

104

MAIO/JUN 2024

Coordenadores

Direito Tributário

Robson Maia Lins

Direito Financeiro e Finanças Públicas

Francisco Pedro Jucá

Conselho Científico

Edilberto Pontes de Lima

Ives Gandra da Silva Martins

Marcus Abraham

Paulo de Barros Carvalho

Régis Fernandes de Oliveira

Reynaldo Soares da Fonseca

Ronaldo Chadid

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

Ano XVIII – Nº 104

Maio-Jun 2024

Repositório Autorizado de Jurisprudência
Superior Tribunal de Justiça – nº 64/2008

Classificação Qualis/Capes: B2

Editores

Fábio Paixão – Pilar Jiménez Tello

Coordenadores

Robson Maia Lins (Direito Tributário)
Francisco Pedro Jucá (Direito Financeiro e Finanças Públicas)

Conselho Científico

Edilberto Pontes de Lima – Ives Gandra da Silva Martins
Marcus Abraham – Paulo de Barros Carvalho – Régis Fernandes de Oliveira
Reynaldo Soares da Fonseca – Ronaldo Chadid

Conselho Editorial

Alisson Carvalho Alencar – André L. Costa-Corrêa – André Mendes Moreira
Antônio Carlos Rodrigues do Amaral – Antonio Jorge Pereira Jr. – Bianor Arruda
Carlos Mário da Silva Velloso – Cláudio S. Lembo – Clélio Chiesa – Edison Carlos Fernandes
Edvaldo Pereira de Brito – Erick Macedo – Fernando Favacho – Francisco Rezek
Georgenor de Sousa Franco Neto – Gilmar Mendes – Horácio Monteschio
José Augusto Delgado – José Maurício Conti – Kiyoshi Harada – Leandro Paulsen
Leonardo Buissa – Liziane Angelotti Meira – Lucas Galvão de Britto
Marilene Talarico M. Rodrigues – Matovanni Colares Cavalcante – Misabel Abreu Machado Derzi
Monica Herman Salem Caggiano – Newton De Lucca – Paulo Ayres Barreto – Paulo Souto Maior
Platon Teixeira de Azevedo Neto – Rafael Campos Soares da Fonseca – Rafael Pandolfo
Regina Helena Costa – Ricardo Anderly – Rogério Vidal Gandra da Silva Martins
Roque Antonio Carazza – Sacha Calmon Navarro Coelho
Sepúlveda Pertence – Solon Sehn – Talita Pimenta Félix – Tarek Moussallem
Thais Xavier Ferreira da Costa – Walter Lobato
Eduardo Vera-Cruz Pinto (Portugal) – Javier García Medina (Espanha) – João Ricardo Catarino (Portugal)
Marcos Sacristán Represa (Espanha) – Pedro Carrasco Parrilla (Espanha)
Pilar Jiménez Tello (Espanha) – Ricardo Rivera Ortega (Espanha)

Autores colaboradores deste Volume

Alcides Belfort da Silva – Ana Carla Ferreira Santos – André Guilherme de Almeida Cauchick
Andrea Siqueira Martins – Antônio de Azevedo Mello Neto – Danilo Henrique Nunes
Davi Barbosa de Azevedo dos Santos – Eduardo Silveira Frade – Francisco Pedro Jucá
Harrison Ferreira Leite – Isaac Maynard Carvalho Moyses Souza – Ísis Ariana Castro de Melo
Kiyoshi Harada – Marcus Abraham – Paulo Rogério Venâncio dos Santos – Raphael Silva Rodrigues
Robson Maia Lins – Silvia Regina Zomer – Tiago Marroco Paim

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

Publicação bimestral da Editora Magister em parceria com o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e a Sociedade Brasileira de Direito Financeiro (SBDF) aos quais se reservam todos os direitos, sendo vedada a reprodução total ou parcial sem a citação expressa da fonte.

A responsabilidade quanto aos conceitos emitidos nos artigos publicados é de seus autores.

Artigos podem ser enviados para o e-mail: editorial@editoramagister.com.br. Não devolvemos os originais recebidos, publicados ou não.

As ementas e acórdãos aqui publicados correspondem aos seus originais, obtidos junto ao órgão competente do respectivo Tribunal.

Esta publicação conta com distribuição em todo o território nacional e poderá ser enviada ao exterior.

A editoração eletrônica foi realizada pela Editora Magister, para uma tiragem de 3.100 exemplares.

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

v. 1 (mar./abr. 2007)–.– Porto Alegre: Magister ; São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários/Sociedade Brasileira de Direito Financeiro, 2007.

Bimestral. Coordenação: Robson Maia Lins e Francisco Pedro Jucá.

v. 104 (maio/jun. 2024).

ISSN 1981-2221

1. Direito Tributário. Direito Constitucional. Sistema Tributário Nacional. Imposição Tributária. Tributos. Impostos. Taxas. Contribuições. 2. Finanças Públicas. Direito Financeiro. Direito Econômico. Direito Político. Política Tributária. Direito Administrativo. Preços Públicos. Tarifas. 3. Ética Pública. Moralidade Institucional. Ética Fiscal. Moralidade Administrativa. 4. Sociologia Financeira. Psicologia Financeira.

CDU 336.2(05)

CDU 342+336.1/.5(05)

CDU 336.2:172.1(05)

CDU 316.334.2(05)

Ficha catalográfica: Leandro Lima – CRB 10/1273

Capa: Apollo 13

Editora Magister

Diretor: Fábio Paixão

Alameda Coelho Neto, 20

Boa Vista – Porto Alegre – RS – 91340-340

Sumário

Doutrina

1. Reforma Tributária e Cooperativismo: Reflexões Sobre o Adequado Tratamento Tributário do Ato Cooperativo na Emenda Constitucional nº 132/2023
Eduardo Silveira Frade, Robson Maia Lins e Tiago Marroco Paim 5
2. Os Tribunais Constitucionais Diante do Estado de Necessidade Econômico-Financeiro
Marcus Abraham e Andrea Siqueira Martins 24
3. Renúncia Fiscal e Extrafiscalidade
Francisco Pedro Jucá..... 50
4. A (Des)Necessidade de Convênio Interestadual para a Concessão de Transações e Remissões Relativas ao ICMS: uma Análise dos Incentivos Fiscais à Luz do Constructivismo Lógico-Semântico
Silvia Regina Zomer e Ísis Ariana Castro de Melo 59
5. Neutralidade Tributária e o Direito da Concorrência: Quando Práticas Tributárias São Consideradas Ilícitos Concorrenciais?
Harrison Ferreira Leite, Raphael Silva Rodrigues, Isaac Maynard Carvalho Moyses Souza e Antônio de Azevedo Mello Neto 79
6. Direito de Imagem de Atletas e as Lacunas que Afetam os Direitos de Personalidade
Alcides Belfort da Silva, Danilo Henrique Nunes e André Guilherme de Almeida Cauchick 105
7. O Retrato do Microempreendedor Individual: um Estudo Sobre a Cidade de São Gonçalo dos Campos – BA
Davi Barbosa de Azevedo dos Santos 120
8. Reforma Tributária: os Compilados Estruturais e Pontuais de Intensa Nevralgia a Serem Enfrentados no Novo Modelo Fiscal Brasileiro
Paulo Rogério Vênancio dos Santos 132
9. A (Não) Aplicação do Princípio da Anterioridade à Cobrança do Difal-ICMS
Ana Carla Ferreira Santos..... 165

Opinião

1. Em Recente Julgamento o STF Sinaliza a Inconstitucionalidade do Comitê Gestor do IBS
Kiyoshi Harada 174

Jurisprudência

1. Superior Tribunal de Justiça – Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário Mediante Depósito Integral. Direito Subjetivo do Contribuinte. Superveniência de Sentença sem Trânsito em Julgado. Perda de Objeto do Agravo de Instrumento. Inocorrência. Súmula 735 do STF. Inaplicabilidade
Rel. Min. Gurgel de Faria 178
2. Superior Tribunal de Justiça – Repetição de Indébito. Impugnação ao FAT. Suspensão de Exigibilidade do Tributo. Não Ocorrência de Prescrição
Rel. Min. Francisco Falcão 187
3. Superior Tribunal de Justiça – Tribunal de Origem. Aplicação ao Caso Concreto de Entendimento Firmado em Recurso Especial Repetitivo. Idêntica Questão Jurídica. Análise Prejudicada. PIS. Cofins. Creditamento. Alegação de Insumo. Premissa do Acórdão Recorrido. Desconstituição. Cerceamento de Defesa. Não Ocorrência. Produção de Prova. Livre Convencimento do Juiz. Reexame de Fatos e Provas. Súmula 7/STJ. Incidência
Rel. Min. Sérgio Kukina 192

A (Não) Aplicação do Princípio da Anterioridade à Cobrança do Difal-ICMS

ANA CARLA FERREIRA SANTOS

Especialista em Direito Público: Constitucional, Administrativo e Tributário pela Universidade Estácio de Sá. Especialista em Direito Penal e Processo Penal pela Universidade Salvador – UNIFACS. Advogada. E-mail: ana_carlafs@hotmail.com.

RESUMO: O presente artigo tem como escopo analisar a aplicação do princípio da anterioridade previsto no art. 150 da Constituição Federal de 1988 ao diferencial de alíquota – Difal do ICMS. Considerando que a Emenda Constitucional nº 87/2015 alterou o art. 155 da CF/88, porém, sua regulamentação foi inicialmente imposta pelo Convênio nº 93/2015. Entretanto, houve discordâncias sobre a constitucionalidade da EC no que concerne à disposição de normas gerais mediante convênio, em desacordo com o que preceitua o art. 146, III, da CF. Dessa forma, a questão foi submetida a mais alta cúpula do Poder Judiciário e decidiu-se pela inconstitucionalidade da regulamentação. Então, foi editada a LC nº 190/2022, estabelecendo as normas gerais sobre a cobrança do Difal-ICMS. Contudo, a instituição da cobrança foi novamente adiada em virtude de questionamentos de alguns estados federados acerca da submissão da validade da lei aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal. Por fim, abordaremos as recentes decisões do STF sobre o tema, bem como os seus fundamentos para coarctar as ações dos estados, no exercício do Poder Público, de modo a definir o(s) princípio(s) aplicável(is) à cobrança do Difal-ICMS, determinando o período em que deve produzir os seus efeitos, de modo a garantir, principalmente, segurança jurídica aos estados federados e aos contribuintes.

PALAVRAS-CHAVE: Diferencial de alíquota. STF. Princípio da anterioridade. ICMS.

SUMÁRIO: Introdução. 1. Desenvolvimento. 2. Discussão. 3. Resultados. 4. Metodologia. Considerações Finais. Referências.

Introdução

Difal é a diferença de alíquota aplicada sobre uma determinada mercadoria transportada entre estados. Como o do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é pago para o estado de origem, uma parte desse imposto é reservada ao estado de destino, que é a diferença de alíquota.

Com a Emenda Constitucional nº 87, de 2015, que deu nova redação ao § 2º do art. 155 da Constituição Federal e incluiu o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ficou instituído o diferencial de alíquotas (Difal) do ICMS ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto localizado em outro estado.

A previsão legal é que o Difal seria recolhido apenas quando o percentual da alíquota interna (do estado destinatário) supere o percentual da alíquota interestadual, sendo que a sua base de cálculo o valor da operação de entrada da mercadoria ou da prestação do serviço.

Nessa nova perspectiva legislativa, foi definido que o estado onde estiver localizado o consumidor final receberá o valor do Difal, permitindo assim equilibrar o valor da arrecadação e a distribuição dos impostos entre as unidades federativas envolvidas na circulação de bens. Por conseguinte, muitos estados se mobilizaram para criar normas no intuito de iniciar imediatamente a cobrança do Difal-ICMS.

Ocorre que algumas empresas/contribuintes discordaram da cobrança iminente do Difal, argumentando que este ainda se encontrava pendente de regulamentação mediante lei complementar, conforme previsão legal.

Nesse sentido, houve a provocação do Egrégio Supremo Tribunal Federal, para dirimir as inconsistências contidas nas diversas normas estaduais, reconhecendo a repercussão geral, e durante o julgamento do Tema nº 1.093 analisou as cláusulas do Convênio nº 93/2015, finalmente condicionando a cobrança do diferencial alusivo à alíquota do ICMS à edição de lei complementar disciplinadora, conforme disposto na EC nº 87/2015.

Diante dessa decisão, foi então editada a Lei Complementar nº 190, publicada em 05 de janeiro de 2022, regulamentando a cobrança nas operações interestaduais, autorizando os estados a editarem normas para exigência do Difal-ICMS.

Nesse sentido, considerando a data da publicação da referida Lei Complementar, bem como suas disposições sobre as normas gerais para exigência do diferencial de alíquota naquelas operações, surgiram novos questionamentos sobre essa possível edição de regras próprias por cada estado ao instituir o seu Difal-ICMS, principalmente, no que concerne ao momento em que a exigência da sua cobrança poderia ser realizada em relação à data da sua publicação da norma, em respeito ao princípio da anterioridade.

No entanto, foi constatado que muitos estados já haviam publicado leis ou projetos de leis no final do ano de 2021 e início de 2022, regulamentando a cobrança do Difal, mesmo antes da edição da Lei Complementar nº 190/2022, com o intuito de que o imposto fosse exigido ainda no ano de 2022.

Esse fato resultou em uma nova discussão relacionada ao tema: qual seria o período em que deveria se iniciar a obrigatoriedade do recolhimento? Se é devido ainda a partir do ano de 2022 (entendimento dos estados) ou somente a partir de 2023 (entendimentos dos contribuintes)? Essa controvérsia foi levada à nova apreciação do STF.

O julgamento das ADIs 7.066, 7.070 e 7.078 se iniciaram no final do ano de 2022, no Plenário Virtual da Corte, resultando em 5 votos favoráveis à cobrança do Difal somente a partir de 2023, contra 2 votos a favor da cobrança ainda em 2022. Porém, em dezembro de 2022, governadores se reuniram com a então presidente do STF Rosa Weber, e solicitaram o julgamento no formato presencial, desse modo, o placar foi zerado e a contagem dos votos foi reiniciada, gerando atraso na definição da cobrança.

O entendimento inicial do STF era o de que deveriam ser observados os princípios da anualidade combinado com o da anterioridade nonagesimal, nos termos do art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da Constituição Federal, reconhecendo a instituição uma nova relação jurídico-tributária entre o “re-metente do bem” e o “Estado de destino” nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Os representantes dos governos estaduais defendiam que a anterioridade anual só é devida quando ocorre a instituição de um novo imposto ou quando há o aumento da cobrança do tributo, logo, nesse caso, o Difal-ICMS já existia desde 2015, e que este só passou por algumas alterações, sendo regulamentado por Lei Complementar. Justificaram ainda que a mitigação dessa cobrança acarretará perdas para a arrecadação estatal, sendo a população diretamente afetada.

Por outro lado, os empresários/contribuintes alegaram que uma decisão em favor da cobrança referente a 2022 poderia gerar o endividamento de muitas empresas, e que isso também se refletiria diretamente no preço dos produtos repassados ao consumidor final.

Nesses termos, tornou-se necessário submeter à apreciação da cúpula do Poder Judiciário com a finalidade de definir os termos em que o Difal seria finalmente aplicado.

Assim, somente em novembro de 2023 o STF julgou as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 7.066, 7.078 e 7.070, e decidiu sobre o recolhimento do Difal-ICMS sobre operações destinadas ao consumidor final.

1. Desenvolvimento

Inicialmente, deve ser destacado que o Difal não é uma inovação legislativa, haja vista se tratar de um instrumento já é utilizado pela Administração

Pública, conforme art. 155, incisos VII e VIII do § 2º da Constituição Federal de 1988, porém, a sua relevância foi ampliada após as alterações realizadas pela EC nº 87/2015 e o Convênio nº 03/2015, que tornou a sua arrecadação obrigatória nas vendas interestaduais para não contribuintes do ICMS.

Antes da EC nº 87/2015, esse diferencial de alíquota só era cobrado quando o consumidor final também era um contribuinte do ICMS. Com as mudanças promovidas pela emenda, o legislador ampliou a aplicação do dispositivo, propondo uma transição gradual do recolhimento do ICMS do estado de origem para o estado de destino. Para se ter uma melhor compreensão sobre os impactos da cobrança do Difal, é importante entender o recolhimento do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), que é um dos principais tributos de arrecadação de receita do estado, que é quem possui a competência para instituí-lo, conforme regulamentado constitucionalmente pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir).

O ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento; o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; a entrada, no território do estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais.

Para calcular o valor do ICMS, é necessário multiplicar o valor da mercadoria (ou serviço) pela alíquota. Essa alíquota varia de acordo com a operação e produto ou serviço vendido, tendo cada estado a autonomia de estabelecê-la de acordo com as suas regras.

O Difal – em suma – é a diferença entre a alíquota interna do destinatário e a alíquota interestadual do remetente, sendo utilizado como um instrumento para proteger a competitividade do estado onde o comprador da mercadoria ou serviço está sediado.

O principal objetivo da instituição do Difal é equilibrar a partilha dessa alíquota entre os estados envolvidos, contribuindo para uma divisão tributária mais justa.

Com o desenvolvimento e mudanças no mercado de compra e venda online de *e-commerces* (lojas virtuais) e *marketplaces*, eclodiu a necessidade de alterações na cobrança do Difal, pois o aumento das compras virtuais, em

muitos casos, gerava arrecadação apenas para o Estado de origem do produto ou mercadoria, ou seja, o local onde a empresa vendedora está situada. Essas alterações, inclusive, passaram a abranger também transações realizadas a pessoas não contribuintes do ICMS, ou seja, uma grande parcela dos compradores *online*.

O recolhimento do Difal ocorre no momento da emissão da nota fiscal eletrônica (NF-e) pelo vendedor, quando a venda é realizada aos não contribuintes do ICMS. Se a venda ocorrer entre dois contribuintes do ICMS, a diferença deve ser paga pela empresa que está comprando o produto ou serviço (estado de destino). Entretanto, nas vendas interestaduais de produtos sujeitos à substituição tributária, quando destinados a consumidores finais contribuintes do ICMS, o valor devido de ICMS ST é de responsabilidade do remetente. Esse pagamento é feito antes do envio da mercadoria.

Excepcionalmente, as empresas que possuem inscrição estadual no estado de destino e fazem substituição tributária de ICMS podem realizar o recolhimento do tributo mensalmente.

2. Discussão

Em princípio, cumpre informar que não houve alteração no valor total a ser arrecadado mediante a cobrança do ICMS após a EC nº 87/2015, nem com a edição da LC nº 190/2022.

A principal modificação foi concernente ao sujeito ativo da obrigação tributária. Antes, o sujeito ativo era somente o estado de origem. Com essas alterações, o estado de origem é sujeito ativo somente do ICMS, surgindo um novo sujeito ativo quanto ao imposto devido, referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, que será o estado de destino.

Quando a EC nº 87/2015 instituiu a cobrança do Difal, deveria prever a imediata edição de uma lei complementar, que seria responsável pela fixação de normas gerais sobre o tema, o que de fato não ocorreu.

Essa lacuna legislativa fez com que muitos empresários/contribuintes se insurgissem contra a cobrança do Difal-ICMS, que, inclusive, já estava sendo instituída pelos estados. Então, houve a provocação do STF para dirimir as discordâncias quanto à constitucionalidade da cobrança.

O tema foi discutido pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) 1.287.019, e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5.469, em que os ministros aprovaram a modulação da decisão, estabelecendo que esta somente produziria efeitos a partir do ano de 2022, ou seja, no exercício financeiro seguinte à data do julgamento, dando oportunidade ao Congresso Nacional para que, tempestivamente, editasse

uma lei complementar que versasse sobre a regulamentação das normas gerais do Difal-ICMS.

Ao julgar o Tema nº 1.093 de repercussão geral, o STF concluiu pela inconstitucionalidade das leis estaduais que instituíram a cobrança do Difal-ICMS, concluindo que um convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) não pode regulamentar matéria reservada à lei complementar federal, de competência da União, a quem cabe estabelecer as normas gerais sobre a matéria. Portanto, a tese de repercussão geral fixada no RE 1.287.019 foi no sentido que “a cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC nº 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

Em virtude da decisão do pretório excelso, em 04 de janeiro de 2022, foi editada a Lei Complementar nº 190, publicada em 05 de janeiro de 2022, que alterou a LC nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, ou seja, apenas a repartição do Difal-ICMS entre os estados envolvidos na operação.

Deve ser destacado o art. 3º da LC nº 190/2022, que dispõe: “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”.

De acordo com o artigo supramencionado, os estados devem editar suas normas, em consonância com a LC nº 190, instituindo o seu Difal-ICMS, a partir de 1º de janeiro de 2023, em respeito ao princípio da anterioridade de exercício, observando também o limite de 90 dias (anterioridade nonagesimal), nos termos da Constituição Federal.

Todavia, muitos estados que já haviam instituído a cobrança do Difal antes da LC nº 190/2022, em seus argumentos consignados nos autos da ADI 7.066, defenderam a inconstitucionalidade do art. 3º da LC nº 190/2022, que ao determinar a postergação dos efeitos da cobrança do Difal, estaria violando o pacto federativo impedindo que os estados exerçam a sua competência tributária em sua integralidade.

Então, a controvérsia foi novamente submetida à apreciação do STF sobre a aplicabilidade dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal à cobrança do Difal-ICMS, após a vigência da Lei Complementar nº 190/2022. A matéria foi tratada no Recurso Extraordinário 1.426.271, em que foi reconhecida a repercussão geral pelo Plenário da Corte (Tema nº 1.266).

Nesse julgamento, seria definido se o Difal-ICMS poderia ser cobrado desde o ano de exercício de 2022 ou somente a partir do ano de exercício se-

guinte (1º de janeiro de 2023), sendo que a Lei Complementar nº 190/2022, que regulamentou a matéria, foi publicada em 5 de janeiro de 2022.

O principal argumento para a nova provocação do STF se fundamenta na inconstitucionalidade formal do art. 3º da LC nº 190/2022, em razão das limitações constitucionais ao poder de tributar, que se caracterizaria como uma possível ingerência na competência dos estados, ao passo que uma lei complementar, ao estabelecer somente normas gerais, não poderia submeter leis estaduais às anterioridades anual e nonagesimal, postergando a eficácia ou validade da lei.

Outro argumento é de que não houve instituição ou majoração de tributo, mas, sim, a regulamentação da repartição do Difal, já previsto na Constituição Federal entre as unidades federadas de origem e de destino, não havendo surpresa na sua cobrança, pois não modifica a hipótese de incidência nem aumenta a carga tributária. Portanto, entendeu-se que não existiam justificativas para a aplicação dos princípios da anterioridade do exercício ou da nonagesimal.

Entende-se que a subordinação da cobrança do Difal à anterioridade nonagesimal violaria a isonomia tributária, uma vez que os contribuintes que se encontrem em situação equivalente seriam tributados de forma diferenciada meramente em razão da localização do estabelecimento.

Segundo o entendimento do Ministro do STF Alexandre de Moraes, não há uma correlação apriorística entre exigência de lei complementar e submissão ao princípio da anterioridade anual e que, em seu juízo de cognição sumária, a regulamentação do Difal pela LC nº 190/2022, não importou em lei que instituiu ou aumentou tributos, portanto, seria inconsistente suspender a sua incidência.

Deve ser salientado que a pretensão dos estados na cobrança do Difal-ICMS já em 2022 foi objeto das ADIs ns. 7.070, proposta pelo estado de Alagoas; 7.066 pelo Distrito Federal; e 7.078 pelo Ceará, especialmente para discussão da constitucionalidade do art. 3º da Lei Complementar nº 190/2022, que determinou expressamente a observação do princípio da anterioridade para a produção de seus efeitos.

3. Resultados

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 1.426.271, realizado em 22 de agosto de 2023, reconheceu por unanimidade a repercussão geral. A relatora, Ministra Rosa Weber, destacou que a questão constitucional ultrapassava o interesse das partes, alcançando outras unidades da federação, sendo que a Secretaria de Gestão de Precedentes do STF informou ainda sobre a existência de mais de 411 (quatrocentos e onze) recursos similares,

em trâmite desde abril de 2023, quando se iniciou o monitoramento de ações reiteradas sobre o tema.

Finalmente, em 23 de novembro de 2023, o STF julgou o mérito das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) ns. 7.066, 7.078 e 7.070, e decidiu que o recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS sobre operações destinadas ao consumidor final deve ser considerado sobre transações ocorridas 90 dias após a data da publicação, conforme o art. 3º da LC nº 190/2022, que o regulamentou. Portanto, prevaleceu o entendimento do Ministro-Relator Alexandre de Moraes, que considerava a necessidade de ser observado o princípio da anterioridade nonagesimal, ou seja, a lei deve produzir efeito somente após 90 dias a partir da data da publicação da lei complementar, que regulamentou a instituição da cobrança, pois não pode ser realizada no mesmo exercício financeiro.

A decisão também acompanhou o voto do ministro-relator no que concerne a inaplicabilidade do princípio da anterioridade anual, haja vista que a LC nº 190/2022 não criou tributo, tendo apenas estabelecido normas gerais para a repartição de arrecadação tributária.

O prazo estabelecido na lei deve ser observado, tendo em vista que busca proporcionar uma maior previsibilidade e segurança jurídica ao contribuinte.

4. Metodologia

A metodologia utilizada neste artigo foi desenvolvida mediante pesquisa qualitativa, haja vista que as informações mencionadas foram fundamentadas na legislação vigente no país, em publicações especializadas, e na jurisprudência pátria, mediante dados oficiais publicados na internet, que abordaram direta ou indiretamente o tema em análise.

Cumpre ainda informar que essa abordagem foi utilizada com o intuito de contextualizar a realidade do tema no ordenamento jurídico, objetivando aprimorar as ideias através de informações sobre a importância dos princípios na aplicabilidade das normas legais no cotidiano social, bem como a relevante intervenção do poder judiciário, objetivando auxiliar a interpretação dos dispositivos legais.

Considerações Finais

Por todo o exposto, tendo em vista o conflito na interpretação sobre a aplicação do princípio tributário da anterioridade à cobrança do Difal-ICMS, foi incitada a cúpula do Poder Judiciário a intervir na discussão, com a intenção de se pacificar um entendimento que proporcionasse segurança jurídica aos estados e aos contribuintes.

A edição da Lei Complementar nº 190/2022, estabelecendo normas gerais, não conseguiu superar as divergências entre os estados instituidores do imposto e os contribuintes, pois ao regulamentar que a produção dos seus efeitos se daria de acordo com o disposto na alínea “c” do inciso III do *caput* do art. 150 da Constituição Federal, suscitou dúvidas quanto à constitucionalidade do princípio da anterioridade a ser aplicado.

Contudo, embora não tenha sido uma decisão unânime, por votos da maioria dos ministros do STF, chegou-se a um entendimento jurisprudencial, concluindo-se pela aplicabilidade do princípio da anterioridade nonagesimal à cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, de acordo com a previsão legal consignada no art. 3º da LC nº 190/2022. Por outro lado, se afastou definitivamente a aplicação da anterioridade anual, ao acolherem o argumento do relator de que não se trata de uma criação de tributo, logo, não está adstrito à observação prevista no art. 150, III, “b”, da CF/88.

TITLE: The (non-)application of the principle of anteriority to the collection of the Rate Differential – State Value Added Tax.

ABSTRACT: The purpose of this paper is to analyze the application of the principle of precedence provided for in article 150 of the 1988 Federal Constitution to the State Value Added Tax Rate Differential. Considering that Constitutional Amendment no. 87/2015 amended article 155 of CF/88, however, its regulation was initially imposed by Agreement no. 93/2015. However, there were disagreements about the constitutionality of the EC. with regard to the provision of general rules through an agreement, in disagreement with the provisions of article 146, III, of the CF. In this way, the issue was submitted to the highest level of the Judiciary and the regulation was ruled unconstitutional. Then, LC nº 190/2022 was published, establishing the general rules on the collection of Rate Differential – State Value Added Tax. However, the institution of the charge was postponed again due to questions from some federated states regarding the submission of the validity of the law to the principles of annual and nonagesimal precedence. Finally, we will address the Supreme Court’s recent decisions on the subject, as well as its grounds for restricting the actions of states, in the exercise of Public Power, in order to define the principle(s) applicable to the collection of Rate Differential – State Value Added Tax, determining the period in which it must produce its effects, in order to mainly guarantee legal certainty for taxpayers.

KEYWORDS: Rate differential. Supreme Court. Principle of anteriority. State Value Added Tax.

Referências

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal STF. *Recurso Extraordinário: 1.426.271*. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6590904>. Acesso em 20.11.2023.

Recebido em: 26.12.2023

Aprovado em: 01.03.2024