da União⁶⁸ e a Procuradoria Geral da República⁶⁹ também se manifestaram sendo que esta última, no mérito, concluiu que deveria ser

⁶² BRASIL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.070*. Brasília, 2022b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6333675>. Acesso em: 10 out. 2022.

⁶³ BRASIL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.075*. Brasília, 2022c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6344966>. Acesso em: 10 out. 2022.

⁶⁴ BRASIL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.075*. Brasília, 2022c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6344966>. Acesso em: 10 out. 2022.

⁶⁵ BRASIL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.078*. Brasília, 2022d. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6349777>. Acesso em: 10 out. 2022.

⁶⁶ BRASIL. *Informações n. 25/2022 do Gabinete da Presidência da República na ADI n. 7.070*. Brasília, 2022e. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6333675>. Acesso em: 10 out. 2022.

⁶⁷ BRASIL. Informação do Senado na ADI n. 7.070. Brasília, 2022f. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6333675>. Acesso em: 12 out. 2022.

⁶⁸ BRASIL. *Informação da Advocacia Geral da União na ADI n. 7.070*. Brasília, 2022g. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6333675>. Acesso em: 12 out. 2022.

⁶⁹ BRASIL. Informação n. 112.246/2022 da Procuradoria Geral da República na ADI n. 7.070. Brasília, 2022h. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6333675>. Acesso em: 12 out. 2022.

aplicada anterioridade no caso concreto por essa ser a vontade expressa pelo legislador constitucional.

Foi apresentado nos autos o parecer do professor Luís Eduardo Schoueri, no qual é apresentado que a LC deve se submeter igualmente ao princípio da anterioridade anual e nonagesimal, por entender que houve uma “remissão em cadeia” por parte do legislador, em relação aos princípios da anterioridade⁷⁰.

E apesar de manifestações favoráveis ao contribuinte, em decisão publicada no dia 17 de maio de 2022, o Ministro Alexandre de Moraes entendeu a princípio pela constitucionalidade da LC n. 190/2022 e defendeu que o caso é diferente daquele julgado pela ADI n. 5.469 e do RE n. 1.287.019 (Tema 1.093 da repercussão geral, já abordado) e no caso concreto a lei não majora nem cria tributo, não havendo que se fazer em anterioridade tributária.

Durante o decurso das ações (ADI n. 7.066, ADI n. 7.070 e ADI n. 7.078), houve pedidos de *Amicus Curiae* pela Associação Mineira de Supermercados – AMIS, pelo Instituto para Desenvolvimento do Varejo – IDV, pelos Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal, em petição conjunta apresentada pelo Colégio Nacional de Procuradores Gerais dos Estados e do Distrito Federal – Conpeg; pela Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação – Brasscom; pela Associação das Empresas de Venda Não Presencial do Espírito Santo – Avenpes; pela Confederação Nacional da Indústria – CNI; e pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico – ABCOMM, tendo sido todos acolhidos pelo relator, para que a participação das entidades interessadas seja uma forma de espelhar o campo democrático e legítimo da atuação da Suprema Corte em suas contribuições práticas.

4.4. A natureza de garantia fundamental dos princípios em estudo

Conforme é possível extrair do *caput* do art. 150 da Constituição Federal, os princípios constitucionais tributários possuem caráter de garantias fundamentais: “art. 150. Sem prejuízo de outras *garantias* asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]”⁷¹ Com isso, considerando que as anterioridades são princípios constitucionais previstos exatamente no art. 150, III, “b” e “c”, da Constituição, é inegável o viés de garantia fundamental que o reveste.

⁷⁰ BRASIL. *Parecer na ADI n. 7.070*. Brasília, 2022i. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6333675>. Acesso em: 12 out. 2022.

⁷¹ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 out. 2022.

Reverbera-se aqui, a ideia de que os princípios são as colunas do direito, como já ensinava Canotilho, os “princípios são *standards* juridicamente vinculantes, radicados nas exigências da justiça ou na ideia de direito”⁷². Ainda, Machado Segundo⁷³ prescreve que:

“Para dar rigidez aos mais importantes desses limites, evitando que sejam suprimidos ou revogados do ordenamento jurídico, e para que a eles se submetam não apenas as autoridades do Poder Executivo, mas também o próprio Poder Legislativo de cada ente tributante, optou-se por inseri-los no texto da Constituição.”

Com uma visão mais ampla acerca do assunto, Alexandre Mazza entende que os princípios constitucionais tributários funcionam com natureza dúplice, sendo ao mesmo tempo limitações ao poder de tributar (atuando de forma negativa perante a atividade estatal) e também garantia fundamental ao contribuinte⁷⁴. Com isso, os princípios tributários elencados no art. 150 (incluindo a anterioridade) são garantias essenciais para a segurança jurídica e proteção dos direitos individuais do contribuinte diante de abusos e arbitrariedades do Fisco⁷⁵.

No art. 150 da CRFB, houve uma observação muito importante no sentido de não excluir outras garantias igualmente previstas, o que leva à conclusão de que os direitos consagrados no art. 5º da CRFB podem ser transportados como limitadores ao poder de tributar⁷⁶ quando assim o forem benéficas aos contribuintes, como é o caso do direito de petição (possibilidade de questionar a tributação do Estado) ou o direito à saúde e à educação (deduções no Imposto de Renda).

E levando isso em consideração podemos concluir que há uma vasta garantia constitucional que protege o contribuinte. Dessa forma, Alexandre Mazza, em recente estudo sobre o tema, ensina que as consequências dos princípios que garantem as limitações constitucionais da tributação são: (I) constituem cláusulas pétreas, (II) sua regulamentação infraconstitucional, se necessária, exige lei complementar e (III) devem receber interpretação ampliada⁷⁷.

Assim, é possível concluir que o princípio da anterioridade tributária é uma cláusula pétrea⁷⁸, que em caso de regulamentação infraconstitucional, será necessária edição de lei complementar e que em todos os casos deve receber interpretação ampliada, não devendo assim ser suprimida ou excluída fora do que a Constituição estabeleceu.

⁷² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. 14. reimpr. Coimbra: Almedina, 2000, p. 1.034.

⁷³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 12. ed. Barueri: Atlas, 2022, p. 56.

⁷⁴ MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 132.

⁷⁵ MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 38. ed. Barueri: Atlas, 2022, p. 1.014.

⁷⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 146.

⁷⁷ MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 132.

⁷⁸ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 30. ed. rev., atual. e ref. São Paulo: Atlas, 2021, p. 444.

Nesse aspecto, é possível verificar que quando não são aplicáveis as anterioridades tributárias, a Constituição já deixou devidamente expresso e, ainda, é plenamente possível compreender o motivo da exceção, conforme visto no tópico acima (3.1.1). Dessa forma, se não é o caso de alguma das exceções do art. 150, § 1º, da CRFB, não é possível dizer que não se aplica a anterioridade tributária, pois enseja a sua aplicação obrigatória.

4.5. A interpretação do texto legal

A interpretação é a extração da essência de um objeto, dando algum sentido àquela coisa. No caso da interpretação jurídica tem-se a fixação do sentido ao referencial e seu respectivo alcance⁷⁹. Nesse sentido, Ricardo Maurício Freire Soares ensina que no mundo moderno a hermenêutica direciona-se para a sistematização de técnicas de leitura e que seu objetivo é o de encontrar um sentido para um texto que se encontra perdido ou obscuro⁸⁰.

O art. 108 do CTN abrange os princípios de Hermenêutica do Direito em Geral, valendo notar que tal artigo apresenta os elementos de integração da legislação tributária (hipóteses restritas)⁸¹. O art. 111 admite a interpretação literal e apresenta o seu rol de situações aplicáveis. Mas não basta a literalidade da norma tributária para que a tributação imposta seja efetivamente aplicada, devendo-se considerar na relação tributária os demais comandos legais do sistema, em especial a Constituição enquanto lei maior e a sua devida interpretação.

A respeito da Interpretação Gramatical, é importante observar que não se trata de buscar um sentido único da norma tendo o risco de sobrepor a retórica legitimamente democrática, a lógica e a segurança jurídica⁸². A importância dessa interpretação está na própria redação dos textos normativos devido a ambiguidades, equívocos, imprecisões. Das quais cabe ao intérprete eliminar, bem como corrigir erros de redação encontrados no texto normativo⁸³.

Por sua vez, a interpretação lógica busca levar em consideração os instrumentos fornecidos pela lógica e raciocínios como o indutivo e o dedutivo, para o ato de interpretação⁸⁴. Carlos Maximiliano, citado por Carvalho, defende que a

⁷⁹ NUNES, Rizzatto. *Manual de introdução ao estudo do direito*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2008, p. 249.

⁸⁰ SOARES, Ricardo Maurício Freire. *Hermenêutica e interpretação jurídica*. São Paulo: Saraiva Educação, 2010, p. 6.

⁸¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. [livro eletrônico] Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.494.

⁸² BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 332.

⁸³ NUNES, Rizzatto. *Manual de introdução ao estudo do direito*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2008, p. 267.

⁸⁴ NUNES, Rizzatto. *Manual de introdução ao estudo do direito*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2008, p. 267.

interpretação lógica jurídica consiste em “[...] diligenciar o intérprete no caminho de desvendar o sentido das expressões do direito, aplicando o conjunto das regras tradicionais e precisas da lógica formal”⁸⁵. Já a interpretação histórica busca desvendar elementos circunstanciais que envolveram a elaboração da lei, buscando assim, a intenção subjetiva do legislador ao criar a norma. Porém nem sempre essa é a mesma vontade objetiva contida na norma⁸⁶.

Enquanto a interpretação teleológica, por sua vez, considera os fins aos quais a norma jurídica se dirige, com base no escopo de sua criação, de modo que toda norma tem “finalidades maiores e irrenunciáveis”⁸⁷. Por isso a interpretação do Direito tende a ser essencialmente teleológica, pois o hermenauta sempre busca o resultado que a mesma busca atingir em sua atuação prática⁸⁸. Por fim, a interpretação sistemática busca levar o intérprete a considerar a norma jurídica inserida no contexto maior de ordenamento ou sistema jurídico⁸⁹.

Explanadas as possibilidades interpretativas do Direito, para fins desse trabalho, têm destaque as interpretações lógica, histórica, teleológica e sistemática, bem como a noção de “in dubio contra fiscum”.

4.6. Da interpretação da aplicação do art. 3º da LC n. 190/2022

Ao considerarmos que o STF ao julgar necessária a confecção de lei complementar para instituir o ICMS-Difal, com a justificativa de que o convênio tratava de elementos essenciais do imposto (o que não poderia fazer por não ser lei em sentido estrito)⁹⁰, assume como consequência o reconhecimento expresso de instituição de regra geral de tributo. Logo, considerando a interpretação sistemática (prezando pelo respeito à Constituição, basilar do sistema tributário nacional), os princípios da anterioridade devem ser aplicados à LC n. 190/2022, inclusive tendo em vista que nenhum dispositivo constitucional pode ser interpretado isoladamente⁹¹.

Do mesmo modo, aplicando a interpretação histórica podemos chegar na mesma conclusão da necessidade de aplicação da anterioridade, pois após o jul-

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

⁸⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 187.

⁸⁷ NUNES, Rizzatto. *Manual de introdução ao estudo do direito*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2008, p. 274.

⁸⁸ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 151-152.

⁸⁹ NUNES, Rizzatto. *Manual de introdução ao estudo do direito*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2008, p. 271.

⁹⁰ BRASIL. *Recurso Extraordinário n. 1.287.019*. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, 18 de dezembro de 2021c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5994076>. Acesso em: 12 nov. 22.

⁹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 160.

gamento da ADI n. 5.469 e do RE n. 1.287.019, o Poder Legislativo apressou-se à confeccionar a LC n. 190/2022 e demais Leis Estaduais sobre o tema. Isso demonstra, de certa forma, que os parlamentares tinham consciência de que a regulamentação do ICMS-Difal deveria respeitar a anterioridade anual. Por isso a pressa: quanto antes ocorresse a edição das leis, antes poderiam ser aplicadas, já considerando que existe a anterioridade.

Com isso, também pela interpretação histórica, deve-se levar em consideração o contexto que levou à própria criação da anterioridade, como forma de evitar a arbitrariedade do Fisco em surpresa ao contribuinte. Isso se revela exatamente no fato de que o Poder Legislativo nacional e estaduais se apressaram na edição das leis de suas respectivas competências. Se não existisse a anterioridade, todos os contribuintes brasileiros seriam surpreendidos com o ICMS-Difal, sem tempo algum para programar suas atividades econômicas e financeiras.

Também é possível concluir pelo argumento acima a partir da interpretação teleológica ao levar em conta a razão de existir do princípio da anterioridade de exercício e nonagesimal. É exatamente para evitar a situação atual na qual o Fisco tenta forçosamente aplicar novidade tributária sem fornecer lapso temporal suficiente para que o contribuinte se prepare para cumprimento da obrigação tributária.

Enfim, ainda pode-se considerar que a interpretação lógica também tende a levar o aplicador do direito a considerar a observância do princípio da anterioridade no presente caso, pois o art. 3º da referida lei, ao remeter à anterioridade nonagesimal, conseqüentemente, leva o leitor ao final do comando do art. 150, inciso III, alínea “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,*” que traz, por sua vez, a regra de aplicação da anterioridade tributária anual.

Até porque, como foi explicitado anteriormente, a anterioridade nonagesimal veio em complemento da anterioridade de exercício, não sendo excludentes uma da outra. Dessa forma, não sendo uma exceção expressa à aplicação de ambas e sendo utilizada unicamente a remissão em cadeia, as duas anterioridades devem ser respeitadas.

Por fim, também a interpretação literal leva ao mesmo raciocínio, pois considera unicamente a literalidade do dispositivo. Ou seja, leva em consideração exclusivamente a letra da lei e suas remissões que, por sua vez, chegam até a anterioridade do exercício. Isso, somado ainda ao fato de que a literalidade não faz nenhuma ressalva ou excludente da aplicação da anterioridade de exercício, de forma a concluir pela sua efetiva aplicação.

Entretanto, não obstante todos os elementos acima expostos, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento realizado no dia 29 de novembro de 2023, entendeu pela improcedência das ADIs, acolhendo a tese de aplicação da anterioridade nonagesimal como solução para o caso concreto. A pertinência do presente estudo, porém, se mantém, ao passo que o debate não se encerra no campo da

pesquisa, ainda sendo possível apontar, fundamentadamente, eventual equívoco no afastamento da anterioridade do exercício.

5. Conclusão

No primeiro capítulo, foi observado o sistema tributário nacional, abordadas as características do ICMS e sua origem e presença no ordenamento jurídico atual, bem como os temas que o permeiam como a Guerra Fiscal e a hipótese de Federalização do Tributo.

No segundo capítulo, foram explorados os princípios aplicados ao direito tributário que tem relação com o tema abordado no presente trabalho, bem como foi discorrido sobre o princípio da anterioridade tributária.

No terceiro e último capítulo, demonstrou-se como surgiu o ICMS-Difal e foram explicadas as formas de interpretação jurídica, bem como a aplicação dos tipos de interpretação no caso deste trabalho. Entretanto, traz-se que o resultado obtido com o julgamento da questão aplicou interpretação diversa da defendida na presente pesquisa.

Conforme as concepções de Eros Grau trazidas ao longo do estudo, o Estado tem como função econômica gerar segurança jurídica e previsibilidade, garantindo a propriedade privada e a sua segurança por meio do monopólio da violência. Nesse sentido, temos no Brasil os princípios da legalidade, da não surpresa, do não confisco, da anterioridade tributária e outros já abordados ou mencionados, que buscam limitar o poder de tributar, cumprindo a função de previsibilidade em relação à arrecadação do Estado e o planejamento dos particulares.

Dito isso, temos na Lei Complementar n. 190/2022 a menção da anterioridade nonagesimal, o que remete à consideração da anterioridade anual. Sendo essa a vontade do legislador infraconstitucional.

Considerando então todo o estudo, é constitucional a cobrança de diferença de alíquota do ICMS no ano-exercício de 2022 diante do princípio da anterioridade tributária? Mediante o método exploratório de pesquisa bibliográfica e documental, torna-se clara a inconstitucionalidade da cobrança de ICMS-Difal em 2022, devido ao respeito ao princípio da anterioridade tributária. Pois pelas formas de interpretação expostas no presente trabalho, resta clara a aplicação do princípio da anterioridade no presente caso, considerando a interpretação sistemática, histórica e lógica.

Por fim, chega-se à conclusão de que, não obstante a decisão do STF, a mitigação da anterioridade anual tributária não se sustenta, devendo ser aplicada no caso do ICMS-Difal por motivos de interpretação mais benéfica ao contribuinte (art. 112 do CTN), pela Lei Complementar fazer referência ao princípio em voga, ao remetê-lo por meio da anterioridade nonagesimal e por ser essa intenção do legislador, ao usar da anterioridade nonagesimal para fixar a vigência da LC n. 190/2022. Sendo a eficácia da Lei apenas possível a partir do ano de 2023.

Referências

- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed., rev. e compl. até a EC n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. [livro eletrônico] Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BORBA, Claudio. *Direito tributário*. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 16 out. 2022.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília, 1967. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em: 16 out. 2022.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 out. 2022.
- BRASIL. *Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003*. Brasília, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm. Acesso em: 12 out. 2022.
- BRASIL. *Emenda à Constituição n. 87, de 16 de abril de 2015*. Brasília, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 16 out. 22.
- BRASIL. *Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964*. Brasília, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 25 out. 2022.
- BRASIL. *Lei n. 9.868, de 10 de novembro de 1999*. Brasília, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm. Acesso em: 30 out. 2022.
- BRASIL. *Lei Complementar n. 24, de 7 janeiro de 1975*. Brasília, 1975. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm. Acesso em: 8 out. 2022.
- BRASIL. *Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996*. Brasília, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 28 out. 2022.
- BRASIL. *Lei Complementar n. 190, de 4 de janeiro de 2022*. Brasília, 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm. Acesso em: 28 out. 2022.
- BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio ICMS n. 93, de 17 de setembro de 2015*. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 12 out. 2022.

- BRASIL. Senado. *Resolução n. 22, de 1º de junho de 1989*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm. Acesso em: 16 out. 2022.
- BRASIL. *Resolução n. 13, de 2012*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm#:~:text=O%20Senado%20Federal%20resolve%3A,%25%20\(quatro%20por%20cento\)](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm#:~:text=O%20Senado%20Federal%20resolve%3A,%25%20(quatro%20por%20cento)). Acesso em: 16 out. 2022.
- BRASIL. *Pacto Federativo*. Texto atualizado em 16 de outubro de 2015. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/pacto-federativo>. Acesso em: 16 out. 2022.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939*. Rel. Min. Sydney Sanches. Julgamento em: 15.09.1993. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur115824/false>. Acesso em: 16 out. 2022.
- BRASIL. *Recurso Extraordinário n. 1.287.019*. Rel. Min. Marco Aurélio. Brasília, 18 de dezembro de 2021c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5994076>. Acesso em: 12 nov. 22.
- BRASIL. *Lei complementar é obrigatória para cobrança de diferenças do ICMS*. 2021b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=461128&ori=1>. Acesso em: 22 out. 2022.
- BRASIL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.469*. Julgamento em 24.02.2021a. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4922493>. Acesso em: 12 out. 22.
- BRASIL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.066*. Brasília, 2022a. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>. Acesso em: 10 out. 2022.
- BRASIL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.070*. Brasília, 2022b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6333675>. Acesso em: 10 out. 2022.
- BRASIL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.075*. Brasília, 2022c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6344966>. Acesso em: 10 out. 2022.
- BRASIL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 7.078*. Brasília, 2022d. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6349777>. Acesso em: 10 out. 2022.
- BRASIL. *Informações n. 25/2022 do Gabinete da Presidência da República na ADI n. 7.070*. Brasília, 2022e. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6333675>. Acesso em: 10 out. 2022.
- BRASIL. *Informação do Senado na ADI n. 7.070*. Brasília, 2022f. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/>

- ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6333675. Acesso em: 12 out. 2022.
- BRASIL. *Informação da Advocacia Geral da União na ADI n. 7.070*. Brasília, 2022g. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6333675>. Acesso em: 12 out. 2022.
- BRASIL. *Informação n. 112.246/2022 da Procuradoria Geral da República na ADI n. 7.070*. Brasília, 2022h. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6333675>. Acesso em: 12 out. 2022.
- BRASIL. *Parecer na ADI n. 7.070*. Brasília, 2022i. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6333675>. Acesso em: 12 out. 2022.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. 14. reimp. Coimbra: Almedina, 2000.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 29. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2022.
- CRUZ, Wander Luis de Melo. Crescimento do *e-commerce* no Brasil: desenvolvimento, serviços logísticos e o impulso da pandemia de covid-19. *GeoTextos* v. 17, n. 1. Bahia, jul. 2021.
- FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Modulação de efeitos de decisões constitucionais do direito tributário brasileiro: especificidades e limites. *Revista Direito Tributário Atual* v. 47. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2021. Quadrimestral.
- GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição*. 14. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2020.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 30. ed. rev., atual. e ref. São Paulo: Atlas, 2021.
- HARADA, Kiyoshi. *ICMS: doutrina e prática*. 1. ed. [livro eletrônico]. São Paulo: Atlas, 2017.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário: atualizado até EC 85/15 e LC 149/15*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 12. ed. Barueri: Atlas, 2022.

- MARINELA, Fernanda. *Direito administrativo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.
- MINARDI, Josiane. *Manual de direito tributário*. 7. ed., rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2021.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 38. ed. Barueri: Atlas, 2022.
- NUNES, Rizzatto. *Manual de introdução ao estudo do direito*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2008.
- PARANÁ. Tribunal de Justiça. *Processo n. 0000338-72.2022.8.16.0004*. Disponível em: chrome-extension://efaidnbnmnnnibpcajpcgclcfindmkaj/https://consulta.tjpr.jus.br/projudi_consulta/arquivo.do?_tj=8a6c53f8698c7ff7e57a8effb7e-252194c6ab850ac017e10da3e866947d3b250e9dd0b0b975d50f7. Acesso em: 12 out. 2022.
- PINTO, Ernane Varjal Medicis. *Princípio do não-confisco: a necessária abordagem em conjunto com os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da proporcionalidade*. 2010. 40 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Recife.
- QUINTANILHA, Gabriel Sant'Anna. *Manual de direito tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Método, 2021.
- RODRIGUES DE CASTRO, E. M. L.; DIAS JR., A. A.; LUSTOZA, H. K. *Tributos em espécie*. 8. ed. rev. Salvador: Juspodivm, 2021.
- SABBAG, Eduardo. *Direito tributário essencial*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense/Método, 2021.
- SÃO PAULO. Coordenação da Administração Tributária. *Comunicado CAT n. 02 de 27 de janeiro de 2022*. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Comunicado-CAT-2-de-2022.aspx>. Acesso em: 12 out. 2022.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: RT, 1968.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 37. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.
- SOARES, Ricardo Maurício Freire. *Hermenêutica e interpretação jurídica*. São Paulo: Saraiva Educação, 2010.