

O Difal de ICMS e a (Falta de) Aplicação da Anterioridade Anual à Lei Complementar n. 190/2022

ICMS Rate Differential and the (Lack of) Application of the Requirement that Tax Collection only occurs in the Year Following the Enactment of the Complementary Law n. 190/2022

Martha Leão

Professora do Mackenzie e do Mestrado Profissional do IBDT. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela USP. Mestre em Teoria do Direito e Democracia Constitucional pela Università Degli Studi di Genova. *E-mail*: martha.leao@humbertoavila.com.br.

Davi Lima Matos

Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pós-graduando pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. *E-mail*: limadavi32@gmail.com.

Recebido em: 8-12-2023 – Aprovado em: 5-2-2024

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.25.2024.2467>

Resumo

Este artigo tem por objetivo analisar se a anterioridade anual deveria ter sido aplicada relativamente à Lei Complementar (LC) n. 190/2022, que regulamentou a exigência do diferencial de alíquotas do ICMS em operações e prestações de serviços destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto (Difal). Para tanto, a primeira parte do trabalho revisitará o histórico das regulamentações do Difal, abordando o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da validade do Protocolo n. 21/2011 e do Convênio n. 93/2015, ambos editados no Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), bem como a edição da Lei Complementar n. 190/2022. Em seguida, o princípio da anterioridade será examinado em conjunto com o princípio da segurança jurídica e com outros direitos fundamentais, para responder ao problema de pesquisa proposto no sentido de saber se a anterioridade anual deveria ter sido aplicada para a aplicação das regras do Difal. A decisão do Supremo Tribunal Federal relativamente ao tema será estudada e criticada, a fim de que se verifique sua compatibilidade com as garantias estabelecidas na Constituição.

Palavras-chave: diferencial de alíquotas do ICMS, anterioridade anual, segurança jurídica, coerência.

Abstract

This article aims to analyze whether the annual precedence should have been applied in relation to Complementary Law (LC) n. 190/22, which regulated

the requirement for the ICMS rate differential in operations and services provided to end consumers who do not pay tax (Difal). To this end, the first part of the work will revisit the history of Difal regulations, addressing the position of the Brazilian Supreme Court regarding the validity of Protocol n. 21/2011 and Agreement n. 93/2015, both published by the National Council for Financial Policy, as well as the edition of Complementary Law n. 190/22. Next, the principle of anteriority will be examined together with the principle of legal certainty and other fundamental rights, to answer the research problem proposed in order to know whether annual anteriority should have been applied to apply the Difal rules. The Federal Supreme Court's decision on the subject will be studied and criticized, in order to verify its compatibility with the guarantees established in the Brazilian Constitution.

Keywords: ICMS rate differential, annual perviousness, legal certainty, coherence.

Introdução

No dia 29 de novembro de 2023, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal decidiu que as regras atinentes ao recolhimento do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (Difal-ICMS) sobre operações destinadas ao consumidor final reguladas pela Lei Complementar n. 190/22 não precisariam obedecer à regra de anterioridade de exercício por apertada maioria de 6 votos a 5¹. Em breve síntese, o Difal é o mecanismo utilizado para equilibrar a distribuição dos impostos nas operações interestaduais, dividindo a receita tributária entre o Estado de origem e o Estado de destino introduzido pela Emenda Constitucional n. 87/2015 e até então regulamentado apenas por um convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz.

Em fevereiro de 2021, o Supremo Tribunal Federal havia decidido que esse mecanismo de compensação teria de ser disciplinado por meio de lei complementar. Por isso, em 20 de dezembro de 2021, foi aprovada a Lei Complementar n. 190, mas a sanção presidencial ocorreu apenas em 5 de janeiro de 2022, o que deu origem à discussão sobre o início de sua vigência. Essa Lei alterou a Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir) para estabelecer normas gerais na instituição do diferencial de alíquotas do ICMS em operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. O art. 3º da norma dispõe que a Lei Complementar n. 190/2022 entraria em vigor na data de sua publicação, observando a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal (CF) na produção de seus efeitos, de modo que o tributo, se instituído por uma Lei Estadual, só poderia ser exigido 90 dias após a publicação da norma complementar.

¹ BRASIL, STF, Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 7.066, n. 7.078 e n. 7.070, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 29.11.2023, acórdão não publicado.

O dispositivo da lei complementar, porém, não faz menção direta à anterioridade de exercício e, em virtude da publicação apenas no início de 2023, nada obstante a aprovação ainda em 2022, surgiu a controvérsia acerca da aplicabilidade dessas regras já para o ano de 2023. De um lado, associações da indústria e comércio defendiam que a cobrança só poderia ser exigida em 2023, em respeito à anterioridade de exercício. Do outro lado, os Estados defendiam a inaplicabilidade da anterioridade de exercício ao caso, tendo em vista que a regra não estabeleceria a criação ou o aumento de tributos. Devido ao cenário de incerteza sobre a data em que o tributo poderia ser exigido, a aplicação da anterioridade anual foi objeto de disputas judiciais nos tribunais regionais do país no ano de 2022, de modo que alguns Estados ajuizaram inclusive ações de Suspensão de Segurança para buscar cassar os efeitos de decisões favoráveis obtidas pelos contribuintes².

O tema, contudo, foi pacificado pela recente decisão do Supremo Tribunal Federal. Prevaleceu no julgamento o voto do Ministro Relator Alexandre de Moraes, para quem deveria ser observado, no caso, tão somente o princípio da anterioridade nonagesimal, tendo em vista a sua expressa menção na parte final do art. 3º da LC n. 190/2022. A anterioridade anual, por sua vez, seria inaplicável em virtude do fato de que a lei complementar não teria o condão de criar tributo, mas apenas de estabelecer regras atinentes à repartição de arrecadação tributária, sem que esse mecanismo gerasse qualquer repercussão econômica para os contribuintes. Acompanharam o voto do Ministro Relator os Ministros Dias Toffoli, Gilmar Mendes, Nunes Marques, Luiz Fux e Luís Roberto Barroso. Em entendimento contrário, restaram vencidos os Ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski (aposentado), André Mendonça, e as Ministras Rosa Weber (aposentada) e Cármen Lúcia. Segundo o voto do Ministro Edson Fachin, apesar de não ter sido criado diretamente pela LC n. 190/2022, o mecanismo do Difal por ela regulado pode criar obrigação tributária nova, sendo que esta deveria ser insuscetível de cobrança no mesmo exercício financeiro em respeito ao princípio da anterioridade anual³.

² A título ilustrativo, destacam-se as seguintes ações: BRASIL, TJDF, Suspensão de Liminares e Sentenças n. 0706978-14.2022.8.07.0000, Relator Desembargador Romeu Gonzaga Neiva, julgado em 11.03.2022; BRASIL, TJPE, Suspensão de Liminares n. 0001114-23.2020.8.17.9000, Relator Desembargador Luiz Carlos de Barros Figueiredo, julgado em 11.02.2022, BRASIL, TJSC, Suspensão de Liminares n. 5010518-52.2022.8.24.0000, Relator Desembargador Altamiro de Oliveira, 24.03.2022, BRASIL, TJSP, Suspensão de Liminar e Sentença n. 2062922-77.2022.8.26.0000, Relator Desembargador Ricardo Anafe, julgado em 25.03.2022.

³ BRASIL, STF, Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 7.066, 7.078 e 7.070, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 29.11.2023, acórdão não publicado. Informativo do Supremo Tribunal Federal disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=521003&ori=1>. Acesso em: 04 dez. 2023.

Nesse contexto, o presente artigo se dispõe a examinar de maneira crítica a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de não reconhecer a aplicabilidade da anterioridade de exercício à LC n. 190/2022, perfazendo verdadeira mitigação das limitações constitucionais ao poder de tributar prescritas pela Constituição de 1988. Para tanto, o trabalho se propõe, em primeiro lugar, a examinar a natureza do diferencial de alíquotas de ICMS e seu histórico em nosso ordenamento jurídico e, em seguida, a verificar se a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal se coaduna com o disposto na Constituição.

1. A instituição do diferencial de alíquotas do ICMS e seu histórico legislativo

1.1. As operações interestaduais e a edição do Protocolo n. 21/2011

O ICMS surgiu com a promulgação do texto constitucional no dia 5 de outubro de 1988, previsto no art. 155, inciso II, da Constituição, de competência dos Estados e do Distrito Federal. Tal imposto incide sobre as operações de circulação de mercadorias, sobre o serviço de comunicação, sobre o serviço de transporte realizado de forma interestadual ou intermunicipal, independentemente dessas operações ou prestações iniciarem no exterior. Cabe ressaltar que a cobrança do ICMS é diferente caso a operação seja interna, ou seja, realizada apenas dentro do território de uma unidade federativa, ou externa, realizada de maneira interestadual. Se a operação ou prestação de serviço for interna, aplica-se a alíquota estabelecida pela unidade federativa na legislação. Se realizada de forma interestadual, parte do tributo é repartida entre o Estado de origem e o Estado de destino⁴.

Por meio da leitura do texto original do inciso VII, alínea *a*, do § 2º do art. 155, nota-se que caso o consumidor final fosse localizado em outro Estado e fosse contribuinte do ICMS, a alíquota referente a tal prestação seria a alíquota interestadual, estabelecida pela Resolução n. 22/1989 do Senado Federal, conforme competência atribuída pelo art. 155, § 2º, inciso IV, da Constituição Federal. A partir do ano de 1990, a alíquota interestadual passou a ser de 7% (sete por cento) caso a operação ou prestação fosse iniciada nos Estados das regiões Sul e Sudeste e destinada às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo. Nas demais operações interestaduais, aplicava-se a alíquota de 12% (doze por cento), conforme *caput* do art. 1º da Resolução de 1989. Ocorre que apenas essa distinção de alíquotas não seria suficiente para estabelecer uma justa distribuição entre os Entes Federados, pois os Estados de destino não receberiam valores referentes ao ICMS, que seria apenas arrecadado pelo Estado de origem. Se apenas existisse essa diferenciação, as desigualdades socioeconômicas e regionais seriam agravadas, o que contraria um dos objetivos da República Federativa do

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 19. ed. Salvador: JusPodivm/São Paulo: Malheiros, 2022, p. 527-528.

Brasil exposto no art. 3º, inciso II, do texto constitucional: a redução das desigualdades sociais e regionais⁵.

Exatamente por isso, a redação original do inciso VIII do § 2º do art. 155 previa que em caso de operações ou prestações destinadas a consumidor final que fosse contribuinte, caberia ao Estado de destino uma determinada receita de ICMS que era calculada pela subtração de sua alíquota interna pela alíquota interestadual fixada pela Resolução n. 22/1989 do Senado Federal. O resultado dessa operação aritmética consiste exatamente no diferencial de alíquotas do ICMS, comumente chamado de “Difal” ou “Difal-ICMS”. Dessa forma, pode-se concluir que já havia a previsão do Difal no texto original da Constituição Federal. Contudo, ela só era aplicável em operações e prestações de serviço cujo consumidor final fosse também contribuinte do ICMS. Caso a operação ou prestação de serviço fosse destinada a consumidores finais que não fossem contribuintes do ICMS, adotava-se a alíquota interna do Estado de origem, nos termos da alínea *b* do inciso VII do art. 155 da CF, de modo que a unidade federativa de destino da mercadoria nada arrecadava.

Com o passar do tempo, a redação dos dispositivos citados acima, preocupada em assegurar a arrecadação dos Estados de destino em operações interestaduais, mostrou-se ineficaz em seu objetivo. Com a popularização da internet e com o crescimento da economia digital, o setor de comércio eletrônico (*e-commerce*) cresceu no país. De acordo com relatório publicado pela Ebit Nielsen, o setor faturou R\$ 18,7 bilhões em vendas no ano de 2011⁶. No ano de 2022, o setor chegou à expressiva marca de R\$ 262,7 bilhões⁷. O insucesso deste dispositivo se deu pela opção de adotar a tributação na unidade federativa de origem em vez da de destino em operações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS. De acordo com a 3ª Pesquisa Nacional do Varejo, realizada em 2016, 76% (setenta e seis por cento) das sedes das plataformas de *e-commerce* localizavam-se nas regiões Sul e Sudeste⁸. Aliás, é neste cenário que uma das grandes questões atinentes à atual discussão sobre a reforma tributária em votação no Congresso Nacional centra-se exatamente em alterar a regra de incidência da tributação sobre o consumo para o Estado de destino⁹.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 19. ed. Salvador: JusPodivm/São Paulo: Malheiros, 2022, p. 528.

⁶ E-BIT NIELSEN. *Webshoppers*. 27. ed. 2012, p. 12. Disponível em: https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/WebShoppers_27a_edicao.pdf. Acesso em: 12 ago. 2023.

⁷ E-BIT NIELSEN. *Webshoppers*. 47. ed. 2023, p. 10. Disponível para solicitação em: <https://company.ebit.com.br/webshoppers/webshoppersfree>. Acesso em: 12 ago. 2023.

⁸ SEBRAE. *3ª Pesquisa Nacional de Varejo Online*. 3. ed. 2016, p. 10. Disponível em: [https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/3%C2%BA%20Pesquisa%20do%20Varejo%20Online%20-%20VERSA%CC%82O%20FINAL%20SEBRAE%20\(1\).pdf](https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/3%C2%BA%20Pesquisa%20do%20Varejo%20Online%20-%20VERSA%CC%82O%20FINAL%20SEBRAE%20(1).pdf). Acesso em: 12 ago. 2023.

⁹ Sobre essa discussão, vide: ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Fundamentos e impactos da adoção do princípio do destino na tributação do consumo no Brasil. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz

Pois bem, a tentativa de solução para esse problema causou grande controvérsia jurídica entre as unidades federadas. De acordo com Scaff e Scaff, houve quase uma “rebelião tributária” para que esse problema fosse resolvido, especialmente dos Estados menos favorecidos por essa sistemática¹⁰. Por essa razão, os Estados da Região Nordeste e os Estados do Acre, Amapá, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Pará, Rondônia, Roraima e o Distrito Federal reuniram-se para editar o Protocolo ICMS n. 21, de 1º de abril de 2011, perante o Confaz, buscando estipular a exigência do diferencial de alíquotas do ICMS em operações interestaduais envolvendo mercadorias adquiridas de maneira não presencial no estabelecimento remetente destinadas a consumidores finais. Posteriormente, houve a adesão dos Estados do Mato Grosso do Sul e de Tocantins ao documento. O Protocolo, apesar de representar uma tentativa de instituição do diferencial de alíquotas em operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, gerou grandes controvérsias.

Em primeiro lugar, vale ressaltar que o parágrafo único da cláusula primeira estabeleceu que o Protocolo seria aplicado inclusive a Estados não signatários do documento. A cláusula segunda estipulava que o estabelecimento remetente recolheria a quantia de ICMS na qualidade de substituto tributário, realizando o pagamento de maneira antecipada. A cláusula terceira estabelecia o cálculo do diferencial de alíquotas devido ao Estado destinatário, que seria feito da seguinte forma: caso a mercadoria viesse das Regiões Sul ou Sudeste, exceto no Estado do Espírito Santo, haveria a subtração da alíquota interna de ICMS do Estado de destino por 7% (sete por cento). Caso a mercadoria viesse das regiões Centro-Oeste, Nordeste e Norte ou do Espírito Santo, a alíquota interna do Estado de destino seria subtraída por 12% (doze por cento). A alíquota correspondente ao Estado de origem na qualidade de remetente, de acordo com o Protocolo, seria a alíquota interestadual, fixada em 12% (doze por cento) na Resolução n. 22/1989 do Senado Federal. O tema foi então objeto de questionamento no âmbito do Supremo Tribunal Federal, conforme se passa a examinar.

de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu. Direito Tributário. *Estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri*. São Paulo: IBDT, 2023, p. 423-333; FONSECA, Ricardo C.; BORGES, Djalma F. Tributação interestadual do ICMS e adoção do princípio do destino. *Revista de Administração Pública* v. 39, n. 1, 2005, p. 17-41; GAMEIRO, Mariel Orsi; SANTOS, Mariane Andreia Cardoso dos Santos. O princípio do destino e o ICMS na expectativa de uma reforma tributária no Brasil. In: CUNHA, Ivan Luduvic *et al* (org.). *Reforma tributária brasileira*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 529-556.

¹⁰ SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. O regime jurídico do ICMS no *e-commerce*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação e novas tecnologias*. São Paulo: Foco, 2021, p. 321-334.

1.2. O julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 4.628 e n. 4.713 e do Tema n. 615 de Repercussão Geral pelo STF

O Supremo Tribunal Federal, no dia 17 de setembro de 2014, julgou as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 4.628 e n. 4.713, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, bem como o Recurso Extraordinário n. 680.089 (Tema n. 615 de Repercussão Geral), sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes. No julgamento, o Ministro Luiz Fux, apesar de reconhecer a intenção do Protocolo n. 21/2011 em buscar estabelecer uma repartição de receitas mais igualitária, proferiu voto pela inconstitucionalidade do ato normativo, cuja posição foi acompanhada de maneira unânime pelos demais Ministros¹¹.

Em síntese, o Protocolo foi declarado inconstitucional em razão de cinco fundamentos: (i) primeiro, pela violação ao art. 38 do Regimento Interno do Confaz, que determina que os protocolos deveriam tratar de matérias administrativas, e não buscar regulamentar a exigência de ICMS; (ii) segundo, pela violação da competência do Senado Federal para estabelecer alíquotas mínimas e máximas de ICMS prevista no art. 155, § 2º, incisos IV e V da CF, uma vez que a cláusula terceira do Protocolo determinava como o Difal seria calculado; (iii) terceiro, pela violação ao art. 155, § 2º, inciso VII, alínea *b*, da Constituição, que determinava o uso da alíquota interna do Estado de origem em caso de operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, violando as regras de competência tributária e o pacto federativo; (iv) quarto, pela violação ao art. 155, § 2º, inciso XII, alínea *b*, do texto constitucional, que atribui reserva de lei complementar para dispor sobre substituição tributária quanto ao ICMS, uma vez que a cláusula segunda do protocolo exigia que o estabelecimento remeente efetuasse o pagamento na qualidade de substituto; e (v) quinto, pela violação ao art. 150, incisos IV e V, da Constituição Federal, visto que o ato editado no Confaz motivou apreensões de mercadorias no momento de sua entrada nos Estados signatários do documento, o que violaria o princípio da vedação ao confisco e do livre tráfego de mercadorias¹². A mesma conclusão acabou sendo adotada também no julgamento do Tema n. 615 de Repercussão Geral. Apesar de reconhecer o problema federativo que a manutenção da redação original do art. 155, § 2º, inciso VII, do texto constitucional poderia causar, o Tribunal manteve a conclusão de que o reconhecimento de validade do protocolo implicaria em subversão da hierarquia das normas constitucionais¹³.

¹¹ BRASIL, STF, Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 4.628 e n. 4.713, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17.09.2014.

¹² BRASIL, STF, Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 4.628 e n. 4.713, Relator Ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17.09.2014, p. 18-26 do acórdão.

¹³ BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 680.089, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 17.09.2014.

Concluiu-se, portanto, pela exigência de alteração do texto constitucional para modificação na distribuição de receitas entre os Estados. Todavia, a promulgação da Emenda Constitucional n. 87/2015 não significou o fim de tais controvérsias, mas sim o início de uma nova discussão quanto à necessidade de lei complementar para a regulamentação do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações destinadas ao consumidor final não contribuinte do imposto, bem como o início da discussão sobre a instituição de uma nova hipótese de incidência.

1.3. A Emenda Constitucional n. 87/2015 e o Convênio n. 93/2015

No dia 16 de abril de 2015, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 87, que alterou a redação do art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, dando-lhes a seguinte redação:

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

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

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;” (Destques nossos)

Pela leitura da redação atual desses dispositivos, nota-se que a EC n. 87/2015, ao alterar o inciso VII do § 2º do art. 155, passa a prever o cálculo do diferencial entre a alíquota interna da unidade federativa de destino e a alíquota interestadual em operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviço em que o consumidor final estivesse localizado em outro Estado, sem realizar distinção sobre ele ser contribuinte ou não do ICMS, ao contrário do critério adotado na redação anterior. A nova redação do dispositivo também delimitou quem seria o responsável pelo pagamento do Difal: é o remetente da mercadoria ou o prestador do serviço de comunicação ou de transporte interestadual quem deve efetuar o pagamento do diferencial de alíquotas na hipótese de o consumidor final não ser contribuinte do imposto. Caso contrário, o próprio destinatário seria responsável por essa nova exação.

A Emenda Constitucional também adicionou o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que previa uma divisão na receita correspondente para os anos subsequentes entre os Estados de origem e de destino da mercadoria. No ano de 2015, 20% (vinte por cento) da arrecadação do Difal seria

destinada ao Estado de destino e 80% (oitenta por cento) ao Estado de origem. Em 2016, 40% (quarenta por cento) da arrecadação seria destinada ao Estado destinatário e 60% (sessenta por cento) ao Estado em que se localizasse o remetente da mercadoria. A partir dos anos seguintes, a parcela do Difal destinada ao Estado de destino aumentava em 20% (vinte por cento) e reduzia em 20% (vinte por cento) em relação ao Estado de origem, até que em 2019, toda a arrecadação seria destinada ao Estado de destino.

Ademais, de acordo com o art. 3º da Emenda Constitucional n. 87, sua vigência se daria a partir de sua data de publicação, mas sua produção de efeitos ocorreria no ano seguinte e após 90 dias de sua publicação. Apesar de tal redação não mencionar os arts. 150, inciso III, alíneas *b* e *c*, que consagram os princípios das anterioridades anual e nonagesimal, nota-se que a redação do art. 3º rememora tais dispositivos, implicando exatamente que a Emenda regulamentou uma nova hipótese de cobrança do ICMS em operações destinadas a consumidores finais, não dispondo somente sobre uma técnica de repartição de receitas; porquanto, fosse apenas uma técnica redistributiva de receitas, seriam inaplicáveis as limitações constitucionais ao poder de tributar previstas exatamente para as situações de criação e majoração de obrigações tributárias.

Este ponto é fundamental para o tema aqui enfrentado. Conforme apontado por Ávila, implicações são significados implicados de outros significados em um mesmo contexto. Seus exemplos são ilustrativos: se uma pessoa diz a outra “tem cerveja na geladeira”, quer dizer que há cerveja na geladeira, mas também que o visitante pode servir-se da bebida quando quiser. O ato de dizer que há cerveja na geladeira (primeiro significado) implica ainda, em certos contextos, que o visitante em questão pode ficar à vontade para abri-la sempre que quiser (segundo significado). Do mesmo modo, se uma pessoa convidada a fazer um lanche responde “tomei café da manhã”, significa que tomou café da manhã naquele dia (primeiro significado, devidamente expandido) mas implica também que não está com fome e não quer comer (segundo significado)¹⁴. Assim, o autor destaca que implicações alicerçam-se em inferências feitas pelo ouvinte a propósito da intenção comunicativa do falante que extrapolam o conteúdo semântico imediato das frases¹⁵.

Essas considerações são relevantes porque demonstram que o constituinte derivado, ao alterar a Constituição para regular o tema do Difal de modo mais assertivo, e estabelecer que seus efeitos seriam postergados ao ano seguinte (anterioridade anual) e apenas 90 (noventa) dias após a sua edição (anterioridade no-

¹⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2023, p. 80-81.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2023, p. 81.

nagesimal) implicitamente reconheceu que o tema acarretaria uma obrigação tributária nova. O tema ainda não se encontrava, contudo, pacificado. A partir do advento da Emenda Constitucional n. 87/2015 surgiu a discussão sobre a necessidade de regulamentação da matéria por lei complementar, uma vez que um dos motivos para a declaração de inconstitucionalidade do Protocolo n. 21/2011 foi a previsão de substituição tributária, que demanda a edição desse tipo de fonte legislativa. Além disso, verifica-se que a redação dada ao inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal pela Emenda Constitucional n. 87/2015 estabeleceu a responsabilidade do recolhimento da exação, não restando claro se quem arcaria com tal quantia seria contribuinte ou substituto.

Mesmo a doutrina mostrou-se divergente sobre essa questão. De um lado, houve quem defendesse a desnecessidade de edição de lei complementar para estabelecer a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS, uma vez que a cobrança dessa exação não configuraria nova hipótese de incidência do ICMS, que continuaria sendo a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de comunicação e transporte de modo interestadual e intermunicipal. Jorge, por exemplo, defendeu a suficiência da Lei Complementar n. 87/1996 em estabelecer todos os aspectos da regra-matriz de incidência do ICMS, que poderiam ser replicados no recolhimento do diferencial de alíquotas para bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do imposto¹⁶. De outro lado, houve quem entendesse pela necessidade de lei complementar própria, tendo em vista que seria preciso definir critérios uniformes para as legislações estaduais no tocante ao aspecto espacial da obrigação. Nesse sentido, Nogueira destaca que o Estado de São Paulo, por exemplo, ao editar o Decreto Estadual n. 61.744/2015 estabeleceu a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS apenas quando ocorresse a entrada física da mercadoria no Estado; contudo, o Distrito Federal, ao editar a Lei n. 5.546/2015, adotou critério diferente: se o consumidor final tivesse domicílio no Distrito Federal, mas optasse por retirar a mercadoria em estabelecimento do contribuinte localizado em outro Estado, o Distrito Federal ainda assim exigiria o Difal, por ser a real unidade federativa de destino nessa operação¹⁷. O ponto explicitaria a necessidade de uma lei complementar para uniformização da legislação sobre o tema nos Estados e no Distrito Federal.

Entretanto, mais uma vez, a tentativa de regulamentação da norma que fundamentaria a cobrança do diferencial de alíquotas trouxe controvérsias. O Confaz

¹⁶ JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos controvertidos do diferencial de alíquotas do ICMS: a questão da reserva de Lei Complementar. *Revista Direito Tributário Atual* v. 46. São Paulo: IBDT, 2020, p. 25-44.

¹⁷ NOGUEIRA, Adma Felícia Barbosa Murro. *E-commerce: aspectos tributários sob a perspectiva brasileira*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da (coord.). *Tributação da economia digital – desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 302-321 (311-312).

editou o Convênio ICMS n. 93/2015 para regulamentar as disposições trazidas pela EC n. 87/2015. No § 1º da cláusula segunda, houve a disposição de que a base de cálculo da exação seria única, correspondendo ao valor da operação ou o preço do serviço. Já o § 1º-A da segunda cláusula estabelecia como o cálculo seria realizado, de modo que a alíquota interestadual de 7% (sete por cento) seria destinada ao estado de origem e a quantia cabida à unidade federativa de destino seria resultado da subtração entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Esse novo Convênio também não permaneceu imune às críticas e ao controle jurisdicional, tal qual se passa a examinar.

1.4. O julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 5.464 e n. 5.469 e do Tema n. 1.093 de Repercussão Geral pelo STF

A validade do Convênio ICMS n. 93/2015 foi objeto de julgamento nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 5.464 e n. 5.469, ambas de relatoria do Ministro Dias Toffoli, bem como no julgamento do Recurso Extraordinário n. 1.287.019, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, catalogado como Tema n. 1.093 da Repercussão Geral. Na ADI n. 5.464, houve a concessão de medida cautelar pleiteada pelo Conselho Federal da OAB exatamente para suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio n. 93/2015, que versava sobre a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS para operações e prestações de serviços destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto para optantes do Simples Nacional. A medida foi concedida pelo argumento principal de que haveria violação ao art. 146, inciso III, alínea *d*, da Constituição Federal, que exigia a edição de lei complementar para regular normas gerais em matéria tributária para microempresas e empresas de pequeno porte¹⁸.

No mérito do julgamento da ADI n. 5.469, a maioria dos Ministros votou pela inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona, reafirmando a necessidade de edição de lei complementar¹⁹. A mesma posição foi alcançada no julgamento do Tema n. 1.093 de Repercussão Geral pelo Tribunal, fixando-se a seguinte tese: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional n. 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.”²⁰

Nesses julgamentos, é relevante destacar que a posição majoritária reconheceu a existência de uma obrigação tributária nova. Nesse sentido, o voto do Minis-

¹⁸ BRASIL, STF, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.464, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 12.02.2016.

¹⁹ BRASIL, STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.469, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 12.02.2021.

²⁰ BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 1.287.019, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 24.02.2021.

tro Dias Toffoli como relator no julgamento da ADI n. 5.469 concluiu, primeiramente, que a Emenda Constitucional n. 87/2015 ocasionou o nascimento de “uma nova relação jurídico-tributária”, pois a determinação de pagamento do diferencial de alíquotas do ICMS ao Estado de destino da mercadoria alterou a sujeição ativa do ICMS incidente em operações e prestações de serviços destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, que passaria a ser não só o Estado de origem, mas também o Estado de destino. Ademais, em seu posicionamento, compreendeu que não ficou claro, na redação do Convênio n. 93/2015, se o remetente da mercadoria recolheria o ICMS como contribuinte ou substituto, bem como os aspectos temporais e espaciais da incidência do diferencial de alíquotas, daí o reconhecimento da exigência de lei complementar específica para a regulação da matéria²¹.

De modo semelhante, a posição manifestada pelo Ministro Marco Aurélio em seu voto como relator do Recurso Extraordinário n. 1.287.019, no qual, além de reconhecer a violação do Convênio n. 93/2015 à reserva de Lei Complementar, ainda citou Schoueri, afirmando que a regulamentação do ICMS não toleraria que “cada legislador estadual tivesse a mais ampla liberdade na sua conformação, sob pena de pôr em risco a própria unidade do mercado nacional”²². Julgado o mérito, discutiu-se sobre os efeitos dessas decisões, tendo o Tribunal por maioria entendido pela concessão do prazo de um ano para que o Poder Legislativo Federal editasse lei complementar, postergando os efeitos da decisão para 2022.

1.5. O último capítulo? A edição da Lei Complementar n. 190/2022

Conforme mencionado, no final de 2021 foi finalmente editada a lei complementar sobre o Difal. Remetida para sanção presidencial em 20 de dezembro de 2021, ela acabou sendo publicada apenas no dia 5 de janeiro de 2022, alterando disposições da Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir). Tratando brevemente do conteúdo da norma, foi introduzido o § 2º no art. 4º da Lei Kandir, estabelecendo como contribuinte do Difal o remetente da mercadoria ou o prestador de serviços, caso o consumidor final não seja contribuinte do ICMS. Quanto ao aspecto espacial da obrigação, considera-se o local da operação realizada ou da prestação do serviço o estabelecimento do destinatário, caso o tomador do serviço ou destinatário seja contribuinte. Do contrário, o local é o estabelecimento do remetente ou onde se iniciar a prestação do serviço, considerando a nova redação do inciso V do art. 11 da LC n. 87/1996 estabelecida pela LC n. 190/2022. A Lei

²¹ BRASIL, STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.469, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 12.02.2021, p. 20-23 do acórdão.

²² BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 1.287.019, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 24.02.2021, p. 19 do acórdão. Obra citada: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 82.

Complementar n. 190/2022 também estabeleceu que os Estados e o Distrito Federal divulgassem em portal próprio as informações necessárias para o cumprimento de obrigações tributárias, criando o art. 24-A na Lei Kandir. O § 4º desse dispositivo determinou que a produção de efeitos de alguns dispositivos alterados na Lei Kandir que versassem sobre circulação de mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte (art. 4º, § 2º, II; art. 11, V, alínea *b*; art. 12, inciso XVI) ocorreria no primeiro dia útil do terceiro mês subsequente à disponibilização do portal. O portal foi instituído pelo Convênio ICMS n. 235, de 27 de dezembro de 2021, sendo disponibilizado a partir do dia 30 de dezembro do mesmo ano²³.

Em que pese essa disposição, o art. 3º da LC n. 190/2022 estabeleceu regra expressa acerca da sua produção de efeitos: “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.” É precisamente esta a questão central enfrentada neste trabalho. A edição da referida lei complementar não encerrou as discussões acerca do Difal, porquanto inaugurou uma discussão jurídica nova: as leis relativas ao Difal poderiam gerar efeitos sem obediência à regra de anterioridade anual? Considerando que a LC n. 190 só foi publicada no dia 5 de janeiro de 2022, a norma poderia produzir efeitos em 5 de abril de 2022 (obedecida a anterioridade nonagesimal) ou apenas em 1º de janeiro de 2023 (obedecida também a anterioridade anual)? Este assunto foi objeto da decisão tomada pelo Supremo Tribunal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 7.066, n. 7.070 e n. 7.078, conforme se passa a examinar.

2. A decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento das ADIs n. 7.066, n. 7.070 e n. 7.078

O Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal julgou no dia 29 de novembro de 2023 a constitucionalidade da LC n. 190/2022 no que diz respeito à produção de seus efeitos. Toda a discussão decorre do fato de que o art. 3º da LC n. 190/2022 fez referência apenas à alínea *c* do inciso III do art. 150 da Constituição, que versa exatamente sobre a anterioridade nonagesimal. Ocorre que, apesar de o art. 150, III, alínea *c* do texto constitucional referir-se apenas à anterioridade nonagesimal, a redação desse dispositivo constitucional expressamente impõe a observância do disposto na alínea *b*. Assim a sua redação:

“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;

²³ Disponível em: <https://dfe-portal.svrs.rs.gov.br/Difal/>. Acesso em: 14 ago. 2023.

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;*” (Destques nossos)

A questão seria de menor relevância se a lei, discutida e remetida à sanção presidencial em 2022, tivesse sido publicada ainda naquele ano-calendário, porquanto seus efeitos seriam então vigentes a partir de abril de 2023, respeitando naturalmente ambas as regras. Porém, como a lei acabou sendo publicada apenas em 5 de janeiro de 2023 a questão passou a ser crucial: afinal a regra de anterioridade anual deveria ou não ser aplicada nessa situação? A resposta do Supremo Tribunal Federal, por apertada maioria de 6 votos contra 5, foi negativa, validando a produção de seus efeitos já em 2023 e afastando a aplicação da anterioridade anual.

Embora o acórdão ainda não tenha sido publicado, os votos prevalentes manifestados na sessão plenária da Corte de 29 de novembro de 2023 e os informativos divulgados pelo próprio Supremo Tribunal Federal indicam a prevalência do entendimento de que as regras relativas ao DIFAL teriam natureza jurídica de direito financeiro, isto é, de divisão de receitas tributárias entre os Entes Federados, sem a aptidão para criar obrigações tributárias novas²⁴. Assim, considerando que as regras de anterioridade prescritas pelo art. 150, inciso III, alíneas *b* e *c*, dizem respeito à limitação de efeitos de regras relativas à criação de tributos ou à sua majoração, não haveria dever de observância a esses limites na LC n. 190/2022. Daí o entendimento de que a anterioridade nonagesimal, nesse caso, só seria aplicável pela expressa previsão do próprio legislador, pois mesmo ela seria dispensável. Com a devida vênia à posição adotada pela maioria dos Ministros da Corte, a decisão tomada é digna de crítica, conforme se passa a examinar.

3. A indevida falta de aplicação da anterioridade anual à Lei Complementar n. 190/2022

3.1. Segurança jurídica e a regra de anterioridade

A segurança jurídica lida e desenvolve-se diretamente com a liberdade, a autonomia, o planejamento e a previsibilidade. Enquanto princípio fundamental da Constituição, a segurança jurídica se espalha por todos os âmbitos do Direito, por meio de uma série de subprincípios e de regras específicas atinentes a cada um dos ramos do Direito, com todas as suas especificidades. Assim, aplicando o princípio da segurança jurídica ao Direito Tributário de forma mais específica, constata-se que não existem dois princípios da segurança jurídica, um geral e outro tributário, mas sim a aplicação setorial do princípio da segurança jurídica com as especificidades decorrentes tanto do modo como a segurança jurídica foi

²⁴ BRASIL, STF, Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 7.066, n. 7.078 e n. 7.070, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 29.11.2023, acórdão não publicado. Informativo do Supremo Tribunal Federal disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticia-Detalhe.asp?idConteudo=521003&ori=1>. Acesso em: 04 dez. 2023.

positivada no Sistema Tributário Nacional quanto também da própria natureza da relação jurídico-obrigacional. Essas especificidades atribuem ao princípio da segurança jurídico-tributária um caráter *especial*. Embora a Constituição *superproteja* a segurança jurídica ao longo de todo o texto constitucional, os estados de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade não só possuem um relevo especial no subsistema tributário como, além disso, possuem um *sentido mais protetivo*. Para Ávila, a segurança jurídica é concretizada *setorialmente*, no âmbito do Direito Tributário, com caráter ainda mais flagrante de proteção de direitos individuais, de um lado, e de limitação da atividade estatal, de outro²⁵. A reiteração da segurança jurídica no âmbito tributário, por meio de normas específicas, portanto, “adensa o sentido” da segurança jurídica²⁶.

A importância da segurança jurídica no Direito Tributário revela-se pelo fato de que as normas tributárias atuam como “leis interventivas” (*Eingriffsgesetze*), na medida em que, direta ou indiretamente, atuam sobre a liberdade dos contribuintes, reduzindo a sua esfera privada, e atingindo seus direitos de liberdade, propriedade, dignidade e outros bens conforme seu âmbito de atuação²⁷. Assim, quanto maior a interferência de um determinado ramo do Direito e de determinada norma à liberdade e aos direitos fundamentais em geral, maior a exigência de segurança jurídica com relação a estas normas, isto é, maior a exigência de que estas normas sejam conhecidas e claras, as suas consequências sejam calculáveis e previsíveis e que o cidadão possa confiar em sua preservação (e, principalmente, nas suas consequências).

Por esta razão, no caso do Direito Tributário, este relevo se mostra reconhecido pela própria Constituição, que estabelece regras tributárias específicas tendo como finalidade assegurar a previsibilidade e o ideal de não surpresa em geral para os cidadãos. As regras de anterioridade e de irretroatividade, peculiares às normas tributárias, expressam este reconhecimento e a função atribuída pela Constituição à segurança jurídica no âmbito no Direito Tributário: a de instrumentalizar e assegurar o respeito à dignidade do contribuinte, garantindo-lhe que não será surpreendido em sua liberdade de atuação por normas não previsíveis e calculáveis e de que tem o direito assegurado a se planejar, o que explica, por exemplo, a exigência de anterioridade de exercício e a anterioridade nonagesimal²⁸. Embora isso seja relevante para a pessoa física, enquanto entidade capaz

²⁵ Sobre o tema, vide: ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2021, p. 261; 298; 560.

²⁶ BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 22. São Paulo: Dialética, 1997, p. 14-29 (25).

²⁷ LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015, p. 136.

²⁸ LEÃO, Martha. Fundamentos constitucionais da tributação. In: SILVA, Fábio Pereira da; PINTO, Alexandre Evaristo; PITMAN, Arthur (org.). *Manual de gestão tributária: teoria e prática*. 1. ed. Barueri: Atlas, 2023. v. 1, p. 1-30 (16).

de autonomamente realizar negócios e recolher tributos, se mostra ainda mais pertinente com relação às pessoas jurídicas, enquanto entidades que atuam no mercado econômico e cuja existência tem como finalidade a realização de negócios jurídicos. Assim é que Xavier destaca que o relevo da segurança jurídica no Direito Tributário não decorre apenas da importância atribuída à segurança jurídica em geral, que é suscetível de várias graduações, consoante a natureza dos interesses a que respeita, mas reside principalmente na sua necessária conexão com o tipo de sistema econômico em que vigora. Em um sistema econômico que tenha como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, torna-se indispensável afastar fatores que possam ser traduzidos em incertezas econômicas suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa, designadamente a insegurança jurídica²⁹.

Para o caso examinado neste trabalho importa de maneira direta as regras relativas à anterioridade. A anterioridade é uma regra que tem como finalidade garantir o conhecimento antecipado da norma. Ela visa à implementação do sobreprincípio da segurança jurídica, de modo que o contribuinte não seja surpreendido com exigência tributária inesperada. Como destaca Carrazza, a anterioridade paralisa a eficácia da norma que institui ou majora tributo, de modo que sua produção de efeitos fica vinculada ao exercício financeiro seguinte ou ao período de 90 dias, oferecendo previsibilidade aos contribuintes para se planejarem diante de novas exações³⁰. É, novamente, a segurança jurídica que exige a realização de um estado de calculabilidade, que significa a capacidade de o cidadão antecipar as consequências atribuíveis pelo Direito a fatos ou atos, de modo que a consequência efetivamente aplicada no futuro se situe dentro daquelas alternativas antecipadas no presente. Por isso, a calculabilidade é definida como capacidade de antecipar o espectro de consequências alternativamente aplicáveis a atos ou fatos e o espectro de tempo dentro do qual a consequência será efetivamente aplicada. Para haver calculabilidade, portanto, é necessário anterioridade: ela é a salvaguarda contra a surpresa, exigindo periodicidade, de modo a permitir certa consistência ao presente³¹. A anterioridade periodiza o tempo, dando-lhe uma unidade, protegendo os eventos que ocorram dentro desta unidade contra as alterações legais que venham a ser editadas neste período³².

Também há uma relação importante entre a anterioridade e o princípio da legalidade tributária (art. 5º, II e art. 150, I, da CF). Se a legalidade, com a impo-

²⁹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 50.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 163.

³¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2021, p. 635.

³² FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 65. São Paulo: Dialética, fev. 2001, p. 123-131 (125).

sição de lei, determina que a tributação deve ser decidida de maneira representativa, a anterioridade expressa a ideia de que a norma seja conhecida antes de sua produção de efeitos, para que os contribuintes planejem suas atividades sabendo como serão onerados. A aplicação dessas duas garantias é harmônica com os princípios do Estado de Direito, evitando ações improvisadas, irresponsáveis ou imediatistas na política tributária³³. Assim, dentre as várias concepções da segurança jurídica, uma delas seria a possibilidade de prever a reação dos órgãos jurídicos ao comportamento dos cidadãos – e no caso do Direito Tributário, dos contribuintes. Desse modo, nas palavras de Ávila, a proibição da instituição ou majoração abrupta de um tributo, além de contribuir em relação à previsibilidade, em razão da possibilidade de antecipação ao conteúdo normativo, “contribui para a promoção da inteligibilidade do ordenamento jurídico, já que o contribuinte tem mais condições de compreender o conteúdo das normas jurídicas a que deverá obedecer”³⁴.

De modo semelhante, Menke apresenta estudo específico acerca da anterioridade, relacionando-a também como outros princípios, como a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF). Considerando que a existência digna de um ser humano estaria condicionada à autonomia da razão, o indivíduo que é prejudicado por um ato restritivo de direito que altere efeitos jurídicos relacionados ao seu comportamento acaba tendo sua autonomia prejudicada, por não haver um exercício planejado de um direito³⁵. O autor também relaciona a anterioridade ao princípio da livre iniciativa (art. 1º, IV, da CF), à liberdade de profissão (art. 5º, XIII, da CF), à liberdade de exercício de atividade econômica (art. 170, parágrafo único, da CF) e ao direito à propriedade privada (art. 5º, XXI, XXIII e art. 170, II e III, da CF), pois ao considerar que os tributos representam ônus aos contribuintes, a surpresa na tributação feriria todos esses princípios, especialmente no âmbito empresarial, uma vez que não se poderia dispor da propriedade e planejar a atividade empresarial com autonomia com a majoração tributária ocorrendo sem um aviso prévio³⁶.

Para dar efetividade a esta garantia, o texto constitucional previa originalmente apenas a anterioridade de exercício financeiro, ao estabelecer que os impostos não podem ser exigidos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido editada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, inciso III, alínea *b*). Essa situação poderia, em tese, autorizar a edição de uma norma que instituísse ou

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Grupo Gen, 2022, p. 150.

³⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2021, p. 254.

³⁵ MENKE, Cassiano. Anterioridade tributária material na Constituição Federal de 1988: das regras ao princípio jurídico. *Revista Direito Tributário Atual* v. 34. São Paulo: IBDT, 2015, p. 41-69 (50).

³⁶ MENKE, Cassiano. Anterioridade tributária material na Constituição Federal de 1988: das regras ao princípio jurídico. *Revista Direito Tributário Atual* v. 34. São Paulo: IBDT, 2015, p. 53-54.

majorasse tributo sendo publicada no dia 31 de dezembro e tendo vigência a partir do dia 1º de janeiro do ano subsequente, surpreendendo ainda o contribuinte. Como destaca Schoueri, durante décadas, era comum que fossem aprovadas normas no final de dezembro para que vigorassem já no ano seguinte³⁷. Tal situação ocasionou o julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 244.414 pelo Supremo Tribunal Federal, que versava sobre a eficácia de norma publicada no *Diário Oficial* no dia 31 de dezembro de 1991, mas cuja disponibilização para os assinantes do *Diário Oficial* apenas ocorreu no dia 2 de janeiro de 1992. Nesse julgamento, a data da publicação da norma no *Diário Oficial* foi considerada como parâmetro, de modo que a cobrança do tributo já no ano de 1992 foi considerada válida³⁸.

Em virtude disso, incluiu-se na Constituição, a partir da Emenda Constitucional n. 42/2003, também a anterioridade nonagesimal, que exige antecedência mínima de 90 (noventa) dias para a instituição ou majoração de tributos (art. 150, inciso III, alínea *c*). Esta medida foi adotada exatamente porque se percebeu que a regra da anterioridade de exercício vinha perdendo seu conteúdo valorativo – de proteção contra aumentos inesperados da carga tributária –, passando os vários poderes legislativos a apenas assegurar a aprovação das leis tributárias no final do ano, muitas vezes de modo apressado e sem qualquer consideração com o contribuinte³⁹.

Para o tema aqui analisado, importa ainda destacar que essas garantias não são excludentes, mas sim somadas. Tanto isso é verdadeiro que o constituinte derivado de modo expresso consignou no texto constitucional que a aplicação da anterioridade nonagesimal deveria ser realizada “observado o disposto na alínea *b*”, ou seja, sem se desconsiderar também a aplicação da garantia da anterioridade anual. Destaca-se que essas limitações ao exercício do poder de tributar são tidas como garantias fundamentais dos contribuintes, configurando inclusive dentre o rol das cláusulas pétreas, de acordo com a própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁴⁰.

3.2. A indevida flexibilização da anterioridade anual pelo Supremo Tribunal Federal

Em que pese todo o exposto até aqui e a importância da anterioridade para a garantia dos direitos fundamentais dos contribuintes na relação tributária com o Estado, a decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal terminou por afastar

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 186.

³⁸ BRASIL, STF, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 244.414, Relator Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 19.10.1999.

³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 269.

⁴⁰ BRASIL, STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939/DF, Relator Ministro Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 15.12.1993.

a aplicação da anterioridade anual das regras relativas ao Difal de ICMS. Para justificar essa decisão, a maioria dos Ministros entendeu que as referidas regras não apresentariam natureza de obrigação tributária, mas sim de mera repartição de receitas. A fundamentação não se sustenta por duas singelas razões.

Em primeiro lugar, porque não é verdadeira a afirmação de que as regras de Difal tratam simplesmente de repartição de receitas. As regras de Difal tratam da competência para a própria cobrança do tributo sobre a circulação de mercadorias, definindo não apenas aspectos pessoais novos (tanto ativos como passivos), como aspectos locais e quantitativos próprios, diferentes daqueles até então existentes no ordenamento jurídico brasileiro. Tanto isso é verdadeiro que foi necessária emenda à Constituição e lei complementar nova para, de um lado, autorizar a sua cobrança e, de outro, regulamentá-la, tendo em vista que as regras até então existentes na legislação não tratavam dessa obrigação tributária.

Em segundo lugar, a conclusão alcançada pelo Supremo Tribunal Federal acerca da inaplicação da anterioridade anual ao caso também se mostra incoerente com a própria jurisprudência firmada pelo Tribunal sobre essa matéria, ao ter definido, em momento anterior, pela necessidade de lei complementar exatamente em virtude da existência de obrigação tributária nova. Retoma-se, porque fundamental: no julgamento da ADI n. 5.469 e no julgamento do Tema de Repercussão Geral n. 1.093, a conclusão pela exigência de lei complementar teve como fundamento exatamente o reconhecimento de que o Difal caracterizar-se-ia como nova hipótese de incidência tributária, por alterar a sujeição passiva do ICMS incidente em operações e prestações de serviços interestaduais destinados a consumidores finais não contribuintes do imposto⁴¹. A regulamentação federal dessa nova relação jurídico-tributária, portanto, ocorreu com a Lei Complementar n. 190/2022, que além de determinar o contribuinte dessa exação, também determinou aspectos materiais, temporais e espaciais da materialidade do Difal, alterando a Lei Complementar n. 87/1996.

Assim, verifica-se evidente falta de coerência na decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 7.066, n. 7.078 e n. 7.070 relativamente à inaplicabilidade da anterioridade anual ao Difal. A coerência é um postulado normativo. Coerência, do ponto de vista semântico, conota a ideia de “qualidade, condição ou estado de harmonia entre dois fatos ou duas ideias; relação harmônica/conexão”⁴². Não há um descompasso entre esta definição semântica e o postulado da coerência para o Direito. Conforme Bracker, “um conjunto de sentenças é substancialmente coerente se

⁴¹ BRASIL, STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.469, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 12.02.2021; BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 1.287.019, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 24.02.2021.

⁴² HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009, p. 488.

houver uma conexão positiva entre seus elementos”⁴³. Coerência não significa apenas consistência lógica, não obstante esta faça parte da ideia de coerência. Trata-se de uma exigência maior que esta e que pode ser observada em graus. Nessa linha, Peczenick destaca que “quanto mais as declarações pertencentes a uma dada teoria se aproximam de uma estrutura de suporte perfeita, mais coerente esta teoria”⁴⁴. De modo semelhante, Ávila destaca que um conjunto de proposições se qualifica como coerente se preenche os requisitos de (i) consistência e (ii) completude. De um lado, consistência significa ausência de contradição: um conjunto de posições é consistente se não contém, ao mesmo tempo, uma proposição e sua negação. De outro lado, completude significa a relação de cada elemento com o restante do sistema, em termos de integridade (o conjunto de proposições contém todos os elementos e suas negações) e de coesão inferencial (o conjunto de proposições contém suas próprias consequências lógicas)⁴⁵.

O tema aqui analisado, portanto, possui um problema de *consistência*, na medida em que as duas interpretações apresentadas pelo Supremo Tribunal Federal às mesmas regras são incompatíveis entre si, de tal sorte que sendo uma verdadeira, a outra necessariamente terá de ser falsa. Explica-se: se, no primeiro momento, o Tribunal entendeu pela exigência de lei complementar específica exatamente em virtude do fato de que as regras relativas ao Difal criavam obrigações tributárias *novas*, com aspectos distintos da obrigação tributária referente ao ICMS já existente; não poderia, em um segundo momento (apenas dois anos depois, diga-se de passagem) entender que essas mesmas regras, para fins de aplicação das limitações constitucionais ao poder de tributar, não seriam obrigações tributárias *novas*. Essas duas interpretações são absolutamente incompatíveis entre si e não podem, ao mesmo tempo, subsistir no mesmo ordenamento jurídico. O dever de coerência implica a proibição de reconhecimento de validade de duas normas contraditórias. Veja-se que sequer foi reconhecida a alteração da sua própria jurisprudência pela Corte, por meio de apresentação de novas razões que justificassem a superação do seu precedente, agravando ainda mais a insegurança jurídica decorrente da desconsideração das suas próprias decisões anteriores.

Considerações finais

As considerações anteriores demonstram a insegurança jurídica que permeia a relação jurídico-tributária no Brasil. Depois de uma série de mudanças legislativas, em 2022, finalmente foi editada a lei complementar destinada a regular a incidência do Difal de ICMS sobre as operações e prestações de serviços interestaduais destinados a consumidores finais não contribuintes do imposto.

⁴³ BRACKER, Susanne. *Kohärenz und juristische interpretation*. Kiel: Nomos Verlagsgesellschaft, 2000, p. 194.

⁴⁴ PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. 2. ed. Dordrecht: Springer, 2008, p. 132.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 169-170.

Essa nova lei, contudo, trouxe novas divergências, em virtude da discussão imposta sobre a produção de seus efeitos, considerando a menção expressa apenas acerca do cumprimento da anterioridade nonagesimal.

Embora o tema relativo ao Difal já tivesse sido enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal relativamente a outros diplomas normativos acerca da matéria, inclusive com a decisão expressa acerca da exigência de lei complementar para uniformizar a legislação sobre o tema e apresentar os aspectos dessa nova obrigação tributária na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.469⁴⁶, a nova decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal altera seu próprio posicionamento, a fim de justificar a aplicação já em 2023 da nova legislação, nada obstante o descumprimento da anterioridade anual. O que antes foi considerado como obrigações tributárias novas, dependentes de lei complementar própria, agora foi tido apenas como normas financeiras, vinculadas à mera partilha de receita entre os Entes e, nesse sentido, não sujeitas às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Infelizmente, essa não é uma decisão isolada. A garantia da anterioridade já havia sido objeto de mitigação em decisão cautelar referendada pelo Plenário também em 2023, acerca da falta de cumprimento da anterioridade nonagesimal pelo Decreto n. 11.374/2023. O caso tratava da revogação do Decreto n. 11.322, editado em 30 de dezembro de 2022, pela Presidência da República, que reduziu pela metade as alíquotas das contribuições ao PIS e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras (de 0,65% para 0,33% e de 4% para 2%, respectivamente). A norma estabelecia a data de vigência a partir de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2023. Em 1º de janeiro de 2023, contudo, o novo Presidente editou o Decreto n. 11.374/2023, com vigência *imediata*, revogando o Decreto anterior e determinando a aplicação dos índices anteriores (0,65% e 4%), previstos no Decreto n. 8.426/2015. Instigado a manifestar-se sobre o tema na Ação Direta de Constitucionalidade n. 84, o Plenário do Supremo Tribunal Federal suspendeu todas as decisões judiciais do país que suspendiam a eficácia do novo Decreto e determinavam o cumprimento da anterioridade nonagesimal para a revogação do benefício fiscal concedido pelo Decreto anterior. Entenderam os Ministros que a anterioridade aqui deveria ser ponderada com o fato de que o benefício fiscal sequer teria entrado em vigor, porquanto sua revogação teria acontecido no mesmo dia do início da sua produção de efeitos⁴⁷. Não se considerou a inexistência de qualquer exceção nesse sentido no texto constitucional.

Ambos os casos são paradigmáticos ao demonstrarem a falta de capacidade das garantias asseguradas pela Constituição aos contribuintes de efetivamente

⁴⁶ BRASIL, STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.469, Relator Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 12.02.2021; BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 1.287.019, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 24.02.2021.

⁴⁷ BRASIL, STF, MC na Ação Direta de Constitucionalidade n. 84, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 09.05.2023.

constrangerem, como limites intransponíveis, a atuação do Estado sobre seus direitos fundamentais. Em ambas, a maioria dos Ministros entendeu que as regras de anterioridade (nesse caso, a anual; naquele, a nonagesimal) deveriam ser reconstruídos como normas principiológicas sujeitas à ponderação com outras finalidades, não necessariamente normativas. É paradigmático nesse sentido que o próprio informativo do Supremo Tribunal Federal, ao relatar a divergência existente sobre o Difal e os argumentos defendidos pelos Estados para a inaplicabilidade da anterioridade anual mencionem apenas a necessidade arrecadatória desses Entes Federados:

“Em dezembro de 2021, foi aprovada a LC 190, mas a sanção presidencial ocorreu apenas em 4 de janeiro de 2022, o que deu origem à discussão sobre o início de sua vigência. *De um lado, associações da indústria e comércio (contribuintes) defendiam que a cobrança só poderia ser exigida em 2023. Do lado oposto, os Estados apontavam preocupação com a queda na arrecadação sem a cobrança do Difal em 2022.*”⁴⁸ (Destques nossos)

A situação demonstra que, infelizmente, talvez os fundamentos jurídicos não sejam mais suficientes para a plena aplicabilidade da Constituição nem mesmo pelo seu guardião – o Supremo Tribunal Federal.

Referências

- ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Fundamentos e impactos da adoção do princípio do destino na tributação do consumo no Brasil. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURRETZ, Tadeu. *Direito tributário. Estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri*. São Paulo: IBDT, 2023.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2023.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2021.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 22. São Paulo: Dialética, 1997.
- BRACKER, Susanne. *Kohärenz und juristische interpretation*. Kiel: Nomos Verlagsgesellschaft, 2000.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 19. ed. Salvador: JusPodivm/São Paulo: Malheiros, 2022.

⁴⁸ Informativo do Supremo Tribunal Federal disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=521003&ori=1>. Acesso em: 05 dez. 2023.

- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. São Paulo: Grupo Gen, 2022.
- E-BIT NIELSEN. Webshoppers. 27. ed. 2012. Disponível em: https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/WebShoppers_27a_edicao.pdf.
- E-BIT NIELSEN. Webshoppers. 47. ed. 2023. Disponível para solicitação em: <https://company.ebit.com.br/webshoppers/webshoppersfree>.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 65. São Paulo: Dialética, fev. 2001.
- FONSECA, Ricardo C.; BORGES, Djalma F. Tributação interestadual do ICMS e adoção do princípio do destino. *Revista de Administração Pública* v. 39, n. 1, 2005.
- GAMEIRO, Mariel Orsi; SANTOS, Mariane Andreia Cardoso dos Santos. O princípio do destino e o ICMS na expectativa de uma reforma tributária no Brasil. In: CUNHA, Ivan Luduvic *et al* (org.). *Reforma tributária brasileira*. Belo Horizonte: D'Placido, 2019.
- HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.
- JORGE, Alexandre Teixeira. Aspectos controvertidos do diferencial de alíquotas do ICMS: a questão da reserva de Lei Complementar. *Revista Direito Tributário Atual* v. 46. São Paulo: IBDT, 2020.
- LEÃO, Martha. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015.
- LEÃO, Martha. Fundamentos constitucionais da tributação. In: SILVA, Fábio Pereira da; PINTO, Alexandre Evaristo; PITMAN, Arthur (org.). *Manual de gestão tributária: teoria e prática*. 1. ed. Barueri: Atlas, 2023. v. 1.
- MENKE, Cassiano. Anterioridade tributária material na Constituição Federal de 1988: das regras ao princípio jurídico. *Revista Direito Tributário Atual* v. 34. São Paulo: IBDT, 2015.
- NOGUEIRA, Adma Felícia Barbosa Murro. *E-commerce: aspectos tributários sob a perspectiva brasileira*. In: FARIA, Renato Vilela; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; SILVEIRA, Ricardo Maitto da (coord.). *Tributação da economia digital – desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. 2. ed. Dordrecht: Springer, 2008.
- SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo. O regime jurídico do ICMS no *e-commerce*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação e novas tecnologias*. São Paulo: Foco, 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.
- SEBRAE. 3ª Pesquisa Nacional de Varejo On-line. 3. ed. 2016. Disponível em: [https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/3%C2%BA%20Pesquisa%20do%20Varejo%20Online%20-%20VERSA%CC%82O%20FINAL%20SEBRAE%20\(1\).pdf](https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/3%C2%BA%20Pesquisa%20do%20Varejo%20Online%20-%20VERSA%CC%82O%20FINAL%20SEBRAE%20(1).pdf).
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.