

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

MARIA ANTONIA SANTOS FONSECA

**UMA ANÁLISE ACERCA DO RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE
ALÍQUOTA DO ICMS A PARTIR DA EDIÇÃO DA LC Nº 190/2022:
CONSTITUCIONALIDADE ACERCA DA COBRANÇA DO DIFAL
SOBRE ICMS EM 2022?**

**VITÓRIA
2023**

MARIA ANTONIA SANTOS FONSECA

UMA ANÁLISE ACERCA DO RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS A PARTIR DA EDIÇÃO DA LC Nº 190/2022: CONSTITUCIONALIDADE ACERCA DA COBRANÇA DO DIFAL SOBRE ICMS EM 2022?

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito de Vitória – FDV, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito. Orientador: Prof. Dr. Ricarlos Almagro V. Cunha

VITÓRIA

2023

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	09
2 DIFAL.....	09
2.1 Considerações acerca do DIFAL de ICMS	09
2.2 Da publicação da Lei Complementar nº 190/2022 e do Convênio ICMS n. 236/2021	08
3 PRINCÍPIO DA NÃO SURPRESA.....	14
3.1 O Princípio da Legalidade Tributária	14
3.2 O Princípio da Não Surpresa e a Segurança Jurídica	17
3.3 O Princípio da Anterioridade	19
4 A CONSTITUCIONALIDADE ACERCA DO RECOLHIMENTO DO DIFAL EM 2022 À LUZ DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E DOS RECENTES ENTENDIMENTOS JURISPRUDENCIAIS	22
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	31
6 REFERÊNCIAS	35

RESUMO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso tem como foco a análise crítica da constitucionalidade do recolhimento do Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL) em 2022, à luz dos princípios tributários e dos entendimentos jurisprudenciais mais recentes. O DIFAL, inserido no contexto tributário brasileiro, é objeto de considerável importância e sua dinâmica sofreu alterações significativas com a publicação da Lei Complementar nº 190/2022 e do Convênio ICMS n. 236/2021.

No decorrer do presente, serão abordadas considerações essenciais sobre o DIFAL de ICMS, destacando suas implicações no imposto estadual e seus reflexos em operações interestaduais. A análise se estende à compreensão das mudanças promovidas pela legislação recente, buscando elucidar o impacto dessas alterações no cenário tributário nacional.

Ainda, o estudo direciona-se para a discussão do Princípio da Não Surpresa e sua relevância para a segurança jurídica nas relações tributárias. A análise inclui também o exame do Princípio da Anterioridade como garantia de que as mudanças tributárias sejam precedidas de um período adequado para que os contribuintes possam se adaptar.

Por fim, o trabalho se dedicará à análise da constitucionalidade do recolhimento do DIFAL em 2022. Este exame crítico busca verificar a compatibilidade das alterações promovidas com os princípios tributários estabelecidos na Constituição Federal, levando em consideração os entendimentos jurisprudenciais mais recentes. O objetivo é oferecer uma contribuição para o debate sobre a legalidade e constitucionalidade dessa imposição tributária, proporcionando uma compreensão mais abrangente do tema.

Em síntese, propõe-se a oferecer uma visão crítica e fundamentada sobre as mudanças no DIFAL em 2022, contribuindo para o entendimento do impacto dessas alterações no cenário tributário brasileiro e para o debate sobre a conformidade dessas mudanças com os princípios jurídicos fundamentais.

Palavras-chave: Direito Tributário; Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL); Princípio da Anterioridade; Princípio da Não Surpresa; Constitucionalidade.

1 INTRODUÇÃO

O DIFAL (Diferencial de Alíquota do ICMS) tem sido um tópico de considerável relevância e complexidade no cenário tributário brasileiro, desde sua introdução pela Emenda Constitucional (EC) nº 87/2015. A finalidade primordial desse mecanismo é a equalização da arrecadação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) entre os diversos estados da federação, notadamente nas operações interestaduais.

O ano de 2022 se apresenta como um período crucial na evolução das discussões e regulamentações em torno do DIFAL, com mudanças significativas na legislação, incluindo a publicação da Lei Complementar nº 190/2022 e o Convênio ICMS nº 236/2021. Essas novas regulamentações têm o objetivo de esclarecer e aprimorar as regras relacionadas ao DIFAL, bem como minimizar os conflitos entre os estados e as dificuldades enfrentadas pelas empresas para atender a essas obrigações fiscais.

Ocorre que, a constitucionalidade do DIFAL tem sido objeto de questionamentos desde sua concepção, devido à complexidade de sua regulamentação, a possíveis impactos negativos sobre a competitividade das empresas e as operações de comércio eletrônico, e às implicações para o princípio da livre concorrência e a livre iniciativa, que estão consagrados na Constituição Federal.

Diante dessas questões, é fundamental avaliar como as mudanças legislativas ocorridas em 2022 afetam a constitucionalidade do DIFAL e quais os desafios e oportunidades que elas apresentam.

Em relação a essa discussão, cumpre observar, ainda, a aplicação dos princípios tributários da anterioridade anual e nonagesimal, analisando se estes foram respeitados na edição do DIFAL.

Diante desse contexto, o presente trabalho tem como objetivo analisar a constitucionalidade da cobrança do DIFAL em 2022 à luz dos princípios tributários,

especialmente da anterioridade anual e nonagesimal, bem como dos recentes entendimentos jurisprudenciais sobre o tema.

Será realizada uma análise crítica da aplicação desses princípios à cobrança do DIFAL em 2022, levando em consideração os argumentos apresentados pelos contribuintes e pelas unidades federativas.

Além disso, o trabalho também buscará compreender as implicações da LC 190/2022 e do Convênio ICMS n.236/2021 na regulamentação do DIFAL e como essas normas impactam a discussão sobre a constitucionalidade da cobrança em 2022.

Ao final, espera-se contribuir para o debate sobre a aplicação dos princípios tributários no contexto do DIFAL em 2022 e para o entendimento sobre a legalidade dessa cobrança à luz da Constituição Federal e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

2 DIFAL

2.1 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO DIFAL DE ICMS

O DIFAL, ou diferencial de alíquota do ICMS, é uma obrigatoriedade tributária incidente nas operações de compra e venda entre empresas de diferentes estados, com o objetivo de equalizar a arrecadação do ICMS entre eles, isto é, que estabelece uma sistemática de apuração e repartição do produto da arrecadação entre sujeitos ativos distintos, correlata à diferença existente entre a alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual (AMORIM, 2020).

A priori, o artigo 155, § 2º, VII, da CF, estabelecia que as operações e prestações interestaduais com mercadorias e serviços destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS eram tributadas utilizando-se a alíquota aplicada às operações e prestações internas na Unidade da Federação - UF de origem dos bens ou serviços, e a receita do ICMS pertencia totalmente a esta.

Ocorre que Emenda Constitucional (EC) n.º 87/2015 deu nova redação ao referido dispositivo estabeleceu a repartição da arrecadação do ICMS nas operações interestaduais, determinando que, ao estado de origem caberia a parcela do imposto decorrente da aplicação da alíquota interestadual; e, ao estado de destino, a diferença entre a sua alíquota e a alíquota interestadual. Confira:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]
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;
VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:
a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (grifo nosso)

Ocorre que tal disposição constitucional, sobretudo com o crescimento significativo do *e-commerce* no período pandêmico, fez com que alguns estados experimentassem certa disparidade de arrecadação fiscal, considerando-se principalmente a concentração dos polos comerciais em alguns territórios da federação, como, por exemplo, em São Paulo, que durante tal período teve acréscimo em suas vendas online em 33 bilhões de Reais, representando um crescimento nominal de 104,2% em relação ao mesmo período do ano passado, segundo pesquisa realizada pelo NEOTRUST em 2020.

Como forma de equalizar a situação, a partir de 2015, por meio da Emenda Constitucional n.º 87, essa regra foi modificada, de modo que, com o Diferencial de Alíquotas (DIFAL), passou-se a atribuir ao estado de destino da mercadoria comercializada, a parcela do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota do estado de origem e a interestadual, realizando uma forma de rateio do ICMS incidente na operação de vendas destinadas a consumidores finais localizados em outros estados.

Assim, com a publicação da EC nº 87/2015, o CONFAZ publicou o Convênio ICMS nº93/2015, estabelecendo as regras gerais sobre a cobrança do DIFAL, de modo que, em sequência, diversos Estados, inclusive o Distrito Federal, publicaram leis para instituir o DIFAL nas operações interestaduais.

São exemplos de diplomas que trataram do tema: a Lei nº 7.000/2015 do Rio de Janeiro; a Lei Complementar nº 1474/2011, com alterações da Lei Complementar nº 155/2016, em São Paulo; e a Lei nº 17.878/2019, em Santa Catarina.

Insta frisar que as leis estaduais que instituíram o DIFAL nas operações interestaduais possuem particularidades, como as alíquotas aplicáveis, as faixas de faturamento para aplicação do imposto e as obrigações acessórias a serem cumpridas pelos contribuintes.

Sucedo, contudo, que a EC nº 87/2015 foi disciplinada pelo Convênio ICMS nº 93/2015, ao invés de sê-lo por Lei Complementar, de modo que, em fevereiro de 2021, o STF julgou o assunto em sede de Repercussão Geral e declarou a inconstitucionalidade das cláusulas 1.^a, 2.^a, 3.^a, 6.^a e 9.^a do Convênio, ao fixar o Tema nº 1.093, nos seguintes termos:

A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/20, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.

Dessa forma, aquela Corte concluiu pela inconstitucionalidade da disposição do DIFAL pelo Convênio 93/2015 ante a ausência de prévia Lei Complementar regulamentadora, condição exigida tanto pelo art. 146, incisos I e III, quanto pelo art. 155, inciso XII, ambos da CF.

Isso porque, por se tratar de norma geral de caráter nacional, a competência para disposição do tema está limitada à União, devendo ser feita exclusivamente por Lei Complementar, conforme dispõe o Art. 155, § 2.º, XII, da CF/88:

Art. 155, 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;

Assim, caberia à União editar Lei Complementar dispondo sobre as regras gerais para a exigência do DIFAL do ICMS pelos estados. Ocorre que, antes mesmo de sua edição, os estados iniciariam a sua cobrança no novo formato.

2.2 DA PUBLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022 E DO CONVÊNIO ICMS N.236/2021

Conforme exposto, com a instituição da Emenda Complementar n.º 87/2015, caberia ao legislativo editar Lei Complementar dispondo sobre as regras gerais para a exigência do DIFAL do ICMS pelos estados.

Sucedo, contudo, que essa edição não veio a ocorrer, o que não impediu os estados de exigirem o DIFAL dos contribuintes. Surgem, então, os primeiros conflitos a respeito do tema, pois, em decorrência da postura estatal, os contribuintes iniciaram a discussão judicial sobre a possibilidade de exigência do DIFAL mesmo sem a edição de lei complementar.

Após inúmeras demandas judiciais, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 5469 e RE n.º 1.287.019/DF, em 2021, reconheceu que a EC n.º 87/2015 havia criado uma relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS, sendo imperativa a edição de Lei Complementar dispondo sobre regras gerais acerca do DIFAL.

Segundo o Ministro Marco Aurélio, os estados e o Distrito Federal, ao disciplinarem a matéria por meio de convênio no Confaz, usurparam a competência da União, a quem cabe editar norma geral nacional sobre o tema.

Com o fito de proporcionar tempo hábil para o legislativo editar a lei, a decisão do Supremo sofreu modulação de efeitos, de modo que a sua aplicação ocorreria a partir de 2022, ressalvadas as ações judiciais já em andamento. Consoante dispôs o Ministro Dias Toffoli, autor da proposta de modulação, a medida é necessária para evitar insegurança jurídica, pois a ausência de norma poderia gerar prejuízos aos estados.

Assim, houve a edição da Lei Complementar necessária: a LC 190/2022. Contudo, sua sanção ocorreu apenas em 2022, o que gerou o presente debate entre o fisco e os contribuintes.

3. O PRINCÍPIO DA NÃO SURPRESA

3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A priori, cumpre destacar que, para além de mero aconselhamento, os princípios figuram como verdadeiras fontes do direito, auxiliando o jurista em suas considerações (ADEODATO, 2020).

Isto porque, ao passo que fornecem diretrizes éticas e jurídicas para a interpretação e aplicação das leis, contribuindo para uma maior consistência e equidade nas decisões jurídicas, devem ser considerados de forma consistente na busca pela justiça (DWORKIN, 2005).

Sendo assim, antes de adentrarmos o princípio tributário que figura como um dos alicerces na discussão sobre a constitucionalidade da cobrança do DIFAL em 2022, imperioso discorrer sobre o princípio da legalidade tributária, visto que esse exerce papel crucial na proteção dos direitos dos contribuintes e na organização do sistema tributário.

A premissa deste princípio é que os entes tributantes, ao criarem, alterarem ou extinguirem qualquer tributo, deverão assim fazer através exclusivamente por meio de lei. Em outras palavras, nenhum tributo pode ser instituído ou modificado sem que exista uma lei que o estabeleça.

No contexto tributário, a legalidade significa que todos os aspectos relevantes de um tributo, como sua base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, e demais elementos essenciais, devem ser claramente definidos em uma lei formal. Isso garante que a autoridade tributária não tenha poder discricionário ilimitado para criar ou modificar tributos, protegendo os contribuintes contra arbitrariedades e garantindo a segurança jurídica.

Não somente, todos os elementos que compõem a regra matriz, tais quais, os aspectos material, temporal, pessoal e quantitativo, deverão constar em Lei, sob pena de violação ao princípio da legalidade tributária.

Na visão de Ruy Barbosa, a obediência do princípio da legalidade tributária seria, de certa forma, a obediência aos interesses coletivos, visto que “a lei representa o consenso dos contribuintes, a sua generalidade, a sua comunidade, a sua totalidade, assentido no encargo, a que deliberaram ficar adstritos nos seus bens e pessoas” (BARBOSA, 1967).

Por sua vez, José Osvaldo Casás (CASÁS, 2002) fundamenta a legalidade tributária na garantia de segurança jurídica, a partir da necessidade de certeza do Direito e da possibilidade de se coibir os abusos do Poder Executivo.

No Brasil, o princípio da legalidade tributária está expressamente previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. Esse artigo estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

O art. 97 do Código Tributário Nacional ainda reforça o princípio da legalidade tributária:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

II – a majoração de tributos, ou sua redução [...]

Evidente, portanto, que, em regra, nenhum tributo pode ser instituído ou modificado sem que exista uma lei que o estabeleça. Sucede que esse princípio pode ser mitigado em algumas hipóteses previstas na Constituição Federal.

O art. 153, § 1º, da Constituição, prevê que uma dessas hipóteses, uma vez que o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Operações Financeiras e o Imposto sobre produtos Industrializados podem ter suas alíquotas reduzidas ou majoradas por atos do Poder Executivo Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Essa mitigação fundamenta-se no caráter extrafiscal desses tributos, garantindo, assim, suprir, de forma mais eficaz e célere, as necessidades de regulação do mercado ou da economia que estes estão submetidos.

Igualmente, o Poder Executivo Federal pode diminuir ou reestabelecer as alíquotas da CIDE-Combustíveis (Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis), e instituir tributos através de Medida Provisória nas hipóteses descritas no art. 62, § 2º da Constituição Federal.

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

[...]

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

Sobre o tema, convém registrar esposado pelo jurista Eduardo Sabbag (SABBAG, 2020):

Conforme preceitua o art. 153, § 1.º, da CF, existem quatro impostos federais que poderão ter suas alíquotas majoradas, ou reduzidas, por ato do Poder Executivo, o que se dá por decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda: Imposto de Importação (II); Imposto de Exportação (IE); IPI; e IOF. São eles considerados “exceções” ao princípio da legalidade tributária. Como eles dependem de lei, talvez fosse mais rigoroso afirmar que eles apenas “mitigam” o princípio, sendo exemplos de “atenuações” ao princípio, e não de “exceções”.

Ainda, acerca das Medidas Provisórias, Renato Bernardi leciona que (BERNARDI, 2007):

“Não obstante a estrita legalidade, a Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, alterando a redação do artigo 62 da Constituição Federal, trouxe a possibilidade de instituição ou majoração de tributo por medida provisória, espécie normativa que não é lei, na acepção estrita do termo, uma vez que não resulta do trabalho do Poder Legislativo - que, em nosso País, tem a função típica de estabelecer regras de conduta gerais e abstratas - mas é editada pelo Presidente da República, irradiando efeitos tão logo seja publicada no órgão da Imprensa Oficial.”

Conclui-se, portanto, que o instrumento legislativo utilizado para criar ou majorar tributo é sempre a lei, sendo as Medidas provisórias, a lei delegada e as emendas constitucionais, amparo a legislação tributária, mas que não podem ser consideradas como os principais meios legislativos de criação de tributos, sendo admitas em casos excepcionais.

Assim, tendo em vista que o ICMS em discussão não representa uma das exceções previstas, o mesmo deverá respeitar o princípio da legalidade tributária, devendo ser instituído por lei ordinária.

3.2 O PRINCÍPIO DA NÃO SURPRESA E A SEGURANÇA JURÍDICA

Nessa senda, o Princípio da Não Surpresa é um dos pilares do sistema tributário brasileiro, tendo como objetivo principal evitar surpresas e garantir a estabilidade das relações entre o Estado e os contribuintes (COELHO, 2019).

Segundo Misabel Abreu Machado Derzi, de tal princípio deriva o dever de o Estado, especificamente na figura do Fisco, respeitar as expectativas dos contribuintes, evitando, assim, qualquer ato que venha surpreender e alterar seus direitos e deveres.

A priori, cumpre destacar que, para além do Princípio da Não Surpresa, o princípio da segurança jurídica fundamental ao Direito, abrangendo diversos elementos, como a proteção da confiança legítima, a estabilidade das relações jurídicas e a previsibilidade das normas. Nesse contexto, o princípio da não surpresa pode ser entendido como uma expressão concreta da segurança jurídica no campo tributário (BULOS, 2015).

O princípio da não surpresa visa a assegurar que o Fisco não surpreenda o contribuinte com exigências, interpretações ou cobranças inesperadas ou imprevisíveis da legislação tributária, estando relacionado diretamente à necessidade de transparência, clareza e estabilidade nas regras tributárias, de modo a permitir que os contribuintes conheçam e possam cumprir suas obrigações fiscais de maneira adequada (SABBAG, 2015).

Importante ressaltar que o princípio da segurança jurídica abrange outros aspectos, como a irretroatividade das normas tributárias, a estabilidade das decisões administrativas e judiciais, e a necessidade de respeitar os direitos adquiridos e os atos jurídicos perfeitos. O princípio da não surpresa, por sua vez, foca especificamente na previsibilidade das ações do Fisco em relação aos contribuintes.

Hugo de Brito Machado (2019) leciona que a segurança jurídica seria essencial e inerente ao exercício do direito, sendo traduzida, no campo tributário, na ideia de

que o contribuinte deve saber previamente qual a sua carga tributária, para poder organizadamente efetuar o pagamento.

Nesse diapasão, o princípio da segurança jurídica implica que as normas tributárias devem ser claras, precisas e previsíveis, sendo uma garantia do particular de que o Estado não agirá sem prévio aviso, surpreendendo o contribuinte com a cobrança de tributos, novas interpretações das normas tributárias ou imposição de sanções.

O princípio da não surpresa visa a assegurar que o Fisco não surpreenda o contribuinte com exigências, interpretações ou cobranças tributárias inesperadas ou imprevisíveis. Ele está relacionado à necessidade de transparência, clareza e estabilidade nas regras tributárias, de modo a permitir que os contribuintes conheçam e possam cumprir suas obrigações fiscais de maneira adequada.

Dessa forma, o princípio da não surpresa contribui para garantir a confiabilidade e a previsibilidade das relações entre o Fisco e os contribuintes, evitando surpresas prejudiciais e assegurando a proteção aos direitos dos contribuintes.

Portanto, o respeito ao Princípio da Não Surpresa é fundamental para garantir um ambiente tributário justo, equilibrado e eficiente, que proporcione segurança jurídica tanto para os contribuintes quanto para o Estado.

3.3 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O Princípio da Anterioridade é um dos princípios fundamentais do sistema tributário brasileiro, tendo como objetivo garantir a segurança jurídica e a previsibilidade das relações entre o Fisco e os contribuintes. Em seu texto constitucional, o princípio da anterioridade é desdobrado em dois subprincípios: o da anterioridade anual e o da anterioridade nonagesimal.

Conforme leciona Carraza (CARRAZA, 2019):

*Mas, o que pretende significar a precitada norma constitucional?
Simplesmente que a lei que cria ou aumenta um tributo – esta é a regra*

estampada no art. 150, III, "b", da CF -, ao entrar em vigor, fica com sua eficácia paralisada, até o início do próximo exercício financeiro, quando – aí, sim – incidirá, ou seja, passará a produzir todos os efeitos, na ordem jurídica. Exemplificando, para melhor esclarecer: se, em meados deste ano, uma lei vier a criar um tributo, ele só poderá ser exigido a partir do próximo dia 1º de janeiro. O contribuinte, com isso, pode programar, ano a ano, suas atividades econômicas, já que, durante o exercício financeiro, não será colhido de surpresa com novas incidências fiscais.

O princípio da anterioridade anual está previsto no artigo 150, III, b, da Constituição Federal, e estabelece que "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou". Assim, fica proibida a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que a lei que os instituiu ou aumentou foi publicada, garantindo que os contribuintes tenham tempo suficiente para adaptar-se às novas normas tributárias.

Já o princípio da anterioridade nonagesimal, também conhecido como princípio da noventena, está previsto no art. 150, III, "c", bem como, relativamente às contribuições sociais para a seguridade social, no art. 195, § 6.º, ambos da CF.

Ele estabelece que "não será cobrado tributo 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". O que se visa a impedir, neste caso, é o aumento dos tributos de forma abrupta, garantindo aos contribuintes um prazo mínimo de noventa dias para adaptarem-se às novas normas tributárias.

Neste sentido, ensina Sabbag (SABBAG, 2020):

As duas esperas temporais, em suma, vêm ratificar a segurança jurídica que deve reger o relacionamento entre o Estado que cobra e o contribuinte que arca com o valor cobrado. O princípio da anterioridade tributária tem como finalidade assegurar que o contribuinte não seja pego de surpresa pelo Fisco, indo ao encontro da necessidade de o contribuinte se preparar para o evento compulsório da tributação, seja disponibilizando recursos, seja consultando um advogado especializado, que poderá orientá-lo devidamente.

Indo ao encontro do entendimento exposto, José Luis Ribeiro Brazuna pontifica que (BRAZUNA, 2020):

O princípio da anterioridade serve de mecanismo de efetivação de um valor muito mais caro e relevante, previsto implicitamente na Constituição, qual seja, o ideal da “não surpresa” na cobrança dos tributos.com efeito, o legislador deve prezar pela estabilidade e pelo planejamento das relações mantidas pelos cidadãos por ele representados, em todas as suas esferas de direito, não podendo editar a lei tributária de forma desleal em relação àqueles próprios cidadãos que a legitimam.

Veja-se que, apesar do princípio em análise ser fundamental para garantir a segurança jurídica do contribuinte, a Carta Magna prevê alguns tributos que não estão sujeitos à anualidade e à noventena, sendo eles:

Imposto de Importação (Art.153, inc. I, CF);

Imposto de Exportação (Art. 153, inc.II, CF);

IOF (Art.153, § 1º, CF);

Empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (Art. 148 CF);

Imposto extraordinário na iminência ou no caso de guerra externa.(Art. 76 CF);

Para além das exceções trazidas na Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal trouxe outras hipóteses de afastamento do princípio da anterioridade anual e nonagesimal. É o caso do RE 601.967, Tema 346 da Repercussão Geral, em que a Corte definiu que leis que prorrogam o prazo para compensação de créditos de ICMS não estão sujeitas à noventena:

Tema 346 - Reserva de norma constitucional para dispor sobre direito à compensação de créditos do ICMS.

Tese: (i) Não viola o princípio da não cumulatividade (art. 155, §2º, incisos I e XII, alínea c, da CF/1988) lei complementar que prorroga a compensação de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte; (ii) Conforme o artigo 150, III, c, da CF/1988, o princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente para leis que instituem ou majoram tributos, não incidindo relativamente às normas que prorrogam a data de início da compensação de crédito tributário.

O STF também editou uma súmula vinculante sobre o tema. O verbete de número 50 define que “norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”.

Por fim, o ARE 1.285.177 (Tema 1108 da Repercussão Geral) discute-se o princípio da anterioridade na redução de alíquota de benefício fiscal.

Evidente, portanto, que o ICMS não configura qualquer hipótese de exceção ao princípio, não sendo abordado no rol constitucional e nem na discussão jurisprudencial, de modo que a aplicação principiológica se faz categórica.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, "a anterioridade, em suas duas formas, constitui garantia constitucional essencial para a proteção da segurança jurídica dos contribuintes, pois impede que sejam surpreendidos com alterações imprevistas em relação aos tributos que devam pagar" (COÊLHO, 2013).

Esses dois princípios são importantes garantias constitucionais, que visam a proteger os contribuintes contra mudanças bruscas na legislação tributária, garantindo a estabilidade e a previsibilidade do sistema tributário. Como destaca Paulo de Barros Carvalho,

A Constituição, em outras palavras, está dizendo o seguinte: o legislador pode criar ou aumentar tributos a qualquer instante, mas, a eficácia desta lei criadora ou aumentadora só se vai dar no próximo exercício. Fica com eficácia suspensa a lei que cria e que aumenta, até o ano que vem. Esta é a regra geral. (ATALIBA, 1997)

A posição do contribuinte perante o Fisco é inegavelmente desproporcional, como bem aponta Marcelo Miranda Ribeiro (RIBEIRO, 2012), sendo esta vulnerabilidade derivada da assimetria de informações e poder, logo, o respeito aos princípios que conferem estabilidade e segurança jurídica é imprescindível para o equilíbrio entre as partes.

Consoante apontado por Karoline Marchiori de Assis em sua tese de doutorado "Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais" (2013), sendo mecanismos constitucionais que se prestam ao cumprimento de efetiva segurança jurídica, resta evidente que as limitações temporais ao poder de tributar fixadas pelo Princípio da Anterioridade são verdadeiros mecanismos de efetivação da previsibilidade empreendida pelo Princípio da Não Surpresa.

Evidente, portanto, que os Princípios da anterioridade anual e nonagesimal, ao funcionarem como uma efetiva limitação à atuação estatal e ao seu poder arrecadador, proibindo a cobrança de qualquer tributo no mesmo exercício financeiro ou antes de noventa dias da data de publicação da lei que os institui ou aumentou, operam como mecanismos garantidores do Princípio da Não Surpresa.

Tal compreensão se torna cristalina na medida em que, apesar de o Estado ter a faculdade de criar tributos ou majorar existentes quando quiser, a sua cobrança fica diferida para o exercício seguinte ao da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. (HARADA, 2022).

4 A CONSTITUCIONALIDADE ACERCA DO RECOLHIMENTO DO DIFAL EM 2022 À LUZ DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E DOS RECENTES ENTENDIMENTOS JURISPRUDÊNCIAIS

Em 2021, no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) 1287019, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469, o STF declarou inconstitucionais cláusulas desse convênio e decidiu que, a partir de 1º de janeiro de 2022, o tema deveria estar regulamentado por meio de lei complementar, o que foi realizado por meio da LC 190/22:

EMENTA

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, d, e parágrafo único, da CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade.

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

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

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

4. Tese fixada para o Tema nº 1.093: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

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

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

Sucedo, contudo, que a lei complementar só foi publicada em 5 de janeiro de 2022. Nessa senda, os contribuintes ingressaram com Ações Diretas de Inconstitucionalidade, nas quais buscam defender que não seria possível prosseguir com a cobrança do tributo no exercício financeiro de 2022, em atenção ao princípio da anterioridade anual e nonagesimal, sendo estes princípios asseguradores da não surpresa ao contribuinte.

Consoante disposto, a Constituição Federal em seu artigo art. 150, III, “b” e “c” estabelece dois princípios tributários relevantes quando uma lei institui ou aumenta um imposto: a anterioridade anual e a nonagesimal (noventena).

A anterioridade anual estabelece que a cobrança de um novo imposto ou de um imposto majorado não pode ocorrer no mesmo exercício financeiro da publicação da

lei que o instituiu ou aumentou. Por sua vez, anterioridade nonagesimal impede que os estados cobrem tributos antes de decorridos 90 dias da data de publicação da lei que os instituiu ou aumentou.

Acerca do tema, importante destacar que os princípios constitucionais de ordem tributária desempenham um papel fundamental na regulação da atividade estatal de tributação.

Isto porque, além de guiar o Estado em sua função de tributar, esses princípios também atuam como um mecanismo de contenção, estabelecendo limites em relação aos contribuintes.

Como destacado por Bernardo Ribeiro de Moraes, o poder fiscal representa a capacidade de Estado criar tributos e exigir o seu pagamento das pessoas que estão sob sua soberania territorial. Essa soberania territorial é uma expressão da soberania política do Estado. No entanto, neste contexto, iremos abordar especificamente o princípio da anterioridade (MORAES, 1987, p. 147).

Não obstante, cumpre destacar a relevância dos princípios em tela para o direito tributário, havendo o STF, no julgamento da ADIN 939, declarado que o princípio da anterioridade tributária é cláusula pétrea, sendo este uma garantia individual ao contribuinte. Destaca-se:

Não posso ignorar, de qualquer modo, que o princípio da anterioridade das leis tributárias reflete, em seus aspectos essenciais, uma das expressões fundamentais em que se apoiam os direitos básicos proclamados em favor dos contribuintes. O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores – que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos – introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações, sem tão estruturalmente desiguais, entre as pessoas e o Poder. (STF. ADI 939, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, DJ de 18/03/1994)

Nesse mesmo entendimento, Hugo de Brito Machado compreende que a legislação tributária deve ser estabelecida antes do início do exercício financeiro no qual o Estado realiza a arrecadação do tributo, permitindo o planejamento anual das

atividades econômicas, evitando a insegurança causada pela incerteza em relação ao ônus tributário a ser considerado (MACHADO, 2001).

Com efeito, no que tange ao tema analisado, indúvidoso que a cobrança do DIFAL em 2022 está longe de ser um assunto pacífico, havendo sido instaurada uma grande disputa entre o fisco e o contribuinte, a qual gera, indubitavelmente, insegurança jurídica.

A Associação Brasileira de Indústria de Máquinas- ABIMAQ ajuizou a ADI 7.066, requerendo a suspensão imediata dos efeitos da norma por todo o ano de 2022 e a postergação da vigência a partir de 1.º de janeiro de 2023, em cumprimento aos princípios constitucionais da anterioridade nonagesimal e anual (artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da CF).

No recurso, a ABIMAQ argumenta que o fato de a maioria dos estados estar comunicando aos contribuintes que as operações serão oneradas após transcorrido o prazo da “noventena”, diante da menção ao dispositivo constitucional no artigo 3.º da LC 190/2022, estaria gerando insegurança jurídica, submetendo as empresas a uma situação de risco que poderá levar à uma “enxurrada de processos” em cada unidade da federação para questionar a cobrança (BRASIL, STF. 2019).

Com efeito, para a associação, embora a lei estabeleça a necessidade de observar o prazo constitucional de 90 dias (anterioridade nonagesimal) para que passe a fazer efeito, essa norma deve ser aplicada em conjunto com o princípio da anterioridade anual, que veda a possibilidade da cobrança de impostos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal) (BRASIL, STF. 2019).

No mesmo sentido, no julgamento das ADI’s n.º 7066, 7070 e 7078, o Ministro Edson Fachin estabeleceu em seu voto¹ que a LC n.º 190/2022 dispõe sobre uma nova regra de sujeição tributária, sendo necessário, portanto, a necessidade da aplicação da anterioridade nonagesimal e anual, sendo a segurança jurídica e a

¹<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6330827>.

proteção da confiança suficientes para assegurar ao contribuinte a aplicação do novo DIFAL a partir de 2023 (STF, 2021):

Tem-se, no entanto, que tal questão quanto à natureza jurídica do DIFAL já restou apreciada quando do Tema 1093, rel. Min. Dias Toffoli, ocasião na qual firmou-se entendimento que tal regramento termina por estabelecer nova relação jurídica tributária ao dispor sobre sujeição tributária ativa e aspectos temporais e quantitativos do fato gerador, portanto, de nova obrigação tributária correspondendo, assim, à instituição e/ou aumento de tributo.

[...]

Portanto, a partir de então, as alterações na legislação tributária que correspondam à instituição e/ou aumento de tributo necessariamente devem observar ambas as regras de anterioridade: anual e nonagesimal; o que resta expresso na parte final do dispositivo introduzido pela EC 42 /2003: “ 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”.”

Ademais, reconheceu que a nova lei veda o “amplo creditamento”, o que resulta em aumento do ônus tributário e atrai a aplicação das anterioridades (STF, 2021).

Há muito a jurisprudência deste E.STF é no sentido de que qualquer medida que corresponda a instituição e/ou aumento do ônus tributário deve necessariamente observar o princípio da anterioridade do exercício independentemente do veículo legislativo que a introduz (Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade no 2.325 – DF, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 23- 09-2004, DJU 06-10-2006, p. 32. Recurso Extraordinário no 587.008 – SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 02-02-2011, DJe 05-05-2011; Recurso Extraordinário no 578.846 – SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06-06-2018, DJe 05-02-2019; Recurso Extraordinário no 566.032 -RS, SRF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 25-06-2009, DJe 22-10-2009.).

Portanto, a Lei Complementar em matéria tributária de igual modo deve observar ambas regras da anterioridade tributária, sobretudo, quando dispõe acerca do DIFAL que correspondem à autênticas regras de atribuição de competências tributárias aos estados destinatários das operações de circulação de mercadorias para consumidor final não-contribuinte [...].

Acompanharam seu voto os ministros Ricardo Lewandowski, André Mendonça, Cármen Lúcia e Rosa Weber.

Em contrapartida, as unidades federativas defendem que não haveria que se falar em atenção aos princípios constitucionais mencionados, haja vista que a anterioridade anual só é devida quando da criação de um novo imposto ou quando há o aumento da cobrança, enquanto as mudanças no DIFAL já existem desde 2015

e passaram só por uma nova regulamentação por meio da Lei Complementar mencionada (BRASIL, STF. ADI 7070 e 7078).

Na mesma esteira, o ministro Alexandre de Moraes, em seu voto no RE 1.287.019, em conjunto com a ADI nº 5.469, deixou claro que não seria imprescindível a edição de uma nova lei complementar para regulamentar a cobrança do DIFAL, posto que a EC nº 87/15 não revolucionou o tema, ela apenas o reformulou.

Nessa senda, reporto-me à decisão prolatada pelo Ilustre Ministro (STF, 2021):

A EC nº 87 apenas ampliou a incidência do diferencial de alíquota, não criou a possibilidade de uma lei complementar vir a estipular o diferencial de alíquota, já havia antes da Emenda essa possibilidade. O que a Emenda fez, exatamente para distribuir de forma mais equânime essa tributação, foi ampliar a incidência do diferencial e estabelecer as regras necessárias para a implementação da nova sistemática, recepcionando a legislação que estabelecia a incidência do diferencial de alíquota para outra hipótese, para a hipótese originária, e tão somente estabelecendo regras necessárias para essa adequação, para essa implementação da nova sistemática. Por isso é importante sempre contextualizar o porquê do surgimento da EC nº 87.

Insisto novamente, a EC nº 87 não instituiu a cobrança de novo tributo que exigisse uma nova lei complementar, uma nova lei instituidora. Ela apenas estendeu a sistemática constitucional de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final contribuinte para aqueles também não contribuintes, especialmente - e aqui há a necessidade de adequação legislativa - nas operações interestaduais provenientes do comércio eletrônico.

[...]

Muito pelo contrário, o que houve foi a estipulação de novas regras e divisão de receitas do ICMS na circulação interestadual de mercadorias e serviços. Dentro do que sabemos, o nosso sistema tributário nacional constitucionalizado traz a parte efetivamente tributária e a parte de distribuição de receitas. O que houve foi simplesmente uma alteração das regras de divisão de receitas sem que houvesse a criação de qualquer novo tributo, a incidência de novas formas de tributação, até porque, como disse anteriormente, antes do advento da EC nº 87, o art. 155, § 2º, VII, a e b, e também o inciso VIII, já previam o tributo, já previam que, tratando-se de operações interestaduais entre contribuintes, seria devido, ao Estado de origem, o ICMS resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o preço do produto ou de serviço; e, ao Estado de destino, caberia o imposto referente à diferença entre a respectiva alíquota interna e alíquota interestadual. [...] Por isso, absolutamente prescindível, desnecessária, a edição de uma nova lei complementar. Entendo que não há a necessidade argumentada pelas recorrentes, porque, em relação às operações, os destinatários não eram contribuintes e já se aplicava a alíquota interna do Estado. O que se fez foi essa ampliação da aplicação anterior

Em suas palavras, a referida modificação imposta ao texto da Constituição Federal apenas ampliou a incidência do diferencial de alíquota do ICMS, que já era existente na redação originária, para as hipóteses em que o destinatário é contribuinte do imposto, para as operações e prestações que destinassem bens e serviços ao consumidor final não contribuinte do ICMS, não instituindo a cobrança de novo tributo que exigisse uma nova lei complementar, uma nova lei instituidora.

Portanto, a referida lei apenas estendeu a sistemática constitucional de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinassem bens e serviços ao consumidor final contribuinte para aqueles também não contribuintes.

Por fim, o ministro aduziu que não houve alterações quanto às matérias tributárias cuja regulamentação por lei complementar é irrecusável, conforme previsto nos artigos 146, incisos I e III, alínea "a", e 155, inciso XII, alíneas "a", "c", "d" e "i", da Constituição Federal:

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

Portanto, para o ministro Alexandre Moraes, o DIFAL não é um imposto propriamente dito, mas tão somente uma sistemática de distribuição e adequação do ICMS em operações interestaduais e, desse modo, dispensável a edição de lei complementar específica, haja vista que já era cobrado anteriormente à EC 87/15 nas situações em que o consumidor final é contribuinte do imposto (art. 155, §2º, VII, "a", CF) e não se exigia, para tanto, a edição de lei complementar versando especificamente sobre a matéria (BRASIL, STF.RE 1.287.019).

Da mesma forma, o Ministro Dias Toffoli apontou que o tributo já estava instituído pelas leis estaduais e do DF, havendo a LC n.º 190/2022 versado apenas sobre regras gerais da tributação, não estando sujeita à nenhuma das anterioridades:

[...] a Emenda Constitucional 87/2015 apenas ampliou a incidência do Diferencial de Alíquota do ICMS, já existente na redação originária para as

hipóteses em que o destinatário é contribuinte do imposto, às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS. Ou seja, a EC 87/2015 apenas ampliou a incidência do Diferencial de Alíquotas estabelecendo as regras necessárias para a implementação da nova sistemática.

[...]

As alterações implementadas pela EC 87/2015 não instituem a cobrança de novo tributo, mas apenas visam estender a sistemática constitucional de aplicação do Diferencial de Alíquota do ICMS em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte do imposto localizado em outro estado da federação também às operações e prestações envolvendo destinatários finais não contribuintes do referido imposto, a fim de tornar mais equânime a distribuição da arrecadação do ICMS nas operações interestaduais, especialmente naquelas proveniente do comércio eletrônico.

[...]

Portanto, o Diferencial de Alíquotas não se trata de imposto propriamente dito, mas tão somente de uma sistemática de distribuição e adequação do ICMS em operações interestaduais. Desse modo entendo ser dispensável a edição de Lei Complementar específica.

Ressalte-se, ainda, que o Diferencial de Alíquota já era cobrado anteriormente ao advento da EC 87/2015 nas situações em que o consumidor final é contribuinte do imposto (art. 155, § 2º, VII, 'a' da Constituição Federal em sua redação originária) e não se exigia, para tanto, a edição de Lei Complementar versando especificamente sobre a matéria.

Deste modo, entendo que as normas introduzidas pela Emenda Constitucional 87/2015 são de eficácia plena e aplicação imediata, mormente porque já esclarecem satisfatoriamente qual a nova sistemática a ser adotada conforme nova redação dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Carta Magna, já citados anteriormente.

Ainda, o Ministro Dias Toffoli apresentou argumentos que sustentaram a modulação de efeitos pelo STF:

Não obstante o vácuo normativo ocasionado pela inexistência de lei complementar, é fato que os estados continuaram a poder cobrar o ICMS com base nas cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do convênio.

No caso dos autos, não há dúvida de que uma miríade de operações foi tributada nos moldes da Lei distrital nº 5.546/15, a qual previu a cobrança do DIFAL em tela pelo Distrito Federal e dessas outras cláusulas do Convênio. Além do mais, é imprescindível recordar que a EC nº 87/15 e o convênio impugnado, o qual a regulamentou, vieram com o objetivo de melhor distribuir entre os estados e o Distrito Federal parcela da renda advinda do ICMS nas operações e prestações interestaduais.

Nesse sentido, a ausência de modulação dos efeitos da decisão fará com que os estados e o Distrito Federal experimentem situação inquestionavelmente pior do que aquela na qual se encontravam antes da emenda constitucional.

[...]

Sendo assim, julgo ser necessário modularem-se os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona o convênio questionado, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, para que a decisão produza efeitos (i) quanto à cláusula nona, desde a concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, (ii) quanto às cláusulas primeira, segunda terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento. Essa solução é a que também consta da ADI nº 5.469/DF.

Também julgo ser necessário modularem-se os efeitos da decisão dada no item 6 deste voto relativamente às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, estabelecendo-se que tal decisão produza efeitos também a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento, ressalvadas as ações judiciais em curso, exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Em relação a essas normas, as quais são inválidas, entendo que a decisão deva produzir efeitos desde a concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF.

Ocorre que, apesar de a fazenda alegar em suas ações na Suprema Corte a impossibilidade de aplicação dos princípios constitucionais analisados, pois ausentes as condições do art. 150, III, “b” e “c”, da CF, certo é que se instituiu com o advento da EC 87/2015 uma nova obrigação tributária.

Isso porque, para além de modificar o esquema vigente do ICMS, estabelecendo a necessidade de um rateio da receita do ICMS nas vendas não presenciais a consumidores finais em outras unidades da Federação, a Emenda Constitucional 87/15 apresentou uma nova equação de incidência, alterando o fato jurídico tributário, com a supressão do “destino ao consumidor final” da materialidade do ICMS interestadual; a alteração do critério pessoal (incluindo um novo sujeito ativo); e do quantitativo (modificação da alíquota).

Até o momento, o Supremo Tribunal Federal não emitiu uma decisão final sobre a viabilidade de cobrança do DIFAL no ano fiscal de 2022. Entretanto, após uma reunião com os governadores, a atual Presidente do STF, Ministra Rosa Weber, optou por levar o debate para deliberação no plenário presencial da Corte.

A mais recente e significativa desenvoltura nos registros da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 7066, em 14 de novembro de 2022, sugere que a maioria dos membros da Corte se posiciona contrariamente à imposição do ICMS DIFAL em 2022. O resultado revela uma votação de 5 (cinco) a 2 (dois) a favor da aplicação da

cobrança somente a partir do próximo exercício, ou seja, no ano de 2023, conforme estabelecido na decisão:

“Decisão: Após o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, que julgava improcedente a ação direta, reconhecendo a constitucionalidade da cláusula de vigência prevista no art. 3º da LC nº 190/22, no que estabeleceu que essa lei complementar passou a produzir efeitos decorridos noventa dias da data de sua publicação; e dos votos dos Ministros Edson Fachin, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, André Mendonça e Rosa Weber (Presidente), que julgavam procedente a ação, para aplicar interpretação conforme ao art. 3º da LC n.190/2022, que deve observar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, Sessão Virtual de 4.11.2022 a 11.11.2022.”²³

Nessa senda, no que tange ao julgamento acerca da legalidade da cobrança do Difal em 2022, o placar se encontra em 5 (cinco) votos a 3 (três) contra a cobrança, restando, ainda, o posicionamento de 3 (três) Ministros.

Assim, considerando o contexto fático exposto, bem como os votos proferidos até o presente momento, verifica-se um cenário favorável ao contribuinte, havendo grande expectativa que o Plenário julgue procedente a ADI 7066, determinando a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS Difal em 2022.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como propósito aprofundar a compreensão acerca da constitucionalidade do recolhimento do Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL) em 2022, considerando os princípios tributários e os recentes entendimentos jurisprudenciais.

Ao longo da pesquisa, foram abordados aspectos cruciais relacionados ao DIFAL, desde suas implicações nas operações interestaduais até as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 190/2022 e pelo Convênio ICMS n. 236/2021.

No seu decorrer, foi possível depreender a complexidade do DIFAL de ICMS, suas nuances e impactos nos cenários fiscal e operacional das empresas. Ainda, a análise da legislação recente revelou mudanças que exigem uma adaptação ágil por

parte dos contribuintes, destacando a importância de compreender essas modificações para garantir a conformidade com as obrigações tributárias.

Com efeito, foi trazido à tona a discussão sobre o Princípio da Não Surpresa e o Princípio da Anterioridade. A reflexão sobre esses princípios reforça a relevância da previsibilidade e da estabilidade no ambiente tributário, ressaltando a necessidade de respeitar prazos e proporcionar condições adequadas para que as empresas se ajustem às alterações normativas.

Ao abordar a constitucionalidade do recolhimento do DIFAL em 2022, foi possível identificar desafios e questionamentos quanto à conformidade dessas mudanças com a Carta Magna. Sendo possível notar, a partir das análises jurisprudenciais apresentadas, que o tema está em constante evolução e suscita debates relevantes sobre a conformidade das normativas tributárias vigentes.

Diante do esforço fático e jurídico ora arrolado, o estudo demonstrou ser incontestável que o DIFAL versa sobre uma nova norma de incidência tributária, estando sujeita ao escopo dos princípios fundamentais da anterioridade anual e nonagesimal, devendo, portanto, respeitar a previsão temporal entre a sua publicação e seus efeitos.

Com efeito, considerando que a Lei Complementar estabeleceu uma nova norma de incidência, não há dúvidas de que ela deverá observar os princípios magnos da anterioridade anual e nonagesimal, a fim de se manter uma distância temporal mínima entre a publicação e a força vinculante da lei instituidora ou majorante de tributos (SILVA NETO, 2004), tendo sua vigência a partir do exercício financeiro de 2023.

Em sendo assim, em atenção aos princípios basilares que regem as normas tributárias, não há dúvidas de que a vigência da referida norma deverá ocorrer a partir de 2023, sendo inconstitucional a sua cobrança em 2022.

Por derradeiro, insta salientar que o tema não se encontra pacificado nas Cortes Superiores, estando o julgamento sobrestado por pedido de efeito. Isto posto,

cumprir ressaltar a importância de monitorar de perto as evoluções legislativas e jurisprudenciais.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, J. M. "FONTES DO DIREITO COMO EXPRESSÕES LINGUÍSTICAS DE NORMAS JURÍDICAS E SUA HIERARQUIA: UMA VISÃO RETÓRICA." *Novos Estudos Jurídicos*, Itajaí (SC), v. 25, n. 1, p. 107–124, 2020. DOI: 10.14210/nejv25n1.p107-124. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/16400>. Acesso em: 5 maio. 2023.

ASSIS, Karoline Marchiori de. "Segurança Jurídica dos Benefícios Fiscais." 2013. Tese de Doutorado - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e pela Rechtswissenschaftliche Fakultät der WestfälischeWilhelms-Universität Münster.

ATALIBA, Geraldo. Limitações constitucionais ao poder de tributar. In: *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 51, p. 153, jan. 1997.

BARBOSA, Ruy. *As docas de Santos e as taxas de capatazia*. Rio de Janeiro: MEC, 1967. (Obras Completas, XLV).

BERNARDI, Renato. O princípio da legalidade no Direito Tributário. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, 45, 30/09/2007 [Internet]. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br>. Link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3346. Acesso em 04/09/2023.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

CTNSRF, Secretaria da Receita Federal. *Código Tributário Nacional (2007)*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>. Acesso em 08/08/2023.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Princípios do Direito Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 1993.

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

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

NEOTRUST. "O senso do e-commerce." 2020. Disponível em: https://cdn.compreconfie.com.br/neotrust/Neotrust_18_09-4ed.pdf. Acesso em abril de 2023.

RIBEIRO, M. M. (2012). "A era do controle tributário eletrônico e o direito fundamental à privacidade." *Revista De Direitos E Garantias Fundamentais*, (11), 279–300. DOI: 10.18759/rdgf.v0i11.172

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA NETO, José Francisco da. Apontamentos de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

STF. Supremo Tribunal Federal. "Lei complementar é obrigatória para cobrança de diferenças do ICMS: Para evitar insegurança jurídica, decisão passa ter efeitos a partir de 2022." [S. l.], 24 fev. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=461128>. Acesso em: 30 abr. 2023.