

# Informativo comentado: Informativo 1196-STF

Márcio André Lopes Cavalcante

## ÍNDICE

### DIREITO CONSTITUCIONAL

#### SEGURANÇA PÚBLICA

- *Governo do Estado de Minas Gerais não está sendo omissivo na instituição da polícia penal.*

### DIREITO TRIBUTÁRIO

#### IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

- *É constitucional dispositivo de lei que impõe condição temporal às entidades que pretendam obter ou renovar o CEBAS e determina sua incidência em relação a requerimentos protocolados anteriormente à edição da norma e ainda pendentes de julgamento.*

#### ICMS

- *A cobrança do DIFAL do ICMS em operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, na forma da LC 190/2022, não se submete à anterioridade anual, mas deve observar a anterioridade nonagesimal a partir da vigência da LC 190/2022.*

#### ITCMD

- *Lei estadual que, antes da Reforma Tributária (EC 132/2023) instituiu ITCMD-Exterior é inconstitucional (Tema 825 STF); mesmo com a autorização do art. 16 da EC 132/2023, essas leis não ficam convalidadas; para que seja cobrado ITCMD-Exterior é necessária nova lei estadual.*

## DIREITO CONSTITUCIONAL

### SEGURANÇA PÚBLICA

#### **Governo do Estado de Minas Gerais não está sendo omissivo na instituição da polícia penal**

ODS 16

**Caso concreto:** foi ajuizada ADO alegando mora do Governador de Minas Gerais em regulamentar a Polícia Penal estadual após a Emenda Constitucional 104/2019.

O STF julgou improcedente o pedido afastando a tese de omissão inconstitucional (*inertia deliberandi*), sob o argumento de que a simples ausência de um diploma legal “acabado” não basta para configurar a mora.

Foi verificado que o Estado já havia adotado medidas objetivas concretas que descaracterizam a inércia injustificável, como a edição da Emenda Constitucional estadual 111/2022 e a promulgação da Lei estadual 24.959/2024, que transformou o cargo de Agente de Segurança Penitenciário em Policial Penal, além de instituir uma comissão técnica para elaborar o projeto da lei orgânica.

**Além disso, deve-se considerar a complexidade institucional e a conjuntura fiscal do estado-membro, que se aproxima do limite prudencial da Lei de Responsabilidade Fiscal, como fatores que exigem cautela e alongam o ciclo de conformação legislativa.**

**Concluiu-se que o processo de implementação estava em curso, sendo compatível com a natureza da matéria, e, portanto, não havia reticência injustificável que demandasse a intervenção imediata da Corte para fixação de prazo.**

**Em suma: não há inércia legislativa apta a caracterizar mora constitucional quanto à regulamentação da polícia penal, quando existe processo de implementação em curso, com medidas objetivas, a evidenciar um andamento compatível com a complexidade do desenho administrativo e financeiro exigido para a nova carreira.**

STF. Plenário. ADO 88/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 27/10/2025 (Info 1196).

#### ***EC 104/2019 criou a Polícia Penal***

A Emenda Constitucional 104/2019 alterou a Constituição Federal para criar a Polícia Penal.

A Polícia Penal é...

- um órgão de segurança pública,
- federal, estadual ou distrital,
- vinculado ao órgão que administra o sistema penal da União ou do Estado/DF
- sendo responsável pela segurança dos estabelecimentos penais.

A Polícia Penal pode ser:

- federal;
- estadual; ou
- distrital.

Vale ressaltar que as Polícias Penais estaduais e a Polícia Penal distrital estão subordinadas aos Governadores dos Estados e do Distrito Federal:

Art. 144 (...)

§ 6º As polícias militares e os corpos de bombeiros militares, forças auxiliares e reserva do Exército subordinam-se, juntamente com as polícias civis e as polícias penais estaduais e distrital, aos Governadores dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.

Foi acrescentado também o § 5º-A ao art. 144 prevendo expressamente a função das Polícias Penais:

Art. 144 (...)

§ 5º-A. Às polícias penais, vinculadas ao órgão administrador do sistema penal da unidade federativa a que pertencem, cabe a segurança dos estabelecimentos penais.

De acordo com o § 7º do art. 144:

Art. 144 (...)

§ 7º A lei disciplinará a organização e o funcionamento dos órgãos responsáveis pela segurança pública, de maneira a garantir a eficiência de suas atividades.

#### ***ADO***

A Associação dos Policiais Penais do Brasil (AGEPPEN-BRASIL) ajuizou a ação direta de inconstitucionalidade por omissão (ADO) contra a alegada mora constitucional do Governador de Minas Gerais em deflagrar o processo legislativo destinado à regulamentação da Polícia Penal estadual.

A autora argumentou que a iniciativa da lei que disciplina e organiza a Polícia Penal compete ao Chefe do Poder Executivo estadual e que, passados 5 anos da promulgação da EC 104/2019, o correspondente processo legislativo não teria sido iniciado no Estado de Minas Gerais.

A requerente pediu a procedência do pedido para declarar a omissão e estabelecer o prazo de 30 dias para que o Governador encaminhe o projeto de lei à Assembleia Legislativa.

**O STF concordou com os argumentos invocados pela autora? O pedido foi julgado procedente?**

NÃO.

A inconstitucionalidade por omissão se verifica quando há uma inobservância (descumprimento) do dever constitucional de legislar. Vale ressaltar, contudo, que essa inconstitucionalidade por omissão não se configura pela mera inexistência de um diploma legal “acabado”.

Para caracterizar a mora inconstitucional e justificar a intervenção judicial, é indispensável a identificação de uma reticência injustificável (*inertia deliberandi*).

Essa reticência é avaliada a partir de três critérios principais:

- a) o tempo decorrido desde a promulgação do comando constitucional;
- b) as providências concretas já adotadas pelo órgão competente;
- c) a complexidade institucional da matéria.

Ao aplicar os critérios acima ao caso concreto, o STF concluiu que o itinerário constitucional, legal e procedural já percorrido não revela uma reticência injustificável (*inertia deliberandi*).

Foram adotadas medidas objetivas que, em conjunto, descharacterizaram o estado de inércia:

- EC estadual 111/2022: foi promulgada uma Emenda à Constituição estadual que introduziu disposições referentes à Polícia Penal;
- Lei estadual 24.959/2024: foi editada lei que transformou o cargo de Agente de Segurança Penitenciário em Policial Penal, promovendo a adequação legal da carreira e permitindo o funcionamento das atividades da Polícia Penal, pois o regime jurídico anterior (remuneração, jornada, ingresso etc.) passou a ser aplicado à nova denominação.
- Comissão Técnica em Curso: foi instituída uma comissão técnica, por ato conjunto, destinada à elaboração da minuta do projeto de lei orgânica da Polícia Penal. A existência de reuniões formais e o diálogo com a categoria demonstram que os trabalhos estão em andamento.

Além dessas providências concretas, é importante também ressaltar a complexidade inerente ao tema. A criação de um novo órgão e carreira demanda um desenho administrativo e financeiro complexo, que exige análise técnica aprofundada.

Também é necessário considerar a conjuntura fiscal do Estado, que se aproxima do limite prudencial da Lei de Responsabilidade Fiscal e está em tratativas de Regime de Recuperação Fiscal.

Essas condições, embora não justifiquem a desídia, exigem cautela e impõem a avaliação de impacto antes da proposição de novas estruturas e carreiras, o que, por sua natureza, alongam o ciclo de conformação legislativa e afastam a reticência injustificável.

Em suma, a existência de um processo de implementação em curso, evidenciado pelas medidas normativas e administrativas adotadas, foi considerada compatível com a complexidade da matéria, afastando a premissa para a intervenção judicial imediata do STF.

**Não há inércia legislativa apta a caracterizar mora inconstitucional quanto à regulamentação da polícia penal, quando existe processo de implementação em curso, com medidas objetivas, a evidenciar um andamento compatível com a complexidade do desenho administrativo e financeiro exigido para a nova carreira.**

STF. Plenário. ADO 88/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 27/10/2025 (Info 1196).

Com base nesses e em outros entendimentos, o Plenário do STF, por unanimidade, julgou improcedente o pedido formulado na ação direta de constitucionalidade por omissão.

**DOD PLUS: JULGADO CORRELATO*****Governo do Estado de São Paulo não está sendo omissão na instituição da polícia penal***

A instituição da Polícia Penal (art. 144, § 5º-A, da CF/88, inserido pela EC nº 104/2019), novo órgão na estrutura administrativa estadual para o desempenho de funções até então exercidas por servidores de outras carreiras, demanda estudos de ordem financeira e administrativa, cuja complexidade excede o ordinário e impõe, à luz do princípio da razoabilidade, prazo condizente para a atuação do Poder Legislativo local.

STF. Plenário. ADO 72 AgR/SP, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25/03/2024 (Info 1129).

**DOD TESTE: REVISÃO EM PERGUNTAS*****O que o STF considerou ser o critério principal para afastar a caracterização da mora constitucional?***

A não identificação de inércia deliberandi (inércia injustificável), pois a simples inexistência de uma lei "acabada" não configura a omissão, sendo necessário avaliar as providências concretas já adotadas e a complexidade institucional e fiscal da matéria.

***Quais foram as principais medidas concretas adotadas pelo Estado de Minas Gerais citadas pelo STF que descharacterizaram a omissão?***

A edição da EC estadual 111/2022, a promulgação da Lei estadual 24.959/2024 (que transformou o cargo de Agente de Segurança Penitenciário em Policial Penal, permitindo o funcionamento da atividade), e a instituição de uma comissão técnica para elaborar a minuta do projeto de lei orgânica.

***Além das medidas legislativas e administrativas, qual foi o fator de natureza econômica e fiscal considerado pelo STF para justificar a não intervenção imediata?***

A conjuntura fiscal do Estado, que se aproxima do limite prudencial da Lei de Responsabilidade Fiscal e está em tratativas de Regime de Recuperação Fiscal, o que exige cautela e impõe a avaliação de impacto antes da proposição de novas estruturas e carreiras.

**DIREITO TRIBUTÁRIO****IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

**É constitucional dispositivo de lei que impõe condição temporal às entidades que pretendam obter ou renovar o CEBAS e determina sua incidência em relação a requerimentos protocolados anteriormente à edição da norma e ainda pendentes de julgamento**

ODS 16 E 17

**É constitucional o dispositivo legal que impõe condição temporal às entidades que pretendem obter ou renovar o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), aplicando-se também a requerimentos protocolados anteriormente à sua edição e ainda pendentes de decisão, pois observa o princípio da eficiência e não viola os princípios do direito adquirido e da irretroatividade.**

**Conforme jurisprudência do STF, inexiste direito adquirido a regime jurídico relativo à imunidade tributária. Os requisitos para concessão dessa imunidade devem ser avaliados conforme a legislação vigente no momento da análise administrativa do pedido.**

**A renovação periódica do CEBAS é obrigação inerente à relação de trato sucessivo entre a Administração Pública e a entidade beneficiante, sendo legítima a fiscalização ao longo de toda a vigência do certificado.**

STF. Plenário. ADI 5.319/DF, Rel. Min. Nunes Marques, julgado em 27/10/2025 (Info 1196).

***Imunidade para entidades benéficas de assistência social***

A Constituição Federal conferiu imunidade para as entidades benéficas de assistência social afirmando que elas estão dispensadas de pagar contribuições para a seguridade social. Veja:

Art. 195 (...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benéficas de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Obs: apesar de a redação do parágrafo falar em “isentas”, a doutrina afirma que se trata, efetivamente, de uma hipótese de imunidade. Não é um caso de “isenção”.

O § 7º do art. 195 da CF/88 traz dois requisitos para o gozo desta imunidade:

1) que se trate de pessoa jurídica que desempenhe atividades benéficas de assistência social.

Obs: a assistência social é tratada no art. 203 da CF/88. O STF, contudo, confere um sentido mais amplo e afirma que os objetivos da assistência social elencados nos incisos do art. 203 podem ser conseguidos também por meio de serviços de saúde e educação. Assim, se a entidade prestar serviços de saúde ou educação, também poderá, em tese, ser classificada como de “assistência social”.

2) que esta entidade atenda a parâmetros previstos na lei.

***A lei a que se refere o § 7º é lei complementar ou ordinária?***

Lei complementar. Essa foi a conclusão do STF:

A lei complementar é forma exigível para a definição do modo benéfico de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

STF. Plenário. RE 566622, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 23/02/2017 (Repercussão Geral – Tema 32) (Info 855).

As imunidades tributárias são classificadas juridicamente como “limitações constitucionais ao poder de tributar” e a CF/88 exige que este tema seja tratado por meio de lei complementar. Confira:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

Isso gera alguma confusão porque aprendemos, logo no início da faculdade, que, quando a Constituição Federal fala apenas em “lei”, sem especificar mais nada, ela está se referindo à lei ordinária. Ex: art. 5º, XXXII (“o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor”). Trata-se do Código de Defesa do Consumidor, uma lei ordinária (Lei nº 8.078/90).

Também aprendemos que a Constituição, quando quer exigir lei complementar, o faz expressamente. Ex: art. 18, § 2º (“Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar.”).

O § 7º do art. 195, contudo, deve ser interpretado em conjunto com o art. 146, II. Assim, a Constituição exigiu sim lei complementar, mas não diretamente no § 7º do art. 195 e sim na previsão geral do art. 146, II.

Além disso, o STF afirmou que a imunidade de contribuições sociais serve não apenas a propósitos fiscais, mas também para a realização dos objetivos fundamentais da República, como a construção de uma sociedade solidária e voltada para a erradicação da pobreza. Logo, esta espécie de imunidade não pode ficar à mercê da vontade transitória de governos. As regras para gozar dessa imunidade devem ser respeitadas por todos os governos, não sendo, portanto, correto que o regime jurídico das entidades benéficas fique sujeito a flutuações legislativas constantes, muitas vezes influenciadas pela vontade de arrecadar. Assim, um tema tão sensível como esse não pode ser tratado por lei ordinária ou medida provisória.

Assim, diante da relevância das imunidades de contribuições sociais para a concretização de uma política de Estado voltada à promoção do mínimo existencial, deve incidir nesse caso a reserva legal qualificada prevista no art. 146, II, da CF/88 (lei complementar).

***Existe alguma lei que preveja os requisitos que deverão ser atendidos pela entidade para gozar da imunidade de que trata o § 7º do art. 195 da CF/88?***

- Antes da LC 187/2021: utilizava-se o art. 14 do CTN.

Os requisitos legais exigidos na parte final do § 7º, enquanto não editada lei complementar sobre a matéria, eram somente aqueles previstos no art. 14 do CTN.

Assim, para gozarem da imunidade, as entidades deveriam obedecer às seguintes condições:

- a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- b) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

O CTN foi editado em 1966 como sendo uma lei ordinária. No entanto, ele foi “receptionado com força de lei complementar pela Constituição Federal de 1967, e mantido tal status com o advento da Constituição Federal de 1988, visto que, tanto quanto aquela Magna Carta reservavam à lei complementar a veiculação das normas gerais em matéria tributária, a regulação das limitações ao poder de tributar e as disposições sobre conflitos de competência.” (ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 249).

- Depois da LC 197/2021: os requisitos legais exigidos na parte final do § 7º do art. 195 passaram a ser aqueles previstos na LC 197/2021, que foi editada para regulamentar esse dispositivo constitucional.

Um dos requisitos para que uma pessoa jurídica seja considerada entidade benéfica e possa gozar da imunidade tributária do art. 195, § 7º, da CF/88 é que ela seja certificada como tal.

Esse certificado é conhecido como CEBAS (Certificado de entidade benéfica de assistência social).

### **CEBAS**

O CEBAS é um certificado concedido pelo Governo Federal, por intermédio dos Ministérios da Educação, do Desenvolvimento Social e Agrário e da Saúde, às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades benéficas de assistência social que prestem serviços nas áreas de educação, assistência social ou saúde.

Têm direito ao CEBAS as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades benéficas de assistência social e que prestem serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação e que atendam às regras previstas na Lei. Que Lei é essa?

- Antes da LC 187/2021: era a Lei nº 12.101/2009.
- Depois da LC 187/2021: passou a disciplinar o tema, tendo revogado a Lei nº 12.101/2009.

***Efeito ex tunc do CEBAS***

O certificado que reconhece a entidade como filantrópica, de utilidade pública, tem efeito *ex tunc*, por se tratar de ato declaratório.

Assim, as entidades benfeicentes possuem direito à imunidade desde quando preencheram os requisitos previstos na lei complementar (e não desde a data em que foi conferido o CEBAS).

Ex: se o CEBAS só foi concedido em março de 2018, mas desde agosto de 2017 a entidade já havia preenchido os requisitos previstos na lei, a imunidade deve ser reconhecida desde agosto de 2017. Isso porque, como já dito, o CEBAS tem natureza declaratória (e não constitutiva).

O STJ possui precedentes afirmando, inclusive, que o fato de a entidade “não possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), não é suficiente a impedir o reconhecimento da imunidade tributária no caso concreto pois, a teor da jurisprudência desta Corte, referido certificado trata-se de ato declaratório.” (STJ. 1ª Turma. REsp 1517801 SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 17/09/2015).

No mesmo sentido:

Se a instituição de assistência social conseguiu, por meio de uma perícia contábil, provar que atende os requisitos do art. 150, VI, “c”, da CF/88 e do art. 14, do CTN, ela terá direito à imunidade tributária, mesmo que não apresente certificado de entidade de assistência social, documento emitido pelo Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome.

Não é possível condicionar a concessão de imunidade tributária prevista para as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos à apresentação de certificado de entidade de assistência social na hipótese em que prova pericial tenha demonstrado o preenchimento dos requisitos para a incidência da norma imunizante.

STJ. 1ª Turma. AgRg no AREsp 187.172-DF, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 18/2/2014 (Info 535).

Súmula 612-STJ: O certificado de entidade benfeicente de assistência social (CEBAS), no prazo de sua validade, possui natureza declaratória para fins tributários, retroagindo seus efeitos à data em que demonstrado o cumprimento dos requisitos estabelecidos por lei complementar para a fruição da imunidade.

Aprovada em 09/05/2018, DJe 14/05/2018.

***Feita essa revisão, veja o caso concreto julgado pelo STF:***

O art. 15 da Lei federal nº 12.868/2013 estabeleceu um novo critério de avaliação para requerimentos de concessão ou renovação do Certificado de Entidade Benfeicente de Assistência Social (Cebas) protocolados no ano de 2009, mas ainda pendentes de decisão na data da publicação da nova norma.

Antes, a regra (prevista na Lei nº 12.101/2009) exigia que as entidades benfeicentes comprovassem o cumprimento dos requisitos no exercício fiscal anterior ao do pedido, ou seja, no ano de 2008.

Com a nova regra do art. 15, passou-se a exigir que os requisitos fossem cumpridos no próprio ano de 2009, mesmo que, à época do pedido, essa exigência ainda não existisse.

Essa mudança teve impacto direto nas entidades que, em 2009, pediram o Cebas baseadas na legislação então vigente. A nova lei criou uma exigência retroativa, afetando pedidos que já estavam em andamento. Isso causou preocupação, porque algumas instituições acabaram sendo prejudicadas por não conseguirem comprovar, em 2009, o que só passou a ser exigido em 2013.

Veja a redação do art. 15:

Art. 15. Para os requerimentos de concessão originária e de renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social de que trata a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, protocolados no ano de 2009 pelas entidades de saúde e pendentes de decisão na data de publicação desta Lei, será avaliado todo o exercício fiscal de 2009 para aferição do cumprimento dos requisitos mínimos de certificação.

§ 1º O Ministério da Saúde poderá solicitar documentos e informações que entender necessários para a aferição de que trata o caput.

§ 2º Os requerimentos de concessão originária e renovação de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social protocolados no ano de 2009 pelas entidades de saúde que foram julgados e indeferidos serão reavaliados pelo Ministério da Saúde, observada a regra disposta no caput.

**ADI**

A Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS) ajuizou ação direta de inconstitucionalidade (ADI), questionando a constitucionalidade do art. 15 da Lei nº 12.868/2013.

A autora sustentou que a nova regra viola o princípio da irretroatividade das leis e o direito adquirido, previstos no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, ao impor exigências legais novas a requerimentos já protocolados em 2009.

Argumentou que seria impossível às entidades, naquele momento, cumprir os requisitos de uma lei que ainda não existia.

Alegou que era necessário preservar a segurança jurídica e os atos praticados sob a vigência da legislação anterior, especialmente o art. 3º da Lei nº 12.101/2009, que exigia o cumprimento dos requisitos no exercício fiscal anterior ao pedido.

Com base nesses argumentos, pediu a declaração de inconstitucionalidade do art. 15.

**O STF concordou com os argumentos invocados pela CNS?**

NÃO.

O Cebas é o instrumento legal que comprova o direito à imunidade das contribuições à seguridade social, nos termos do art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Essa imunidade se destina a entidades beneficentes sem fins lucrativos que prestam serviços nas áreas de assistência social, saúde e educação, e tem como fundamento o interesse público e o papel complementar que essas entidades desempenham em relação às funções do Estado.

Com isso, a concessão ou renovação do Cebas não é automática nem constitui direito subjetivo garantido, mas sim ato vinculado à verificação contínua do cumprimento de requisitos legais, que podem ser atualizados ou ajustados pela legislação ao longo do tempo.

A relação entre a Administração Pública e a entidade beneficiante é uma relação jurídica de trato sucessivo, o que significa que a certificação não depende apenas da situação da entidade no momento do protocolo do pedido, mas da sua conformidade permanente com os critérios legais.

Assim, é razoável que o poder público exija o cumprimento dos requisitos também no ano em que o pedido foi feito (2009), e não apenas no ano anterior (2008), como previa a regra antiga. Essa exigência não viola o direito adquirido, pois se aplica a pedidos que ainda estavam sendo processados quando a nova norma entrou em vigor, ou seja, não havia situação jurídica consolidada que pudesse ser protegida.

Vale ressaltar que, segundo a jurisprudência do STF, não existe direito adquirido a regime jurídico de imunidade tributária. Isso significa que as entidades beneficentes não podem se apegar a regras antigas para escapar da aplicação de novos critérios legais, desde que a análise do pedido esteja em curso.

O momento relevante para aplicação da regra legal, portanto, é o da análise do pedido, e não o da protocolização.

O art. 15 da Lei nº 12.868/2013 não afronta o princípio da irretroatividade, pois não se aplica a situações jurídicas consolidadas, mas a processos administrativos em curso, que ainda não geraram direito ao certificado.

Além disso, a nova regra não exige o impossível, pois concedeu prazo para apresentação dos documentos referentes ao exercício de 2009 (§ 1º do art. 15) e previu a possibilidade de revisão de pedidos indeferidos (§ 2º), o que demonstra respeito ao princípio da eficiência da Administração Pública (art. 37, caput, CF/88). Mesmo antes da Lei nº 12.101/2009, o Decreto nº 2.536/1998 já exigia o cumprimento de requisitos nos três anos anteriores ao pedido, o que demonstra que a exigência de comprovação no próprio exercício de 2009 não é propriamente uma novidade, mas sim ajuste procedural legítimo dentro da evolução normativa do tema.

**Em suma:**

**É constitucional — pois observa o princípio da eficiência (art. 37, *caput*, CF/88) e não afronta os princípios do direito adquirido e da irretroatividade — dispositivo de lei que impõe condição temporal às entidades que pretendam obter ou renovar o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) e determina sua incidência em relação a requerimentos protocolados anteriormente à edição da norma e ainda pendentes de julgamento.**

STF. Plenário. ADI 5.319/DF, Rel. Min. Nunes Marques, julgado em 27/10/2025 (Info 1196).

### **ICMS**

**A cobrança do DIFAL do ICMS em operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, na forma da LC 190/2022, não se submete à anterioridade anual, mas deve observar a anterioridade nonagesimal a partir da vigência da LC 190/2022**

**Importante!!!**

ODS 16

**São constitucionais as leis estaduais e distritais editadas após a EC nº 87/2015 e antes da entrada em vigor da LC nº 190/2022, que instituíram a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS (DIFAL) nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto. No entanto, essas leis produzem efeitos somente a partir da vigência da LC nº 190/2022 e naquilo que for compatível.**

Tese fixadas pelo STF:

**I - É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual estabelece *vacatio legis* no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal.**

**II - As leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 190/2022.**

**III - Contribuintes que ajuizaram ação judicial (modulação dos efeitos) - Exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admite a exigência do DIFAL em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até a data de julgamento da ADI 7066 (29/11/2023), e tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício.**

STF. Plenário. RE 1.426.271/CE, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 22/10/2025 (Repercussão Geral – Tema 1.266) (Info 1196).

## LC 190/2022: ICMS NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO

A Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022, alterou a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Para entender a relevância dessa Lei, é indispensável antes analisar o que o STF decidiu no Tema 1093 (RE 1287019/DF).

### **ICMS**

O ICMS é um imposto estadual previsto no art. 155, II, da CF/88 e na LC 87/96.

Um dos fatos geradores do ICMS é a circulação de mercadorias.

Ex.1: João vai até o shopping e compra uma televisão. Houve a incidência de ICMS sobre essa operação.

Ex.2: Pedro entra na *internet* e, em um *site* de comércio eletrônico, adquire um computador de uma loja virtual de São Paulo (SP) a ser entregue em sua casa em Recife (PE). Houve também pagamento de ICMS.

*Na operação realizada entre pessoas situadas em Estados diferentes, quem ficará com o ICMS cobrado: o Estado que produziu/comercializou a mercadoria (Estado de origem — alienante) ou aquele onde vai ocorrer o consumo (Estado de destino — adquirente)? Pedro entra na internet e, em um site de comércio eletrônico, adquire um computador de uma loja virtual de São Paulo (SP) a ser entregue em sua casa em Recife (PE). O valor do ICMS ficará com São Paulo ou com Pernambuco?*

### **I - REGRAS PREVISTAS NA REDAÇÃO ORIGINÁRIA DA CF/88**

A resposta para as perguntas acima dependia da situação concreta.

A CF/88 previu três regras que serão aplicáveis para cada uma das situações. Vejamos:

#### **SITUAÇÃO 1**

- Situação: quando a pessoa tiver adquirido o produto/serviço como consumidor final e for contribuinte do ICMS.
- Exemplo: supermercado de PE adquire computadores de SP como consumidor final, ou seja, os computadores não serão para revenda, mas sim para uso próprio. O supermercado é consumidor final do produto e é contribuinte do ICMS (paga ICMS normalmente pelas outras operações que realiza).
- Solução dada pela CF/88: neste caso, a redação originária da CF/88 optou por dividir a arrecadação do ICMS entre o Estado de origem (SP) e o de destino da mercadoria (PE).

O ICMS será cobrado duas vezes:

1<sup>a</sup>) Quando a mercadoria sair do estabelecimento vendedor, aplica-se a alíquota interestadual de ICMS. O valor obtido ficará com o Estado de origem.

2<sup>a</sup>) Quando a mercadoria der entrada no estabelecimento que a comprou, aplica-se a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual. O valor obtido ficará com o Estado de destino.

Voltando ao nosso exemplo:

1<sup>a</sup>) Quando os computadores saírem da loja em SP, a Sefaz de SP irá cobrar a alíquota interestadual (7%). Esse valor (7% sobre o preço das mercadorias) ficará com SP.

2<sup>a</sup>) Quando os computadores chegarem no supermercado em PE, a Sefaz de PE irá cobrar a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual. Será assim: 17% (alíquota interna de PE) - 7% (alíquota interestadual) = 10%. Logo, imputa-se 10% sobre o preço das mercadorias. Esse valor obtido ficará com PE.

Vale ressaltar, no entanto, que esta situação não é muito frequente na prática.

- Previsão na redação originária da CF/88:

Art. 155 (...)

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

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

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

(...)

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

#### SITUAÇÃO 2:

- Situação: quando o adquirente for consumidor final da mercadoria comprada e NÃO for contribuinte do ICMS.
- Exemplo: advogado de Recife (PE) compra um computador pela internet de uma loja de SP.
- Solução dada pela CF/88: aplica-se a alíquota INTERNA do Estado vendedor e o valor fica todo com o Estado de origem (Estado onde se localiza o vendedor; no caso, SP).  
O Estado onde mora o comprador não ganha nada (em nosso exemplo, Pernambuco).

Voltando ao nosso exemplo:

A alíquota interna do Estado de SP (Estado vendedor) é de 18%.

Logo, multiplica-se 18% pelo preço das mercadorias. O valor obtido fica inteiramente com SP.

Essa situação cresceu incrivelmente por força do aumento das compras pela internet, o chamado *e-commerce*.

- Previsão na redação originária da CF/88:

Art. 155 (...)

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

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

(...)

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

#### SITUAÇÃO 3:

- Situação: quando o adquirente não for o consumidor final do produto adquirido.
- Exemplo: supermercado de PE compra computadores de empresa de SP para revender em suas lojas no Recife.
- Solução dada pela CF/88: aplica-se a alíquota INTERESTADUAL, mas o valor ficará todo com o Estado de origem (Estado onde se localiza o vendedor; no caso, SP).

Voltando ao nosso exemplo: quando esses computadores saírem de SP, deverá ser aplicada a alíquota interestadual (7%) e todo esse valor fica com o Estado de origem.

Obs: esta é a situação mais corriqueira na prática.

***Resumo das regras que foram previstas originariamente pela CF/88:***

SITUAÇÃO	ALÍQUOTAS APLICÁVEIS	QUEM FICA COM O ICMS OBTIDO?
1) quando a pessoa tiver adquirido o produto/serviço como consumidor final e for contribuinte do ICMS.	Duas: 1º) alíquota interestadual; 2º) diferença entre a alíquota interna e a interestadual.	Os dois Estados. O Estado de origem fica com o valor obtido com a alíquota interestadual.  O Estado de destino fica com o valor obtido com a diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.
2) quando o adquirente for consumidor final da mercadoria comprada e não for contribuinte do ICMS.	Só uma: a interna do Estado de origem.	Estado de origem. Aplica-se a alíquota interna do Estado vendedor e o valor fica todo com ele.
3) quando o adquirente não for o consumidor final do produto adquirido.	Só uma: interestadual.	Estado de origem. Aplica-se a alíquota interestadual, mas o valor ficará todo com o Estado de origem.

Obs.: as situações 2 e 3 são muito comuns na prática e o cenário 1 é de rara ocorrência.

***Crítica feita por muitos Estados***

A maioria dos Estados (Paraíba, Piauí, Bahia, Mato Grosso, Ceará, Sergipe, entre outros) criticava a sistemática do ICMS acima explicada, taxando-a de injusta e afirmando que ela contribui para o aumento das desigualdades regionais. Isso porque quase todos os centros de produção e de distribuição de produtos industrializados estão localizados nas Regiões Sul e Sudeste do país, notadamente no Estado de São Paulo. Tais Estados são muito industrializados e concentram boa parte da riqueza financeira nacional. Os Estados situados nas demais regiões (em especial, Norte e Nordeste) aglutinam, proporcionalmente, mais consumidores do que empresas.

Desse modo, os Estados do Norte e Nordeste afirmavam que a regra constitucional do ICMS era injusta porque excluía os Estados consumidores da arrecadação do imposto, que ficava com os Estados produtores (chamada “regra de origem”), que já são mais desenvolvidos economicamente e, com isso, ficam ainda mais ricos.

***EC 87/2015***

Diante disso, os chamados Estados consumidores conseguiram se unir e aprovaram, no Congresso Nacional, a EC 87/2015, que alterou as regras acima explicadas.

Vou explicar o que mudou com a EC 87/2015.

**II - MUDANÇA FEITA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015**

A EC 87/2015 alterou a solução dada para a SITUAÇÃO 2 acima explicada e passou a dizer que o ICMS, nesses casos, deveria ser dividido entre o Estado de origem e o Estado de destino.

Vejamos novamente a SITUAÇÃO 2 para entender o que mudou:

- Situação: quando o adquirente for consumidor final da mercadoria comprada e NÃO for contribuinte do ICMS.
- Exemplo: advogado de Recife (PE) compra um computador pela internet de uma loja de SP.
- Solução dada pela CF/88 em sua redação originária:

Aplicava apenas a alíquota INTERNA do Estado vendedor.

O valor ficava todo com o Estado de origem (Estado onde se localiza o vendedor; no caso, SP).

O Estado onde morava o comprador não ganhava nada (em nosso exemplo, Pernambuco).

• Solução dada pela EC 87/2015:

Passaram a incidir duas alíquotas:

1º) alíquota interestadual;

2º) diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

O valor da arrecadação é dividido entre o Estado de origem e o de destino.

a) Valor obtido com a aplicação da alíquota interestadual (ex: 7% x 500 mil reais): fica todo para o Estado de origem.

b) Valor obtido com a aplicação da diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual. Ex.: 17% (alíquota interna de PE) – 7% (alíquota interestadual) = 10%. Multiplica-se 10% x 500 mil reais (valor dos produtos). O resultado dessa operação fica com o Estado de destino.

Essa diferença é chamada de Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (Difal/ICMS).

***Resumo das regras existentes após a EC 87/2015:***

SITUAÇÃO	ALÍQUOTAS APLICÁVEIS	QUEM FICA COM O ICMS?
1) quando a pessoa tiver adquirido o produto/serviço como consumidor final e for contribuinte do ICMS.	Duas: 1º) alíquota interestadual; 2º) diferença entre a alíquota interna e a interestadual.	Os dois Estados. * O Estado de origem fica com o valor obtido com a alíquota interestadual. * O Estado de destino fica com o valor obtido com a diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.  Obs.: o adquirente (destinatário) do produto ou serviço é quem deverá fazer o recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.
2) quando o adquirente for consumidor final da mercadoria comprada e não for contribuinte do ICMS.	Duas: 1º) alíquota interestadual; 2º) diferença entre a alíquota interna e a interestadual.	Os dois Estados. * O Estado de origem fica com o valor obtido com a alíquota interestadual. * O Estado de destino fica com o valor obtido com a diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.  Obs.: o remetente do produto ou serviço é quem deverá fazer o recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.
3) quando o adquirente não for o consumidor final do produto adquirido.	Interestadual	Estado de origem. Aplica-se a alíquota interestadual, mas o valor ficará todo com o Estado de origem.

**QUADRO-COMPARATIVO:**

Redação anterior à EC 87/2015	Redação dada pela EC 87/2015
<p>Art. 155 (...)</p> <p>§ 2º O imposto previsto no inciso II (<b>ICMS</b>) atenderá ao seguinte:</p> <p>VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:</p> <p>a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; (<i>regra aplicável à SITUAÇÃO 1</i>)</p> <p>b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; (<i>regra que era aplicável à SITUAÇÃO 2</i>)</p>	<p>Art. 155 (...)</p> <p>§ 2º O imposto previsto no inciso II (<b>ICMS</b>) atenderá ao seguinte:</p> <p>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;</p> <p>a) (revogada);  b) (revogada);</p>
<p>VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;</p>	<p>VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:</p> <p>a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;  b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;</p>

**CONVÊNIO ICMS 93/2015**

Logo depois de ser editada a EC 87/2015, os Estados-membros e o Distrito Federal buscaram dar concretude a essas regras e firmaram entre si o Convênio ICMS 93/2015, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

De acordo com a cláusula primeira do Convênio: “Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio.”.

Assim, o objetivo principal desse Convênio foi o de disciplinar a cobrança da Difal/ICMS.

***Essa regulamentação é constitucional?***

NÃO. Existe, no caso, duplo vício formal:

- a) usurpação de competência da União, considerando que compete ao ente federal editar norma geral nacional sobre o tema; e
- b) inadequação do instrumento escolhido para regulamentar o tema, ou seja, um convênio.

O art. 155, § 2º, XII, da Constituição Federal determina que lei complementar deverá definir os principais aspectos do ICMS:

- Art. 155, § 2º (...)
- XII - cabe à lei complementar:
- a) definir seus contribuintes;
  - b) dispor sobre substituição tributária;
  - c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
  - d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
  - e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
  - f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
  - g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
  - h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
  - i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Atualmente a Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) trata das normas gerais do ICMS. Entretanto, não há nela qualquer disposição relativa ao assunto em comento.

O convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar para a referida tributação pelo ICMS, ante a ausência de previsão no texto constitucional. Isso, contudo, acabou ocorrendo mediante as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS 93/2015-Confaz.

#### ***O que é necessário, então, para a cobrança do Difal?***

O STF decidiu, na época, que era necessária a edição de uma lei complementar federal:

A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.

STF. Plenário. ADI 5469/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 24/2/2021 (Info 1007).

STF. Plenário. RE 1287019/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, redator do acórdão Min. Dias Toffoli, julgado em 24/2/2021 (Repercussão Geral – Tema 1093) (Info 1007).

***Logo depois que a EC 87/2015 foi promulgada, alguns Estados-membros anteciparam-se e, mesmo sem haver a lei complementar nacional, editaram leis estaduais prevendo a cobrança do Difal. Tais leis estaduais são válidas?***

São válidas (ou seja, não são inconstitucionais). No entanto, ainda não estão produzindo seus efeitos, isto é, ainda não se pode cobrar o Difal com base nelas.

Conforme decidiu o STF:

São válidas as leis estaduais ou distritais editadas após a EC 87/2015, que preveem a cobrança do Difal nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto. No entanto, não produzem efeitos enquanto não editada lei complementar disposta sobre o assunto.

STF. Plenário. ADI 5469/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 24/2/2021 (Info 1007).

STF. Plenário. RE 1287019/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, redator do acórdão Min. Dias Toffoli, julgado em 24/2/2021 (Repercussão Geral – Tema 1093) (Info 1007).

## **Modulação dos efeitos**

O STF modulou os efeitos para que a decisão produza efeitos somente a partir de 2022, exercício financeiro seguinte à data do julgamento. Isso significa que as cláusulas continuam valendo até dezembro de 2021, exceto a cláusula 9<sup>a</sup>, que já estava suspensa por decisão liminar desde fevereiro de 2016. Segundo o Min. Dias Toffoli, autor da proposta de modulação, a modulação é necessária para evitar insegurança jurídica, em razão da ausência de norma que poderia gerar prejuízos aos Estados/DF. O ministro salientou que, durante esse período, o Congresso Nacional terá possibilidade de aprovar a lei complementar sobre o tema. Ficam afastadas da modulação as ações judiciais em curso sobre a questão.

## **FINALMENTE FOI EDITADA A LEI COMPLEMENTAR FEDERAL: LC 190/2022**

Depois do julgado acima comentado, o Congresso Nacional aprovou e o Presidente sancionou a Lei Complementar nº 190/2022, que alterou a Lei Kandir (LC 87/96) para enfim regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Vejamos como ficou a Lei Kandir com os acréscimos promovidos pela LC 190/2022, com destaque para o novo § 7º do art. 11:

### **Art. 4º (...)**

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

- I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;
- II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.

### **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.

(...)

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

§ 8º Na hipótese de serviço de transporte interestadual de passageiros cujo tomador não seja contribuinte do imposto:

- I - o passageiro será considerado o consumidor final do serviço, e o fato gerador considerar-se-á ocorrido no Estado referido nas alíneas "a" ou "b" do inciso II do caput deste artigo, conforme o caso, não se aplicando o disposto no inciso V do caput e no § 7º deste artigo; e

II - o destinatário do serviço considerar-se-á localizado no Estado da ocorrência do fato gerador, e a prestação ficará sujeita à tributação pela sua alíquota interna.

### **Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:**

(...)

XIV - do início da prestação de serviço de transporte interestadual, nas prestações não vinculadas a operação ou prestação subsequente, cujo tomador não seja contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido no Estado de destino;

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

XVI - da saída, de estabelecimento de contribuinte, de bem ou mercadoria destinados a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido em outro Estado.

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;

X - nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino.

(...)

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

(...)

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

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

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

§ 7º Utilizar-se-á, para os efeitos do inciso X do caput deste artigo, a alíquota prevista para a operação ou prestação interna no Estado de destino para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação.

Art. 20-A. Nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar, o crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido apenas do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem.

### **Vigência**

A LC 190/2022 entrou em vigor na data de sua publicação (05/01/2022), observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal (anterioridade nonagesimal):

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

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

## EXPLICAÇÃO DO JULGADO (ADIs 7066, 7070 e 7078)

Foram propostas três ações diretas de constitucionalidade contra dispositivos da Lei Complementar nº 190/2022.

### **ADI 7066**

Nesta ação, a Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos - ABIMAQ impugnou o art. 3º da Lei Complementar nº 190/2022, que tem a seguinte redação:

#### Lei Complementar 190/2022

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea "c" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.

Este dispositivo afirma que a LC 190/2022 tem que respeitar a anterioridade nonagesimal.

<b>PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA</b>	
1) Princípio da anterioridade ANUAL ou de exercício ou comum	2) Princípio da anterioridade NONAGESIMAL, privilegiada ou qualificada
O Fisco não pode cobrar tributos no mesmo exercício financeiro (ano) em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, "b", da CF/88).	O Fisco não pode cobrar tributos antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Trata-se de regra prevista no art. 150, III, "c" (para os tributos em geral) e também no art. 195, § 6º (no que se refere às contribuições sociais).
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;	Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III - cobrar tributos: c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;
<p>Esses dois princípios foram previstos para serem aplicados cumulativamente, ou seja, se um tributo é instituído ou aumentado em um determinado ano, ele somente poderá ser cobrado no ano seguinte. Além disso, entre a data em que foi publicada a lei e o início da cobrança deverá ter transcorrido um prazo mínimo de 90 dias. Tudo isso para que o contribuinte possa programar suas finanças pessoais e não seja “pegado de surpresa” por um novo tributo ou seu aumento.</p> <p>Ex: a Lei “X”, publicada em 10 de dezembro de 2014, aumentou o tributo “Y”. Esse aumento deverá respeitar a anterioridade anual (somente poderá ser cobrado em 2015) e também deverá obedecer a anterioridade nonagesimal (é necessário que exista um tempo mínimo de 90 dias). Logo, esse aumento somente poderá ser cobrado a partir de 11 de março de 2015.</p> <p>Obs.: existem alguns tributos que estão fora da incidência desses dois princípios. Em outras palavras, são exceções a essas regras. Ao estudar para concursos, lembre-se de memorizar essas exceções, considerando que são muito cobradas nas provas.</p>	

Segundo alegou a ABIMAQ, não basta que a LC 190/2022 cumpra a anterioridade nonagesimal. Ela também deveria respeitar a anterioridade anual prevista no art. 150, III, “b”, da Constituição Federal.

Logo, pediu que o STF desse interpretação conforme ao art. 3º para determinar a observância também da regra da anterioridade anual prevista no art. 150, III, "b", da CF/88.

Assim, para a ABIMAQ, a cobrança do Difal somente poderia ser feita a partir de 2023.

#### **ADI 7070**

O Governador do Estado de Alagoas, nesta ADI, questionou o § 4º do art. 24-A da LC 87/96, inserido pela LC 190/2022, que, em outras palavras, afirma que a cobrança do tributo somente será possível três meses após a criação de um portal com as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias nas operações e prestações interestaduais:

##### **Lei Complementar 87/1996**

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. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)  
(...)

§ 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. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

O autor sustentou que a criação do portal é desnecessária para a continuidade da cobrança, porque os Estados e o Distrito Federal têm sistemas e procedimentos técnicos adequados que possibilitam a continuidade do recolhimento. Destacou, ainda, que a EC 87/2015, ao instituir a repartição de receitas por meio do Difal, não condicionou seu recolhimento a nenhum prazo ou à criação de um portal centralizado. O Governador de Alagoas também refutou o pedido feito pela ABIMAQ, na ADI 7066. Ele sustentou que a LC 190/2022 foi editada apenas para atender à exigência do STF quanto à forma da regulamentação legal, sem inovar a relação tributária ou majorar alíquotas. Sustentou, ainda, que o tributo é cobrado desde 2015, o que dispensaria a exigência constitucional da anterioridade anual. Na verdade, para o Governador, não seria sequer necessário respeitar a anterioridade nonagesimal. Logo, pediu a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º da LC 190/2022.

#### **ADI 7078**

Proposta pelo Governador do Ceará.

Assim como argumentado na ADI 7070, o Governador do Ceará sustentou, basicamente, que os estados contribuintes vêm recolhendo o imposto há anos e que a edição da LC 190/2022 foi meramente formal, sem modificar alíquotas ou alterar as relações tributárias já estabelecidas.

Logo, sustentou que o DIFAL fosse cobrado imediatamente, a partir da publicação da lei.

#### **O STF acolheu os argumentos expostos nas ADIs?**

NÃO.

A LC 190/2022 não modificou a hipótese de incidência, tampouco da base de cálculo, mas apenas a destinação do produto da arrecadação, por meio de técnica fiscal que atribuiu a capacidade tributária ativa a outro ente político e cuja eficácia pode ocorrer no mesmo exercício, pois não corresponde a instituição nem majoração de tributo.

Em verdade, a LC 190/2022 visou sanar vício formal apontado pelo STF.

Nesse contexto, ao contribuinte não é imposta repercussão econômica relacionada à obrigação principal da relação tributária; são determinadas somente obrigações acessórias, as quais, na linha do que decidido pelo STF, não se sujeitam ao princípio da anterioridade.

A instituição do Difal se deu mediante leis estaduais ou do DF, que foram editadas após a EC 87/2015, na expectativa da sanção da lei complementar em debate.

Contudo, embora as anterioridades tributárias sejam inexigíveis em face da LC 190/2022, o legislador complementar pode assegurar, dentro da razoabilidade e em seu nível de competência, outras salvaguardas, a balizar o poder de tributar. Ao fazê-lo por meio da remissão ao art. 150, III, "c", da CF/88, o legislador estabelece, na prática, um período de *vacatio legis* correspondente ao lapso temporal referido naquele dispositivo constitucional (90 dias).

Não há vedação a que se proceda dessa forma, bem entendido que essa opção legislativa não decorre de uma imposição constitucional. O que a Constituição garante é o mínimo. Mesmo quando a anterioridade de noventa dias não é obrigatória, pode o Congresso Nacional entender por bem conceder um período de *vacatio* em favor do contribuinte, ainda que não trate de criação ou majoração de tributo.

Nesse sentido, é constitucional o art. 3º da LC 190/2022 no que determinou lapso temporal mínimo de noventa dias da data da publicação da lei complementar para que ela passasse a produzir efeitos.

Portanto, a cobrança do Difal pelas unidades federativas sujeita-se, cumulativamente, à observância das anterioridades geral e nonagesimal — tendo em conta a publicação das leis estaduais e do DF —, bem assim à produção de efeitos estipulada na LC 190/2022.

Também não padece de inconstitucionalidade o art. 24-A, § 4º, da LC 87/96, incluído pela LC 190/2022, que estabelece o prazo de 60 dias, contados da disponibilização do portal de apuração do DIFAL, para que as novas definições de contribuinte, local e o momento (do fato gerador da operação envolvendo consumidor final em outro Estado) possam produzir efeitos.

Tal regra tem por finalidade, como declarada em seu próprio texto, conceder prazo hábil para assegurar a adaptação tecnológica do contribuinte, especialmente considerando que o ICMS é um imposto sujeito a lançamento por homologação.

Vale dizer que a norma em questão não caracteriza renúncia de receita a exigir estimativa do seu impacto financeiro, como determina o art. 113 do ADCT:

**Art. 113.** A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

A norma apenas posterga a produção de efeitos pelos art. 4º, § 2º, II, art. 11, V, "b", e 12, XVI, da Lei Kandir (redação da LC 190/2022), com o objetivo de permitir a adaptação tecnológica dos contribuintes relativamente ao acesso ao portal de que trata o art. 24-A da mesma Lei Kandir (LC 87/1996).

Mesmo que o art. 99 do ADCT não tenha condicionado a distribuição de receita a qualquer prazo futuro ou à instituição de plataforma específica para apuração do DIFAL, a cobrança do tributo depende da regulamentação por meio de lei complementar, caracterizando-se, portanto, como norma constitucional de eficácia limitada, cujos efeitos estão condicionados à edição da lei complementar.

Além disso, a EC 87/2015 não reclamou a implantação de plataforma unificada para a apuração do DIFAL, cuja exigência é fruto da atividade do Congresso Nacional no legítimo exercício da liberdade de conformação do legislador, de modo que a concessão de prazo a permitir a adaptação tecnológica do contribuinte é medida plausível e plenamente justificável.

***Em suma:***

A aplicação da LC 190/2022, que regulamentou a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS (Difal), não precisa observar os prazos constitucionais de anterioridade anual e nonagesimal, porque não houve instituição ou majoração de tributo. No entanto, o legislador complementar pode determinar prazo de 90 dias para a cobrança do Difal/ICMS de forma a garantir maior previsibilidade para os contribuintes.

STF. Plenário. ADI 7066/DF, ADI 7070/DF e ADI 7078/CE, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 29/11/2023 (Info 1119).

Com base nesses e em outros entendimentos, o Plenário do STF, em julgamento conjunto, julgou improcedentes os pedidos formulados nas ADIs e reconheceu a constitucionalidade do art. 3º da LC 190/2022.

## EXPLICAÇÃO DO TEMA 1.266 DO STF

### ***Imagine a seguinte situação hipotética:***

A empresa Mundo do Presente Ltda, sediada no estado de São Paulo (SP), é uma grande varejista especializada em vendas de eletrônicos, realizando a maior parte de suas vendas através de sua plataforma de e-commerce.

Em janeiro de 2022, o cliente João, residente em Pernambuco (PE) e que não é contribuinte do ICMS (é um consumidor final), realizou a compra de um celular de R\$ 5.000,00 no site da Mundo do Presente.

Como seria a tributação de ICMS:

- ICMS antes de 2022: Antes da Emenda Constitucional 87/2015 e, mais especificamente, antes da Lei Complementar nº 190/2022, a Mundo do Presente (SP) recolheria todo o ICMS pela alíquota interna de SP (por exemplo, 18%) na venda para o consumidor final João (PE).
- ao julgar o Tema 1.093, o STF afirmou que:

A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.

É necessária a edição de lei complementar, disciplinando a EC 87/2015, para que os estados-membros e o Distrito Federal (DF), na qualidade de destinatários de bens ou serviços, possam cobrar Diferencial de Alíquota do ICMS (Difal) na hipótese de operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do Imposto.

São válidas as leis estaduais ou distritais editadas após a EC 87/2015, que preveem a cobrança do Difal nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto. No entanto, não produzem efeitos enquanto não editada lei complementar dispendendo sobre o assunto.

STF. Plenário. ADI 5469/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 24/2/2021 (Info 1007).

STF. Plenário. RE 1287019/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, redator do acórdão Min. Dias Toffoli, julgado em 24/2/2021 (Repercussão Geral – Tema 1093) (Info 1007).

- LC 190/2022: para sanar esse vício formal, o Congresso Nacional publicou a LC nº 190/2022 em 05 de janeiro de 2022. A LC 190/2022 alterou a Lei Kandir (LC 87/96) para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.
- Com a publicação da LC 190/2022 em 05/01/2022, o Estado de Pernambuco (PE) passou a exigir logo após a publicação da lei, o recolhimento do DIFAL pela Mundo do Presente em relação às vendas para consumidores como João.

### ***Mandado de segurança***

A Mundo do Presente discordou da cobrança no ano de 2022 e impetrhou um mandado de segurança alegando o seguinte:

- Necessidade de anterioridade anual: já que a LC 190/2022 instituiu (ou, para a empresa, complementou o arcabouço para a cobrança de) uma nova forma de tributação (a arrecadação do DIFAL pelo estado de destino), ela deveria respeitar o princípio da anterioridade anual (art. 150, III, "b", da CF). Assim, a cobrança só poderia começar no exercício financeiro seguinte, ou seja, a partir de 01 de janeiro de 2023.
- Necessidade de anterioridade nonagesimal: mesmo que não se aplique a anual, a própria LC 190/2022 menciona a observância da anterioridade nonagesimal (90 dias) em seu art. 3º (art. 150, III, "c", da CF). Como a LC foi publicada em 05/01/2022, a cobrança só poderia iniciar após 90 dias, ou seja, a partir de 05 de abril de 2022.

Assim, a empresa impetrante pediu que fosse reconhecido seu direito de não recolher o DIFAL ao estado de Pernambuco durante todo o ano de 2022.

Após tramitar pelas instâncias ordinárias, o caso chegou até o STF. Vejamos o que decidiu a Corte.

***Exigência de Lei Complementar***

O STF reiterou o entendimento firmado nos Temas 1093 e 1094 da Repercussão Geral e na ADI 5469, de que a cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL), introduzida pela EC 87/2015, nas operações interestaduais com destino a consumidor final não contribuinte, pressupunha a edição de Lei Complementar veiculando normas gerais.

Essa exigência decorreu da compreensão de que a EC 87/2015 gerou uma nova relação jurídico-tributária (entre o remetente/contribuinte e o estado de destino), caracterizando uma substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária, o que demanda regulamentação por LC (art. 146, III, "a", da CF/88). A LC 190/2022 foi editada justamente para sanar o vício formal apontado pelo STF, dando continuidade ao arranjo fiscal da EC 87/2015.

***Não incidência da anterioridade anual (art. 150, III, "b")***

A LC 190/2022 não instituiu nem majorou o tributo (ICMS-DIFAL), razão pela qual o princípio da anterioridade anual (exigir a cobrança somente no exercício financeiro seguinte) não se aplica.

A EC 87/2015 apenas ampliou a técnica fiscal do DIFAL (que já existia para destinatários contribuintes) para o consumidor final não contribuinte, com o objetivo de distribuir a arrecadação de forma mais equânime entre os estados de origem e destino.

A LC 190/2022 não afetou a esfera jurídica do contribuinte no que tange à obrigação principal (o valor final do tributo devido não aumentou). Apenas fracionou o imposto que antes era integralmente devido ao estado de origem.

O princípio da anterioridade visa proteger o contribuinte contra a surpresa e o agravamento de sua situação fiscal, o que não ocorreu.

As novas regras impostas pela LC 190/2022 ao contribuinte, como procedimentos de recolhimento e o cumprimento de obrigações acessórias junto às Fazendas Estaduais de destino, não se sujeitam ao princípio da anterioridade, conforme a lógica da Súmula Vinculante 50:

Súmula vinculante 50-STF: Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Caso se aplicasse a anterioridade anual, o arranjo anterior à EC 87/2015 (incidência da alíquota interna em favor do Estado de origem) não poderia ser resgatado, resultando em um vazio fiscal em prejuízo dos Estados de destino.

***Constitucionalidade da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, "c")***

O STF reconheceu a constitucionalidade do art. 3º da LC 190/2022, que estabelece a produção de efeitos da lei "observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea "c" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal":

**É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual estabelece vacatio legis no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal.**

STF. Plenário. RE 1.426.271/CE, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 22/10/2025 (Repercussão Geral – Tema 1.266) (Info 1196).

Embora o princípio da anterioridade nonagesimal (90 dias) não fosse obrigatório no caso, por não se tratar de instituição ou majoração, o legislador federal tem liberdade de conformação para estabelecer um prazo de vacatio legis (período de espera) em favor do contribuinte, garantindo um mínimo de tempo para adaptação.

A vigência da LC se deu na sua publicação (05/01/2022). O prazo nonagesimal culminou em 04 de abril de 2022, data a partir da qual o DIFAL poderia ser cobrado.

O STF já havia decidido isso na ADI 7066:

A aplicação da LC 190/2022, que regulamentou a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS (Difal), não precisava cumprir a anterioridade anual e nonagesimal. Isso porque não houve instituição ou majoração de tributo. No entanto, o legislador podia, legitimamente, fixar um prazo de 90 dias para a cobrança do Difal/ICMS como forma de garantir maior previsibilidade para os contribuintes. O que a Constituição garante é o mínimo. Mesmo quando a anterioridade de noventa dias não é obrigatória, pode o Congresso Nacional entender por bem conceder um período de vacatio em favor do contribuinte, ainda que não trate de criação ou majoração de tributo.

STF. Plenário. ADI 7066/DF, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 29/11/2023 (Info 1119).

#### ***Validade e eficácia das leis estaduais***

O STF reconheceu a constitucionalidade das leis estaduais e distritais que regulamentaram a cobrança do DIFAL, editadas após a EC 87/2015 e antes da LC 190/2022.

Tais leis eram válidas, mas estavam com a eficácia suspensa (devido à falta da LC federal), e só puderam produzir efeitos a partir da vigência da LC 190/2022 (05/01/2022), naquilo que fossem compatíveis.

**As leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 190/2022.**

STF. Plenário. RE 1.426.271/CE, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 22/10/2025 (Repercussão Geral – Tema 1.266) (Info 1196).

Enfim, são válidas as leis estaduais ou distritais editadas após a EC 87/2015, que preveem a cobrança do Difal nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto. No entanto, não produzem efeitos enquanto não editada lei complementar disposta sobre o assunto.

#### ***Constitucionalidade da adaptação tecnológica (Art. 24-A, § 4º)***

O STF considerou constitucional a regra do Art. 24-A, § 4º, da LC 87/96 (incluído pela LC 190/2022), que posterga a produção de efeitos de certas normas (definições de contribuinte, local e momento do fato gerador) até o primeiro dia útil do terceiro mês subsequente à disponibilização do portal eletrônico de apuração do DIFAL.

Essa regra não é renúncia de receita, mas um legítimo exercício da liberdade de conformação legislativa, que visa conceder um prazo razoável para a adaptação tecnológica dos contribuintes ao novo sistema de recolhimento, em respeito ao princípio da proporcionalidade e não arbitrariedade.

#### ***Modulação dos efeitos***

Em atenção aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, o STF realizou a modulação dos efeitos da decisão.

Exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admitiu a exigência do DIFAL em relação aos contribuintes que:

- tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança;
- essa ação tenha sido proposta até a data do julgamento da ADI 7066 (29/11/2023); e
- os contribuintes tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício.

#### ***Tese fixada:***

I - É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual estabelece vacatio legis no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal.

**II - As leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 190/2022.**

**III- Contribuintes que ajuizaram ação judicial (modulação dos efeitos) - Exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admite a exigência do DIFAL em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até a data de julgamento da ADI 7066 (29/11/2023), e tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício.**

STF. Plenário. RE 1.426.271/CE, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 22/10/2025 (Repercussão Geral – Tema 1.266) (Info 1196).

Com base nesses e em outros entendimentos, o Plenário, ao apreciar o Tema 1.266 da repercussão geral, (i) deu parcial provimento ao recurso extraordinário para considerar válida a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS (DIFAL) em operações interestaduais de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto a partir de 4 de abril de 2022, conforme o art. 3º da LC nº 190/2022, reconhecendo-se a constitucionalidade das leis estaduais e distritais que regulamentaram a cobrança do DIFAL editadas após a EC nº 87/2015 e antes da referida lei complementar, produzindo-se seus efeitos a partir da vigência desta naquilo que for compatível, bem como (ii) fixou a tese anteriormente citada.

**DOD TESTE: REVISÃO EM PERGUNTAS**

***Qual o fundamento constitucional que exige lei complementar para a cobrança do ICMS-DIFAL nas operações para consumidor final não contribuinte, conforme entendimento do STF?***

O fundamento é o art. 146, III, "a", da CF/88, pois o STF considerou que a EC 87/2015 promoveu uma substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária, exigindo normas gerais de direito tributário veiculadas por Lei Complementar.

***Por que o STF afastou a aplicação do princípio da anterioridade anual (art. 150, III, "b", da CF) à LC 190/2022?***

Porque a LC 190/2022 não instituiu nem aumentou tributo. A norma apenas regulamentou a distribuição da arrecadação entre os entes federativos (mudança da sujeição ativa), sendo neutra em relação ao ônus fiscal final do contribuinte, não se configurando a surpresa que o princípio visa coibir.

***Qual o entendimento do STF sobre a validade e a eficácia das leis estaduais que instituíram o DIFAL após a EC 87/2015 e antes da LC 190/2022?***

As leis estaduais são consideradas válidas, mas, em razão da lacuna de norma geral, tiveram sua eficácia suspensa. Elas só puderam produzir efeitos a partir da vigência da LC 190/2022 (05/01/2022), naquilo que fossem compatíveis.

***A LC 190/2022, ao dispor sobre obrigações acessórias, como o recolhimento e procedimentos junto a diferentes Fazendas Estaduais, estaria sujeita à anterioridade?***

Não. O STF confirmou que as obrigações acessórias, por não se relacionarem diretamente com a instituição ou aumento da obrigação principal (tributo), não se submetem ao princípio da anterioridade (conforme a lógica da Súmula Vinculante 50).

***Qual princípio constitucional foi invocado pelo STF para justificar a modulação dos efeitos da decisão, beneficiando contribuintes que ajuizaram ações questionando a cobrança do DIFAL em 2022?***

Os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima foram invocados. A modulação protegeu aqueles que, agindo de boa-fé, ajuizaram ação judicial e deixaram de recolher o tributo, evitando a cobrança retroativa apenas para o exercício de 2022.

**A LC 190/2022 pode ser enquadrada como uma lei que caracteriza renúncia de receita, exigindo a estimativa do seu impacto financeiro, conforme o art. 113 do ADCT?**

Não. O STF esclareceu que a lei apenas posterga a produção de efeitos de certas normas para permitir a adaptação tecnológica dos contribuintes, não se tratando de renúncia de receita.

**Quais são os limites de aplicação da modulação de efeitos fixada pelo STF no Tema 1266, especificamente para os contribuintes que recorreram judicialmente?**

A modulação é aplicável exclusivamente quanto ao exercício de 2022 e beneficia apenas os contribuintes que cumulativamente ajuizaram ação judicial até 29/11/2023 (data do julgamento da ADI 7.066) e deixaram de recolher o DIFAL naquele exercício.

#### ITCMD

**Lei estadual que, antes da Reforma Tributária (EC 132/2023) instituiu ITCMD-Exterior é inconstitucional (Tema 825 STF); mesmo com a autorização do art. 16 da EC 132/2023, essas leis não ficam convalidadas; para que seja cobrado ITCMD-Exterior é necessária nova lei estadual**

#### Importante!!!

ODS 16 E 17

É inconstitucional a instituição, por norma estadual, do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) nas hipóteses em que haja elemento de conexão com o exterior, antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, por violar o modelo constitucional de repartição de competências tributárias e a exigência de lei complementar nacional prevista no art. 155, § 1º, III, da CF/88.

Embora a Reforma Tributária (EC nº 132/2023, art. 16) tenha conferido aos Estados e ao Distrito Federal competência tributária plena para instituir o ITCMD-Exterior, essa alteração não convalida leis estaduais editadas em desacordo com o parâmetro constitucional vigente à época, visto que não se admite a figura da constitucionalidade superveniente.

STF. Plenário. ADI 6.838/MT, Rel. Min. Nunes Marques, redator do acórdão Min. Cristiano Zanin, julgado em 27/10/2025 (Info 1196).

#### EXPLICANDO O TEMA 825 DO STF

##### ITCMD

ITCMD (ou ITCD) é a sigla de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos. Trata-se de um imposto de competência dos Estados e do DF previsto no art. 155, I, da CF/88:

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

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

(...)

O fato gerador do ITCMD é...

- a transmissão,
- por *causa mortis* (herança ou legado) ou por doação,
- de quaisquer bens ou direitos.

No caso de transmissão por *causa mortis*, o fato gerador ocorre no momento da “abertura da sucessão” (morte) (art. 1.784 do CC).

Súmula 112-STF: O imposto de transmissão “*causa mortis*” é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

**E se a doação ou herança envolver pessoas domiciliadas ou bens localizados no exterior? É possível a incidência de ITCMD nesses casos?**

Veja o que diz o art. 155, § 1º, III, da CF/88:

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

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

(...)

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

(...)

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

**Essa lei complementar é estadual ou nacional?**

Nacional.

**Existe lei complementar nacional disciplinando esse art. 155, § 1º, III, da CF/88?**

Ainda não existe.

**Feitos esses esclarecimentos, imagine a seguinte situação adaptada:**

Giovanni, cidadão italiano, residente na Itália, morreu e deixou um testamento. No testamento, ele deixou uma casa para Regina, brasileira residente em São Paulo (SP).

Vale ressaltar que o imóvel está localizado na cidade de Treviso, Itália.

O Fisco estadual cobrou ITCMD de Regina com base no art. 4º da Lei estadual nº 10.705/2000:

Art. 4º O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o “de cujus” possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I - sendo corpóreo o bem transmitido:

(...)

b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

Desse modo, o Estado de São Paulo editou lei regulamentando o art. 155, § 1º, III, da CF/88 e cobrando ITCMD de pessoas beneficiadas no Estado por doações ou heranças ocorridas no exterior.

**Essa previsão é constitucional? O legislador estadual poderia ter instituído essa hipótese de incidência de ITCMD?**

NÃO. Os Estados-membros e o Distrito Federal não possuem competência legislativa para instituir a cobrança do ITCMD nas hipóteses de doações e heranças instituídas no exterior.

Embora a Constituição Federal de 1988 atribua aos Estados a competência para a instituição do imposto transmissão “*causa mortis*” e doação (ITCMD), também a limita, ao estabelecer que cabe a lei complementar – e não a leis estaduais – regular tal competência em relação aos casos em que o doador

tiver domicílio ou residência no exterior, bem como nas hipóteses em que o “de cuius” possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

Especificamente em matéria de legislação tributária, o art. 146 da CF/88 estatui, em síntese, caber à lei complementar três funções:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária entre os entes federativos;

II - regular as limitações ao poder de tributar; e

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Nos termos do art. 146, III, “a”, da CF, na ausência da lei de normas gerais definindo os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes, não há dúvidas de que os estados e o Distrito Federal, fazendo uso da competência aludida no art. 24, § 3º, da CF/88, podem legislar, de maneira plena, editando tanto normas de caráter geral quanto normas específicas:

**Art. 24 (...)**

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Também na autorização dada pelo art. 34, § 3º, do ADCT, o texto constitucional oferece espaço para a legislação supletiva dos estados na edição de leis complementares que disciplinem os seus impostos:

**Art. 34 (...)**

§ 3º Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.

Em tais hipóteses, sobrevindo norma geral federal, ficará suspensa a eficácia da lei estadual ou do Distrito Federal.

**Para o ITCMD disciplinado no art. 155, caput, I pode-se aplicar a competência suplementar do art. 24, § 3º?**  
SIM.

No exercício da competência privativa prevista no **inciso I** do art. 155, da CF/88, os Estados e o Distrito Federal podem instituir o ITCMD, por meio de lei ordinária estadual, no âmbito de sua competência legislativa plena, o que possibilita a cobrança válida do tributo em âmbito local.

Não seria razoável que os Estados e o Distrito Federal permanecessem privados de receitas tributárias próprias em razão da inérgia do legislador nacional quanto à edição da lei complementar de normas gerais, prevista no § 1º do art. 155, da CF/88.

**Para o ITCMD do art. 155, § 1º, III, pode-se aplicar a competência suplementar do art. 24, § 3º?**  
NÃO.

A competência conferida aos Estados e ao Distrito Federal pelo art. 24, § 3º, da CF/88 não alcança matérias de direito tributário cujo tratamento, por sua própria natureza, ultrapasse os limites territoriais de uma única unidade federativa ou implique potencial conflito federativo.

No âmbito da competência concorrente, quando a regulamentação direta da matéria pelos Estados tiver impactos extraterritoriais ou puder gerar conflito horizontal de competências tributárias, a atuação estadual encontra limites constitucionais claros. Permitir tal atuação comprometeria a harmonia do pacto federativo e extrapolaria os limites da autonomia tributária dos entes subnacionais.

No caso específico do ITCMD, o inciso III do § 1º do art. 155, da CF/88 configura uma exceção às hipóteses previstas nos incisos I e II do mesmo parágrafo, reforçando que a necessidade de lei complementar, neste ponto, não pode ser suprida por legislação estadual.

Assim, temos o seguinte:

- não é necessária lei complementar para a instituição do ITCMD no contexto nacional.
- já as alíneas “a” e “b” do inciso III do § 1º do art. 155 da CF/88 especificam a necessidade de regulação por lei complementar para as hipóteses de transmissão de bens imóveis ou móveis, corpóreos ou incorpóreos localizados no exterior, bem como de doador ou de “de cuius” domiciliados ou residente fora do país, no caso de inventário processado no exterior.

Devido ao elemento da extraterritorialidade, o Constituinte ordenou ao Congresso Nacional que procedesse a um maior debate político sobre os critérios de fixação de normas gerais de competência tributária, com o intuito de evitar conflitos de competências geradores de bitributação entre os estados da Federação e entre países com os quais o Brasil possui acordos comerciais, mantendo uniforme o sistema de tributos.

Com base nessa argumentação, o STF fixou a seguinte tese:

É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.

STF. Plenário. RE 851108/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 27/2/2021 (Repercussão Geral – Tema 825) (Info 1007).

#### **Modulação dos efeitos**

O Plenário, por maioria, modulou os efeitos da decisão, atribuindo-lhes eficácia *ex nunc*, a contar da publicação do acórdão, ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta:

- a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e
- a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

#### **EXPLICAÇÃO DO JULGADO**

##### ***O caso concreto foi o seguinte:***

Vimos acima que o STF, no Tema 825, decidiu, em 27/02/2021, que os Estados e o Distrito Federal não podem instituir o ITCMD nas hipóteses em que haja elemento de conexão com o exterior (art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal) sem que antes haja uma lei complementar nacional regulamentando o dispositivo constitucional.

Depois desse julgado, a Procuradoria Geral da República identificou que a Lei estadual nº 7.850/2002, do Mato Grosso, contrariava o Tema 825.

A lei estadual nº 7.850/2002 dispõe sobre o ITCMD no âmbito do Estado do Mato Grosso.

O art. 3º previu a cobrança de ITCMD mesmo quando:

- o doador reside ou tem domicílio fora do país;
- o falecido (de cuius) residia no exterior;
- o inventário do falecido foi processado no exterior;
- os bens transmitidos estão localizados fora do Brasil (inclusive bens corpóreos e incorpóreos);
- o ato de transferência de bens incorpóreos ocorre no exterior.

Confira:

Lei nº 7.850/2002 do Estado de Mato Grosso:

Art. 3º O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o de cuius possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do País:

I – sendo corpóreo o bem transmitido:

- a) quando se encontrar no território do Estado;  
b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;  
II – sendo incorpóreo o bem transmitido:  
a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;  
b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.  
(...)

Diante disso, em 03/05/2021, o PGR ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) contra esse art. 3º. O autor da ação argumentou que essa previsão, sem a existência de lei complementar nacional, é inconstitucional.

Em palavras mais simples, o PGR disse: STF, aplique o entendimento que você firmou no Tema 825, e declare essa lei inconstitucional.

#### **Voto vencido do Min. Nunes Marques**

Essa ADI foi distribuída para o Min. Nunes Marques que apresentou um voto explicando o seguinte: De fato, o art. 155, §1º, III, da Constituição exige lei complementar federal para disciplinar o ITCMD quando:

- o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
- o falecido possuía bens no exterior, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado fora no exterior.

Como essa lei complementar ainda não existe, o STF, no julgamento do Tema 825 (RE 851.108), em 2021, firmou a tese de que as leis estaduais que instituem essa cobrança são inconstitucionais.

Logo, se fossemos aplicar esse entendimento, a lei de Mato Grosso deveria ser declarada inconstitucional.

**Contudo**, a situação mudou com a Reforma Tributária (EC 132/2023).

O art. 16 da EC 132/2023 criou uma regra de transição e disse que, até que seja editada a lei complementar, poderá ser cobrado o ITCMD com as seguintes regras:

- Bens imóveis: o ITCMD é devido ao Estado onde está localizado o imóvel;
- Doações com doador no exterior: o ITCMD é do Estado onde mora o donatário;
- Heranças com bens no exterior: o ITCMD é do Estado onde o falecido tinha domicílio.

Ou seja, a própria Constituição passou a permitir a cobrança, mesmo sem lei complementar.

Veja a redação do art. 16 da EC 132/2023:

Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá:  
I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;  
II - se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:  
a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;  
b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;  
III - relativamente aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.

Assim, o fundamento da ADI (inconstitucionalidade por ausência de lei complementar nacional) deixou de existir já que uma norma de status constitucional (art. 16 da EC 132/2023) passou a autorizar a cobrança. Diante disso, o Ministro apresentou voto reconhecendo o prejuízo da ADI proposta.

#### ***Prevaleceu, contudo, o voto do Min. Cristiano Zanin***

O Ministro Cristiano Zanin inaugurou divergência que prevaleceu no Plenário.

Em seu entendimento, não é possível reconhecer a prejudicialidade da ADI em virtude do advento do art. 16 da EC 132/2023. Isso porque a análise da constitucionalidade do art. 3º da Lei estadual nº 7.850/2002 deve ser realizada conforme o texto constitucional vigente à época da edição da lei, ou seja, em 2002.

Em 2002 não havia lei complementar nacional regulando o ITCMD-Exterior e não havia o art. 13 da EC 132/2023. Logo, o art. 3º da Lei estadual nº 7.850/2002 nasceu inconstitucional.

Se fosse adotado o entendimento do Min. Nunes Marques, isso conduziria ao fenômeno da “constitucionalidade superveniente”, o que contraria a jurisprudência consolidada do STF.

O STF não admite constitucionalidade superveniente (ADI 2189/PR, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 15/09/2010). Se a lei nasceu inválida, ela não pode ser convalidada (“salva”) por reforma posterior da Constituição.

Para casos em que a Constituição muda durante a ADI, devem ser feitos dois exames:

- 1) Constitucionalidade originária (à época da edição da lei);
- 2) Recepção pela nova ordem constitucional.

Nesse sentido:

Conforme orientação do Tribunal, nos casos de alteração do parâmetro de controle em momento posterior ao ajuizamento da ação direta, a Corte deverá realizar dois juízos: primeiro, um juízo de compatibilidade da norma impugnada com o parâmetro constitucional vigente à época da sua edição; segundo, uma análise de recepção ou não pelo novo parâmetro.

STF. Plenário. ADI 4.059, Rel. Min. Nunes Marques, Redator p/ Acórdão Min. Flávio Dino, julgado em 4/5/2025.

Em síntese:

Embora a Reforma Tributária (EC nº 132/2023, art. 16) tenha conferido aos estados e ao Distrito Federal competência tributária plena para instituir o ITCMD-Exterior, essa alteração não convalida leis estaduais editadas em desacordo com o parâmetro constitucional vigente à época, visto que não se admite a figura da constitucionalidade superveniente.

Afastado o argumento de que a ADI estaria prejudicada, o Min. Zanin reafirmou a jurisprudência consolidada no Tema 825 da Repressão Geral.

O Ministro destacou que o STF já declarou inconstitucionais 21 leis estaduais que instituíram ITCMD-Exterior. Em nenhum desses precedentes houve pronunciamento no sentido de reconhecer a validade das leis estaduais condicionando sua eficácia ao advento da lei complementar. Pelo contrário, em todos os casos o Plenário declarou a inconstitucionalidade, retirando as leis do ordenamento jurídico. Apenas a lei de Mato Grosso sobreviveria se a ADI fosse considerada prejudicada.

#### ***Da natureza do art. 16 da EC 132/2023***

O Ministro Zanin esclareceu que os parâmetros estabelecidos pelo art. 16 da EC 132/2023 para a cobrança do ITCMD-Exterior não são autoaplicáveis.

A Constituição Federal não institui tributos, mas apenas reparte a competência tributária entre as pessoas jurídicas de direito público, ou seja, a faculdade de editar leis que criem tributos em abstrato.

Assim, o art. 16 da EC 132/2023 cumpre a função que originalmente era atribuída ao legislador complementar: delimitar a competência do ITCMD-Exterior e evitar potenciais conflitos federativos. O art. 16 da EC 132/2023 dotou os Estados e o Distrito Federal da competência tributária plena para instituir o ITCMD-Exterior. No entanto, o preceito não afasta a obrigatoriedade de que os entes federativos, no exercício dessa competência agora delimitada pelo texto constitucional, editem novas leis para instituir a exação.

Em palavras mais simples:

- o art. 16 da EC 132/2023 não criou o ITCMD-Exterior;
- o art. 16 apenas delimita provisoriamente a competência do ITCMD-Exterior para evitar potenciais conflitos federativos;
- se o Estado/DF quiser cobrar ITCMD-Exterior após a EC 132/2023, deverá editar nova lei, seguindo os parâmetros do art. 16;
- não é possível “aproveitar” leis estaduais editadas antes da EC 132/2023 porque elas já nasceram inconstitucionais.

Antes da Reforma Tributária	Depois da Reforma Tributária
Estados não podiam cobrar ITCMD em situações envolvendo o exterior enquanto não existisse lei complementar nacional.	Estados podem cobrar ITCMD em situações envolvendo o exterior mesmo sem lei complementar nacional, aplicando-se as regras transitórias do art. 16 da EC 132/2023.
A lei complementar era condição indispensável para a cobrança.	A lei complementar continua necessária para a regulamentação definitiva, no entanto, até que seja editada, não há proibição para que os Estados e DF façam a cobrança do imposto.
Leis estaduais que tratassem de ITCMD nas hipóteses em que haja elemento de conexão com o exterior eram consideradas inconstitucionais.	As leis estaduais que instituíssem ITCMD sobre situações envolvendo o exterior são constitucionais, desde que cumpram o art. 13 da EC 132/2023. Essas leis precisam ser editadas depois da EC 132/2023.

#### *Em suma:*

**É inconstitucional — por violar o modelo constitucional de repartição de competências tributárias e a exigência de lei complementar nacional (art. 155, I, § 1º, III, CF/88) — a instituição, por norma estadual, do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) nas hipóteses em que haja elemento de conexão com o exterior, antes da promulgação da Reforma Tributária (EC nº 132/2023).**

STF. Plenário. ADI 6.838/MT, Rel. Min. Nunes Marques, redator do acórdão Min. Cristiano Zanin, julgado em 27/10/2025 (Info 1196).

#### **Modulação dos efeitos**

O STF reconheceu a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei estadual que exigiu ITCMD-Exterior sem lei complementar federal, em contrariedade ao Tema 825.

No entanto, essa declaração de inconstitucionalidade poderia gerar devolução de valores pagos, insegurança jurídica e litígios tributários.

Por isso, o STF aplicou o art. 27 da Lei nº 9.868/99 e modulou os efeitos da decisão.

Qual foi a modulação aplicada?

Regra geral: eficácia ex nunc.

A decisão de inconstitucionalidade não retroage e só vale a partir de 20/04/2021, data da publicação do acórdão do RE 851.108/SP (Tema 825).

Isso significa que:

- antes de 20/04/2021, as cobranças de ITCMD-Exterior feitas pelo Estado do MT produzem efeitos (não serão anuladas).
- depois de 20/04/2021, qualquer de ITCMD-Exterior feita é nula.

Exceções:

O STF afirmou que deverá ser aplicado o entendimento do STF pela inconstitucionalidade da lei para as ações judiciais pendentes de conclusão até esse marco temporal nas quais se discuta:

- a) a qual Estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação;
- b) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

Com base nesses e em outros entendimentos, o Plenário, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação direta para:

- i) declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, I, a e b, e II, a e b, da Lei nº 7.850/2002 do Estado de Mato Grosso que instituiu o ITCMD em desacordo com o art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal; e
  - ii) conferir eficácia prospectiva à decisão, para que produza efeitos a contar da data de publicação do acórdão do julgamento do RE 851.108/SP (Tema 825 da repercussão geral) (20.4.2021), ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até esse marco temporal, nas quais se discuta:
- a) a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação;
  - b) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

## EXERCÍCIOS

**Julgue os itens a seguir:**

- 1) Não há inércia legislativa apta a caracterizar mora inconstitucional quanto à regulamentação da polícia penal, quando existe processo de implementação em curso, com medidas objetivas, a evidenciar um andamento compatível com a complexidade do desenho administrativo e financeiro exigido para a nova carreira. ( )
- 2) É inconstitucional dispositivo de lei que impõe condição temporal às entidades que pretendam obter ou renovar o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) e determina sua incidência em relação a requerimentos protocolados anteriormente à edição da norma e ainda pendentes de julgamento. ( )
- 3) É constitucional o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual estabelece vacatio legis no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal. As leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 190/2022. ( )
- 4) É constitucional a instituição, por norma estadual, do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) nas hipóteses em que haja elemento de conexão com o exterior, antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023, por não violar o modelo constitucional de repartição de competências tributárias e a exigência de lei complementar nacional prevista no art. 155, § 1º, III, da CF/88. ( )

*Gabarito*

- |      |      |      |      |
|------|------|------|------|
| 1. C | 2. E | 3. C | 4. E |
|------|------|------|------|