

O diferencial de alíquota do ICMS e a anterioridade nas decisões do Supremo Tribunal Federal no Brasil¹

The ICMS rate differential and the precedence in the decisions of the Federal Supreme Court in Brazil

Mariana Barboza Baeta Neves Matsushita²

Lauro Ishikawa³

Diógenes Faria de Carvalho⁴

¹ Recebido em: 11/4/2022. Aprovado em: 9/6/2022.

² Professora e Coordenadora de Educação Continuada da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie- UPM - São Paulo/SP; Doutora e Mestre pela PUC/SP ambos com bolsa de estudos, pela CAPES e CNPq respectivamente; DEA - *Diploma de Estudios Avanzados pela Universidad de Barcelona - España*; *Posgrado en Derecho Tributario Internacional - Universidad de Barcelona - España*; MILE - *Master in International Law and Economics - World Trade Institut - Bern Universität - Switzerland*; Advogada. E-mail: mariana@baetaneves.adv.br

³ Doutor e mestre em Direito das Relações Sociais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; pós-doutor pela Universidade de Salamanca, Espanha; professor da graduação em Direito, professor e coordenador adjunto do programa de pós-graduação stricto sensu da Faculdade Autônoma de Direito - FADISP, São Paulo; bolsista da Fundação Nacional de Desenvolvimento do Ensino Superior Particular - FUNADESP, Brasília; advogado em São Paulo. E-mail: lauro.ishikawa@unialfa.com.br

⁴ Pós-doutorado em direito do consumidor pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), sob a supervisão da Professora Dra. Cláudia Lima Marques. Doutorado em psicologia (Economia comportamental) pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUCGO), sob a orientação do Professor Dr. Cristiano Coelho. Mestrado em Direito Econômico pela Universidade de Franca - SP (UNIFRAN), sob a orientação do Prof. Doutor Mário de Camargo Sobrinho. Diploma de Direito Europeu pela Universidade de *Savoie Mont Blanc - Chambéry/França*. Advogado, consultor e sócio do GMPR Advogados Associados. É Professor Associado da Universidade Federal de Goiás (UFG). É professor efetivo da Pontifícia Universidade Católica de Goiás - (PUCGO) desde 2009. É professor na Universidade Salgado de Oliveira (UNIVERSO) desde 2004. É professor no Centro Universitário Alves Faria (UNIALFA/FADISP) desde 2015. É professor do Instituto de Pós-Graduação e Graduação (IPOG) desde 2018. Integra o quadro de professores permanentes do Mestrado em Direito Constitucional Econômico do Centro Universitário Alves Faria (UNIALFA/FADISP), onde desenvolve pesquisa com bolsa da FUNADESP. Professor Colaborador do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito Agrário (PPGDA) da Universidade Federal de Goiás. Professor convidado em vários cursos de Pós-Graduação em Direito lato sensu, como na Especialização em Direito do Consumidor e Direitos Fundamentais, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), desde 2015. E-mail: diogenes.carvalho@unialfa.com.br

Resumo

Este artigo tem como finalidade a análise da (in)constitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS no período de 2022, à luz da anterioridade, no ordenamento jurídico brasileiro. Em primeiro lugar, buscou-se a elucidação dos elementos constitucionais que delimitam a abrangência da incidência do ICMS e do seu diferencial de alíquota, bem como o contexto econômico que ensejou a reforma constitucional para prever a referida exação. Após, verificou-se as nuances do Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF e a necessidade de Lei Complementar para a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS. Neste momento, fez-se uma breve exposição do cenário normativo em que se deu a decisão do Supremo Tribunal Federal, bem como o mecanismo criado pelo ordenamento jurídico para validar a cobrança do diferencial de alíquota. No momento seguinte, examinou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a anterioridade, bem como trouxe-se doutrina que comenta o tema, com especial atenção ao método da proporcionalidade, adotado por Robert Alexy. Por fim, apontou-se a forma pela qual deve ser enfrentada a questão, considerando a jurisprudência pretérita do Supremo Tribunal Federal.

Palavras-chave: Anterioridade. Diferencial de Alíquota. ICMS. Supremo Tribunal Federal do Brasil. Robert-Alexy.

Abstract

The purpose of this article is to analyze the (in)constitutionality of the collection of the ICMS rate differential in the period 2022, considering the anteriority, in Brazil. First, it seeks the elucidation of the constitutional elements that delimit the scope of the ICMS levy and its rate differential, as well as the economic context that gave rise to the constitutional reform to provide for the mentioned tax. Afterwards, the nuances of the Extraordinary Appeal No. 1.287.019/DF and the need of a Complementary Law for the collection of the ICMS rate differential is verified. At this point, a brief exposition is made of the normative scenario in which the Supreme Court's decision took place, as well as the mechanism created by the legal system to validate the collection of the rate differential. Next, the case law of the Federal Supreme Court on anteriority is examined, as well as the doctrine commenting on the subject, with special attention to the proportionality method adopted by Robert Alexy. Finally, the way in which the issue should be faced will be pointed out, considering the past jurisprudence of the Federal Supreme Court.

Keywords: Brazilian's Federal Supreme Court. ICMS. Rate differential. Tax-anteriority.

Introdução

O diferencial de alíquota do imposto incidente sobre circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) é tema que ganhou relevante destaque nos debates jurídico-tributárias nos últimos tempos. Após 2015, quando o Congresso Nacional editou a Emenda Constitucional nº 87/2015⁵, contribuintes e Estados travaram notáveis discussões judiciais acerca do alcance e da forma que a cobrança do diferencial de alíquota deveria tomar. Isto porque, até 2022, não existia qualquer Lei Complementar nacional que regulamentasse a referida cobrança, de tal sorte que os Estados se valiam apenas da existência de um Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para fundamentar a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS.

A referida controvérsia teve fim com o julgamento em definitivo do Recurso qual o Supremo Tribunal Federal estabeleceu que a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS dependeria de Lei Complementar que regulamentasse as principais características desta exação.

Assim, para viabilizar a cobrança, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar nº 190/2022⁶, promulgada em 4º de janeiro de 2022. Nada obstante, em que pese a necessidade de se observar a anterioridade nonagesimal e anual, diversos Estados já começaram a cobrar o diferencial de alíquota do ICMS logo após a promulgação da referida Lei Complementar. A problemática posta neste artigo, portanto, consiste na verificação, à luz da anterioridade nonagesimal e anual, de se a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS no começo do ano de 2022 é constitucional.

Para tanto, faz-se uma breve exposição dos principais aspectos do ICMS na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88)⁷, bem

⁵ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 87**, de 16 de abril de 2015. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

⁶ BRASIL. **Lei Complementar nº 190**, de 04 de janeiro de 2022. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp190.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

como os dispositivos inseridos e modificados no texto constitucional pela EC nº 87/2015. Ademais, neste primeiro tópico, demonstra-se a motivação da instituição do diferencial de alíquota do ICMS.

Após, realiza-se um exame dos argumentos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF⁸, com vistas a verificar quais elementos foram considerados pela Suprema Corte na formação de sua decisão e o porquê se optou pela necessidade de Lei Complementar para a cobrança do diferencial de alíquota. Ainda, analisa-se o teor da Lei Complementar nº 190/2022, que estabeleceu as normas gerais e dirimiu os conflitos de competência inerentes à cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, bem como busca-se identificar se as leis estaduais que tratam sobre a referida exação antes da promulgação da Lei Complementar nº 190/2022⁹ podem ter sua validade jurídica reconhecida somente após a entrada em vigor da referida Lei Complementar.

Após, faz-se uma digressão sobre a hermenêutica constitucional adotada pelo Supremo Tribunal Federal ao tratar sobre a anterioridade tributária, evidenciando a forma pela qual a referida Corte tem julgado casos de relevante destaque para os entes Federados. Neste particular, toma-se como premissa a utilização pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que meramente retórica, da teoria dos princípios de Robert Alexy para a solução de casos envolvendo direitos fundamentais dos contribuintes.

Por fim, com base nas formulações realizadas no tópico anterior sobre a maneira de o Supremo Tribunal Federal interpretar a anterioridade, apresenta-se um caminho adequado para a resolução da celeuma posta neste artigo.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.287.019**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 24 fev. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 10 ago. 2022.

⁹ BRASIL. **Lei Complementar nº 190**, de 04 de janeiro de 2022. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp190.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

1. O diferencial de alíquota do ICMS na CRFB/88

O presente tópico analisa os dispositivos constitucionais que preveem o ICMS e o seu diferencial de alíquota, bem como aponta as mudanças constitucionais e os fatos econômicos que a ensejaram.

O ICMS tem previsão no artigo 155, inciso II da CRFB/88¹⁰. As regras gerais sobre as características do tributo foram dispostas na Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir). Observa-se, do texto constitucional e do teor da Lei Kandir, que o ICMS incidirá em todas as operações de circulação (jurídica) de mercadorias, de forma que incumbe ao referido tributo, de modo geral, a tributação do consumo de mercadorias no Brasil.

A disposição constitucional do ICMS é assaz detalhista, fato revelador do cuidado do constituinte em tratar sobre o Sistema Constitucional Tributário. É dizer, a CRFB/88 possui diversos dispositivos que, de forma direta ou indireta, atuam na composição da regra-matriz de incidência do ICMS. Além do diferencial de alíquota, o texto constitucional traz uma série de outras regras e princípios que servirão de supedâneo para o intérprete formar a noção normativa da abrangência da incidência do ICMS. Neste contexto, Carrazza¹¹ afirma que o ICMS é um tributo que alberga três fatos econômicos distintos, quais sejam: (i) imposto incidente sobre a circulação de mercadorias, (ii) o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, e (iii) o imposto incidente sobre a prestação de serviço de comunicação e adverte “a fórmula adotada pela Constituição de 1988 de colocar impostos diferentes sob o mesmo rótulo, além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto científico, está, na prática, causando algumas confusões”¹². Isto porque, sustenta Carrazza, a legislação ordinária tem dispensado “o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar”¹³.

¹⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

¹² CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 43.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. pp. 755-756

Neste particular, a CRFB/88 não prevê a tributação de mercadorias por meio de ICMS, mas, sim, visa a “a tributação das “operações relativas à circulação de mercadorias”, isto é, das operações que têm mercadorias por objeto”¹⁴. Veja-se que “circulação” e “mercadorias” são termos que “qualificam as operações tributadas” pelo ICMS, de forma que somente as operações jurídicas relativas à circulação de mercadoria é que podem ser tributadas pelo ICMS¹⁵. Neste ponto, Carrazza salienta que a caracterização de uma operação mercantil é evidenciada por quatro requisitos básicos: (i) a operação deve ser regida pelo direito comercial, (ii) seja realizada “num contexto de atividades empresariais (visando, portanto, a resultados econômicos)”; (iii) vise, precipuamente, o auferimento de lucro; e (iv) “tenha por objeto uma mercadoria (bem móvel corpóreo destinado ao comércio)”¹⁶.

Assim, nas operações de circulação de mercadoria entre contribuintes do tributo, isto é, entre pessoas que adquirem mercadorias para a sua futura comercialização ou integração em processo produtivo, o adquirente recebe, em conjunto com a mercadoria, o crédito relativo ao ICMS apurado na operação, com vistas a concretizar o regime da não-cumulatividade, insculpido no inciso I, do § 2º, o artigo 155 da CRFB/88¹⁷. Já nas operações entre contribuintes e não contribuintes do ICMS, o adquirente da mercadoria assume o ônus financeiro da tributação, porquanto o valor imposto compõe o valor total da operação. Neste contexto, nas operações estaduais, a alíquota do ICMS é determinada pelo Estado em que ocorre a circulação; nas operações estaduais, a alíquota é de 4% (para circulação de mercadorias importadas, independentemente da origem ou do destino), 7% (para circulação de mercadorias cujo remetente esteja localizado nos Estados do Sul ou do Sudeste, exceto Espírito Santo, e o destinatário das mercadorias esteja localizado nos Estados do Norte, Nordeste ou no Espírito Santo, com exceção de mercadorias importadas), e 7% (para as demais situações).

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 44-45.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 44-45.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 44-45.

¹⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

No caso das operações interestaduais entre contribuintes e não contribuintes, o remetente da mercadoria é responsável pelo recolhimento do valor referente à diferença da alíquota interestadual e a alíquota interna (diferencial de alíquota). Mais especificamente, nas operações cujo destinatário seja consumidor final, o vendedor (remetente) deverá pagar ao Estado de destino o valor da diferença entre a alíquota interestadual (4%, 7% ou 12% a depender do caso) e a alíquota interna (em geral, os Estados adotam a alíquota interna de 18%). Assim, numa venda cujo remetente esteja localizado, por exemplo, no Estado de São Paulo e o destinatário consumidor final esteja localizado no Estado da Bahia, a alíquota interestadual será de 7%, e incumbirá ao remetente da mercadoria o recolhimento do valor da diferença entre a alíquota interestadual (7%) e a alíquota interna no Estado da Bahia (18% via de regra¹⁸). Logo, se o valor da operação for de R\$ 100,00 (cem reais), o remetente recolherá ao Estado de São Paulo o valor de R\$ 7,00 (sete reais) e ao Estado da Bahia, R\$ 11,00 (onze reais). Essa forma de tributação, chamada de diferencial de alíquota, foi criada pela Emenda Constitucional nº 87/2015¹⁹, cuja finalidade consistiu na tentativa de se combater a guerra fiscal entre os Estados, de forma a garantir ao Estado onde esteja localizado o destinatário da mercadoria uma parcela do ICMS incidente sobre a operação²⁰. De acordo com Roque Antônio Carrazza, o diferencial de alíquota tem a intenção de dividir as receitas tributárias entre os Estados da federação:

Nele já notamos o propósito de repartir entre os Estados produtores e consumidores o montante de ICMS devido nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidores finais que sejam contribuintes deste imposto (isto é, que, pelas atividades que desempenham, tenham o dever de escriturar os livros fiscais, neles registrando operações mercantis e as prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação realizadas).²¹

¹⁸ Nos termos do artigo 15, inciso I, alínea “a”, da Lei Estadual da Bahia nº 7.014/1996. ESTADO DA BAHIA (BRASIL). **Lei Estadual** nº 7014, de 05 de dezembro de 1996. Disponível em: http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/Lei701496_comnotas.pdf. Acesso em: 10 ago. 2022.

¹⁹ BRASIL. **Emenda Constitucional** nº 87, de 16 de abril de 2015. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 491.

²¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020. p. 493.

Em suma, o presente tópico tentou delinear os principais aspectos do ICMS e do diferencial de alíquota, bem como a estrutura normativa que sustenta a sua incidência. Neste contexto, viu-se que o ICMS incide sobre três fatos econômicos distintos, quais sejam, operação relativa à circulação de mercadorias, prestação de serviços de comunicação e prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual. Em relação especificamente ao tema deste artigo, nas operações interestaduais relativas à circulação de mercadorias cujo destinatário não seja contribuinte do ICMS, o vendedor da mercadoria é competente pelo recolhimento do diferencial de alíquota, que será calculado por meio da diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna do Estado de destino.

2. Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF – necessidade de lei complementar para tratar sobre o diferencial de alíquota do ICMS

Este tópico apresenta os argumentos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF,²² cujo conteúdo reconheceu a necessidade de Lei Complementar para a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS. Ainda, buscará apresentar os principais aspectos da Lei Complementar nº 190/2022²³, que justamente suprimiu a lacuna existente, bem como a relação das legislações estaduais com a referida Lei Complementar.

Logo após a entrada em vigor da EC nº 87/2015²⁴, o CONFAZ editou o Convênio nº 93/2015, que “Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada”²⁵. O referido

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.287.019**.

²³ BRASIL. **Lei Complementar nº 190**, de 04 de janeiro de 2022. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp190.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

²⁴ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 87**, de 16 de abril de 2015. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

²⁵ CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Convênio nº 93, de 17 de setembro de 2015. **Convênio ICMS 93**. Brasília, DF, 17 set. 2015. Disponível em:

Convênio tinha como finalidade regulamentar, no território nacional, a aplicação do diferencial de alíquota do ICMS. Verificando o teor do ato normativo editado pelo CONFAZ, observa-se a criação de verdadeiras “normas gerais em matéria de legislação tributária”, porquanto a redação do Convênio determinava as hipóteses da incidência do diferencial de alíquota do ICMS, a forma de cálculo do imposto, o meio de recolhimento, dentre outros temas gerais.

Entretantes, a utilização de Convênio²⁶ – ato normativo infralegal – para a regulamentação de normas gerais sobre direito tributário e dispor sobre o conflito de competência é conduta flagrantemente inconstitucional, porquanto a CRFB/88, em seu artigo 146, inciso III, reserva à lei complementar o estabelecimento de “normas gerais em matéria de legislação tributária”. A referida inconstitucionalidade do Convênio 93/2015 foi apontada pelo Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF, afetado pela sistemática da repercussão geral (Tema 1093), oportunidade na qual o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”²⁷.

Mais especificamente, de acordo com o Supremo Tribunal Federal, a incidência do diferencial de alíquota somente seria possível após a edição de Lei Complementar de âmbito nacional que regulamentasse o tema, porquanto trata-se de questão geral de direito tributário e afeita à repartição de competência entre os entes federados. Em outras palavras, a mera previsão constitucional da possibilidade de incidência do diferencial de alíquota do ICMS sobre as operações interestaduais relativas à circulação de mercadoria, cujo destinatário é não contribuinte do imposto, não é suficiente para que os Estados, por meio de leis internas, instituem a sua incidência. Isto porque, conforme supracitado, a regulamentação do diferencial de alíquota do ICMS deve ser realizada por Lei

https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 10 ago. 2022.

²⁶ CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Convênio nº 93, de 17 de setembro de 2015. **Convênio ICMS 93**.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.287.019**.

Complementar de caráter nacional, nos termos dos incisos I e III do artigo 146 da CRFB/88²⁸.

O problema ganha ainda mais destaque quando se observa que o inciso XII do § 2º, do artigo 155, da CRFB/88²⁹, que trata especificamente sobre o ICMS, determina que cabe à Lei Complementar a definição de uma série de atributos daquele imposto, tais como: (i) definição dos contribuintes, (ii) substituição tributária, (iii) disciplina do regime de compensação do ICMS, (iv) fixação do aspecto temporal da incidência tributária, (v) casos de manutenção de créditos etc.

Neste contexto, a decisão do Supremo Tribunal Federal foi bastante celebrada pelos contribuintes, na medida em que respeitou a reserva da Lei Complementar em matéria tributária e coibiu a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS sem base normativa que o sustentasse. A construção hermenêutica dada pela Suprema Corte partiu da noção básica de que a cobrança do diferencial de alíquota “criou uma nova reação jurídico-tributária, tendo num dos polos (sujeito ativo) o estado de destino”³⁰. Ou seja, pela lavra do voto do Ministro Dias Toffoli, redator do Acórdão, a EC nº 87/2015³¹ instituiu nova relação jurídico-tributária entre os contribuintes e o Estado de destino.

Para contornar o decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF³², o Congresso Nacional tratou de editar a Lei Complementar nº 190, cujo escopo consistiu em regulamentar a cobrança do diferencial de alíquota nas operações interestaduais relativas à circulação de mercadorias envolvendo destinatários não contribuintes do ICMS.

A referida Lei Complementar alterou dispositivos da Lei Kandir, de forma a regulamentar a cobrança do diferencial de alíquota nas operações

²⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

²⁹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.287.019**.

³¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 87**, de 16 de abril de 2015. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.287.019**.

interessados cujo destinatário é não contribuinte do ICMS. De acordo com a nova redação do §2º do artigo 4º da Lei Kandir³³:

É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:(...)
II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.

Em que pese a Lei Complementar nº 190 tenha sido promulgada em quatro de janeiro de 2022³⁴, conforme supramencionado, diversos Estados já tinham leis estaduais que previam a cobrança do diferencial de alíquota. É o caso de São Paulo, que editou, em 13 de dezembro de 2021, a Lei nº 17.470/2021³⁵ para tratar sobre a incidência do diferencial de alíquota do ICMS para mercadorias destinadas a consumidores finais localizados em território paulista. A exemplo de São Paulo, diversos Estados fizeram o mesmo o mesmo: editaram leis anteriores à Lei Complementar nº 190. Traz-se como exemplo: Paraná (Lei 20.949, de 31 de dezembro de 2021)³⁶, Bahia (Lei 14.415, de 30 de dezembro de 2021³⁷), dentre outros.

Entretanto, uma discussão bastante razoável seria se estas leis, inicialmente inconstitucionais pela ausência de Lei Complementar tratando sobre o tema, poderiam ser válidas após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 190/2022³⁸. Entretanto, este não é o tema deste artigo e, ademais, o próprio Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº

³³ BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Brasília.. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

³⁴ BRASIL. **Lei Complementar nº 190**, de 04 de janeiro de 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp190.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

³⁵ ESTADO DE SÃO PAULO (BRASIL). **Lei Estadual nº 17.470**, de 13 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Lei-17470-de-2021.aspx>. Acesso em: 10 ago. 2022.

³⁶ ESTADO DO PARANÁ (BRASIL). **Lei Estadual nº 20.949**, de 31 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/107202120949.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2022.

³⁷ ESTADO DA BAHIA (BRASIL). **Lei Estadual nº 14.415**, de 30 de dezembro de 2021. Disponível em: <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-14415-de-30-de-dezembro-de-2021>. Acesso em: 10 ago. 2022.

³⁸ BRASIL. **Lei Complementar nº 190**, de 04 de janeiro de 2022. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp190.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

1.221.330³⁹, entendeu que leis estaduais editadas, antes de Lei Complementar regulamentadora de matéria tributária, são plenamente válidas, com eficácia após a publicação da Lei Complementar regulamentadora.

Voltando ao tema central, as legislações estaduais, via de regra, estipularam a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS já no momento da entrada em vigor da novel lei, ou seja, em frontal desrespeito à anterioridade nonagesimal e anterioridade anual, conforme se verá no tópico quatro.

Em suma, o presente tópico buscou delinear o decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF, bem como apontar as principais características da Lei Complementar nº 190/2022 a sua relação com as legislações estaduais que visam a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS.

3. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a anterioridade – entre regras e princípios

O presente tópico visa a realizar um escrutínio da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a anterioridade tributária, cotejando os entendimentos adotados pela Suprema Corte com a teoria dos princípios de Robert Alexy, tendo em vista a recorribilidade do Supremo Tribunal Federal à referida teoria.

O Supremo Tribunal Federal adota, em termos gerais, a teoria dos princípios para solucionar os casos envolvendo direitos fundamentais. Fala-se “em termos gerais” na medida em que a utilização da referida teoria serve muito menos como instrumento hermenêutico do que como forma de legitimação do

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.221.330**. Brasília, 05 out. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753483777>. Acesso em: 10 ago. 2022.

discurso nas decisões judiciais⁴⁰⁻⁴¹. A premissa básica da teoria dos princípios é que os conflitos entre normas constitucionais podem ser resolvidos através da classificação das normas em regras e princípios. Assim, nos conflitos entre regras, a forma de resolução do embate se dá por meio da validade das normas ou pela criação de mecanismos de exceção dentro do mandamento⁴²⁻⁴³; já na colisão entre princípios, a solução proposta é a ponderação das normas principiológicas por meio do sopesamento, dentro de determinados critérios, para a obtenção de uma síntese hermenêutica capaz de determinar a prevalência, no caso específico, de um princípio em relação a outro⁴⁴. Neste contexto, o sopesamento de princípios toma como elemento fundamental a nivelção hierárquica apriorística dos valores positivados em conflito e a possibilidade de concordância prática entre os interesses subjetivos conflitantes presentes nas relações sociais e constitucionalmente garantidos⁴⁵.

Para a solução da colisão entre princípios, o intérprete deverá realizar um juízo de proporcionalidade, por meio de três etapas: (i) num primeiro momento, deve-se analisar se a solução proposta que pondera determinado princípio é o meio mais adequado para a obtenção do resultado pretendido. Ou seja, na mesma situação hipotética de conflito entre dois princípios, deverá o intérprete analisar se a sobreposição casuística de um dos princípios sobre o outro é a melhor forma, tendo em vista outros meios, para a obtenção do objeto pretendido; (ii) num segundo momento, deve-se verificar se a solução proposta que pondera determinado princípio é meio necessário para a obtenção do

⁴⁰ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade**. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014. p. 79.

⁴¹Paulo Victor Viera da Rocha afirma iterativamente que os direitos fundamentais afeitos ao direito tributário são passíveis de interpretação conforme a teoria dos princípios de Alexy. Inclusive, muitas decisões do Supremo Tribunal Federal já adotaram o modelo proposto pela referida teoria.

⁴²ALEXY, Robert. **Teoria dos Princípios**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 92.

⁴³No mesmo sentido, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 73.

⁴⁴ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017. p. 186.

⁴⁵ALEXY, Robert. **Teoria dos Princípios**. p. 95.

resultado pretendido⁴⁶. Ou seja, numa situação hipotética de conflito entre dois princípios, deverá o intérprete analisar se a sobreposição casuística de um princípio sobre o outro resultará, de fato, no objeto pretendido, qual seja, a maximização do princípio sobreposto, de forma que a ponderação constitui, necessariamente, a forma para a resolução do conflito⁴⁷; (iii) por fim, deve-se realizar um juízo de proporcionalidade em sentido estrito, com a finalidade de se verificar se a solução adotada gerará ganhos proporcionais ao prejuízo causado pela sobreposição dos princípios⁴⁸.

Já no caso dos conflitos entre regras, conforme supramencionado, a solução se dará no âmbito da validade das normas ou por meio de mecanismos de exceção previstos no ordenamento jurídico. De acordo com Alexy:

Um conflito entre regras somente pode ser solucionado se se introduz, em uma das regras, uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou se pelo menos uma das regras for declarada inválida. Um exemplo para um conflito entre regras que pode ser resolvido por meio da introdução de uma cláusula de exceção é aquele entre a proibição de sair da sala de aula antes que o sinal toque e o dever de deixar a sala se soar o alarme de incêndio. Se o sinal ainda não tiver sido tocado, mas o alarme de incêndio tiver soado, essas regras conduzem a juízos concretos de dever-ser contraditórios entre si. Esse conflito deve ser solucionado por meio da inclusão, na primeira regra, de uma cláusula de exceção para o caso do alarme de incêndio. Se esse tipo de solução não for possível, pelo menos uma das regras tem que ser declarada inválida e, com isso, extirpada do ordenamento jurídico.⁴⁹

Ora, verificar se determinada norma constitucional possui natureza de regra ou princípio é fundamental para determinar a forma de eventual celeuma envolvendo a sua aplicação. Para os fins delimitados neste artigo, buscar-se-á responder se a anterioridade, à luz das decisões do Supremo Tribunal Federal, é tratada como princípio ou como regra.

Para Alexy, de um lado, os princípios são caracterizados como mandamentos de otimização, isto é, “princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas

⁴⁶ALEXY, Robert. **Teoria dos Princípios**. p. 589.

⁴⁷ALEXY, Robert. **Teoria dos Princípios**. p. 590.

⁴⁸ALEXY, Robert. **Teoria dos Princípios**. p. 594.

⁴⁹ALEXY, Robert. **Teoria dos Princípios**. p. 92.

e fáticas existentes”⁵⁰. De outro lado, as normas devem ser satisfeitas ou não satisfeitas, isto é, “se uma regra vale, então deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos”⁵¹. Vale dizer, as regras possuem determinações “daquilo que é fática e juridicamente possível”⁵². Vê-se, portanto, que a diferença entre regras e princípios passa pelo exame ontológico da norma, bem como pela aplicação e interpretação dada pelos tribunais ao texto normativo.

Neste contexto, conforme afirma Paulo Victor Viera da Rocha, o Supremo Tribunal Federal interpreta a anterioridade tributária como uma regra, de forma a não adotar qualquer relativização desta norma⁵³. O autor dá como exemplo a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939, oportunidade na qual a Suprema Corte tratou sobre o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF). De acordo com o Ministro Relator Sidney Sanches, o IPMF não poderia desrespeitar a regra da anterioridade anual, ainda que a Emenda Constitucional que o instituiu contivesse redação excepcionando o referido imposto daquela regra, porquanto a anterioridade é clausula pétrea, nos termos do inciso IV, § 4º, do artigo 60 da CRFB/88. Assim:

Nesses casos, a questão poderia ter girado sobre graus de garantia de anterioridade e da irretroatividade e respectivas justificativas para assegurarem-se maior ou menor grau de proteção ao contribuinte; seria o caso de interpretações que construiriam princípios. Mas não; em tais casos a discussão girou em torno dos limites dos conceitos de anterioridade e de irretroatividade e de estar-se ou não diante de hipóteses que se correspondiam a estes conceitos (...). E no caso desses direitos, não parece que haja fortes razões para se considerar imperativa sua interpretação sob a forma de princípios. Isso poderia ser feito, como também poderia não o ser, e assim feito decidido pelos órgãos judiciais brasileiros.⁵⁴

⁵⁰ALEXANDER, Robert. **Teoria dos Princípios**. p. 90.

⁵¹ALEXANDER, Robert. **Teoria dos Princípios**. p. 91.

⁵²ALEXANDER, Robert. **Teoria dos Princípios**. p. 91.

⁵³ ROCHA, Paulo Victor Viera da. **Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade**. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014. p. 49

⁵⁴ ROCHA, Paulo Victor Viera da. **Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade**. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014. p. 16

Assim, analisando a forma pela qual o Supremo Tribunal Federal entende a anterioridade, verifica-se que se trata de uma regra, cuja aplicação não admite qualquer grau de otimização ou relativização. No mesmo sentido, observa-se do teor do texto constitucional que o dispositivo que institui a anterioridade tem formato de regra, na medida em que impõe a observância de uma determinação, de forma que quaisquer celeumas envolvendo esta regra devem ser solucionadas por meio de regras de exceção dentro do ordenamento jurídico ou pela invalidade de uma das normas em conflito.

Em suma, o presente artigo buscou identificar como o Supremo Tribunal Federal entende a anterioridade tributária e a relação de suas decisões com a teoria dos princípios de Robert Alexy. Verificou-se, neste contexto, que a anterioridade é, e deve ser interpretada como regra, de forma que eventual desrespeito ao seu conteúdo será resolvido por meio de mecanismos de exceção previstos no ordenamento jurídico ou por meio do reconhecimento de invalidade de uma das regras em conflito.

4. Anterioridade e o diferencial de alíquota do ICMS

Este tópico busca apresentar como o Supremo Tribunal Federal, à luz da anterioridade, poderá endereçar a questão do diferencial de alíquota do ICMS. Para tanto, apresenta-se as ações que tramitam perante àquela Corte e tratam especificamente sobre a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS em 2022, para, logo após, verificar, com fundamento no racional exposto nos tópicos anteriores, delinear o possível deslinde a ser dado pelo Supremo Tribunal Federal ao tema.

A anterioridade tributária está disposta nas alíneas “b” e “c” do inciso III do *caput* do artigo 150 da CRFB/88⁵⁵. Na alínea “b” está prevista a anterioridade anual, cuja redação determina a vedação da cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou

⁵⁵ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

aumentou”, já na alínea “c” está prevista a anterioridade nonagesimal, cuja redação determina a vedação da cobrança de tributos “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”. Ora, a celeuma proposta neste artigo busca investigar se a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS ainda no ano de 2022, conforme pretendem os Estados, está de acordo ou não com a anterioridade.

Em relação especificamente ao princípio da anterioridade nonagesimal, não parece restar dúvidas sobre o fato de que as normas que estipulam a cobrança do diferencial de alíquota deverão respeitá-la. Isto porque, de acordo com o artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022⁵⁶, a produção de seus efeitos deve observar o disposto na alínea “c” do inciso III do *caput* do artigo 150 da CRFB/88, que estabelece justamente o princípio da anterioridade nonagesimal. Veja-se, portanto, que a própria Lei Complementar nº 190/2022 já impõe, ainda que desnecessariamente, a necessidade de observância da anterioridade nonagesimal.

Entretanto, a grande lide travada entre os contribuintes e os Estados consiste na observância da anterioridade anual. Defendem os Estados, em sua maioria, que o diferencial de alíquota já poderia ser cobrado no exercício de 2022, ainda que após abril (em respeito à anterioridade nonagesimal); já os contribuintes pleiteiam a cobrança da referida exação somente no exercício de 2023. Sobre este tema, tramitam no Supremo Tribunal Federal três Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI's): uma proposta pelos contribuintes (ADI nº 7.066), que milita a favor da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS somente a partir de 2023; e outras duas, propostas pelos Estados de Alagoas e Ceará (ADI's nº 7.070 e 7.078), que militam a favor da incidência do diferencial de alíquota já no exercício de 2022. As três ADI's estão tramitando conjuntamente.

Neste contexto, o Supremo Tribunal Federal, na primeira manifestação sobre o tema, indeferiu as medidas cautelares requeridas nas ADI's, sob o

⁵⁶ BRASIL. **Lei Complementar nº 190**, de 04 de janeiro de 2022. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp190.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

argumento de inexistência de *periculum in mora* e *fumus boni iuris*, conforme decisão monocrática prolatada pelo relator das ações, Ministro Alexandre de Moraes.

Ora, contextualizada a situação normativa e jurisprudencial sobre tema enfrentado neste artigo, cumpre destacar qual a relevância do debate sobre regras e princípios para a definição do tratamento a ser dado pelo Supremo Tribunal Federal ao caso da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS no exercício de 2023.

Considerando, conforme exposto no tópico antecedente, que a anterioridade tributária deve ser interpretada como uma regra, de forma que eventual conflito entre outras regras previstas no ordenamento (em especial, eventual conflito com as regras que determinam a incidência do diferencial de alíquota do ICMS em 2023), a solução a ser adotada é de criação de mecanismos de exceção ou invalidade de uma das regras em conflito.

Em relação ao primeiro ponto (mecanismos de exceção), não parece razoável entender que a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS possa se inserir em qualquer exceção prevista à anterioridade. Até porque, os mecanismos de exceção à anterioridade já possuem previsão expressa no § 1º do artigo 150 do texto constitucional. De acordo com aquele dispositivo, a anterioridade anual “não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II”⁵⁷ e a anterioridade nonagesimal “não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I”⁵⁸. Vê-se, portanto, que a única exceção à anterioridade relacionada ao ICMS é relativa à sua base de cálculo, e está ligada à anterioridade nonagesimal. O diferencial de alíquota, por consectário lógico, não é exceção à regra da anterioridade, de forma que somente resta a decretação de invalidade de uma das regras em conflito. Neste sentido, a anterioridade é, conforme expressamente entende o Supremo

⁵⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

⁵⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

Tribunal Federal nos autos da ADI nº 939, direito individual e fundamental do contribuinte, não poderia qualquer medida legislativa alterar o seu escopo, ainda mais uma norma estadual. Desta feita, parece não restar dúvidas acerca da inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota no exercício de 2022.

De mais a mais, a consagração da anterioridade como regra e a sua roupagem de direito fundamental lhe proporciona um grande instrumental normativo e hermenêutico para seu resguardo, de tal sorte que o desrespeito a esta regra dificilmente será validado pelo poder judiciário brasileiro. Tanto é assim que diversas decisões de Tribunais de Justiça têm reconhecido a inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS em 2022. A título de exemplo, destaca-se a recente decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, nos autos do Mandado de Segurança nº 1012353-27.2022.8.26.0053, que reconheceu a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS no exercício de 2022, à luz da anterioridade anual. Mais especificamente, de acordo com o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo:

Em vista do princípio da anterioridade, a cobrança do DIFAL só poderá se dar a partir de 1º de janeiro de 2023, quando a LC nº 190/2022 passará a produzir seus efeitos, sem conduto, deixar de lado a decisão do Tema 1.093 (RE 1.287.019), que passou a produzir efeitos a partir do exercício financeiro de 2022, com expressa ressalva quanto às ações judiciais em curso.⁵⁹

Vê-se, portanto, que o entendimento jurisprudencial, salvo exceções esporádicas, vem se posicionando no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS em 2022.

Entretanto, poderá o poder judiciário, através de métodos hermenêuticos pouco ortodoxos, alterar o campo de abrangência da anterioridade, dotando a referida regra de sentido diverso daquele que usualmente lhe é dado. Isto porque, conforme alerta Humberto Ávila⁶⁰, o “ceticismo”, método hermenêutico

⁵⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Apelação Cível nº 1012353-27.2022.8.26.0053**. São Paulo, 29 de junho de 2022. São Paulo. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.codigo=RI006YQSA0000&processo.foro=990&processo.numero=10123532720228260053>. Acesso em: 10 ago. 2022.

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 31.

afeito àqueles que pretendem alterar o significado das normas por meio da interpretação para que a decisão adotada seja a que melhor se amolde às suas escolhas pessoais, e não ao conteúdo da norma, é instrumento hábil para validar a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS no exercício de 2022.

De acordo com Ávila:

A teoria cética radical, também denominada de teoria realista da interpretação, está igualmente equivocada porque pressupõe que os termos e os enunciados não possuem nenhum significado anterior à atividade interpretativa específica e que o intérprete é totalmente livre para atribuir o significado que melhor lhe aprouver. Isso, porém, tampouco é verdadeiro, já que as palavras e expressões exprimem significados, sendo por isso mesmo utilizadas e compreendidas pelas pessoas mesmo quando não são por estas expressamente definidas.⁶¹

Assim, em que pese a manifesta inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS no ano de 2022, tendo em vista as considerações supramencionadas, podem as autoridades judiciais subverter a semântica normativa, com a finalidade de fazer valer a vontade pessoal do julgador, e não o previsto no texto normativo. Segundo Ávila, o equívoco nesta forma de interpretar o direito consiste no fato de que “a interpretação não pode ser qualificada, em termos gerais, como uma atividade de criação de significados, na medida em que as palavras e expressões encerram significados que preexistem à atividade interpretativa individual”⁶².

Ora, ainda que o Supremo Tribunal Federal mantenha o entendimento de que a anterioridade tributária é uma regra, poderá o mesmo Supremo Tribunal Federal atribuir-lhe sentido diverso daquele preexistente ao julgamento, diminuindo sobejamente o campo de incidência da referida norma constitucional. Com tal expediente, a decisão a ser adotada poderá, ao invés de declarar a inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, declarar a sua constitucionalidade, sob o fundamento de que a anterioridade não albergaria o caso em questão.

⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 33.

⁶² ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 34.

De se notar que tais posturas hermenêuticas têm sido cada vez mais frequentes no nosso ordenamento jurídico, de tal sorte que a reconstrução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e análise detida do texto constitucional já não mais bastam para identificarmos qual será o deslinde adotado pela Corte Suprema.

Enfim, viu-se neste tópico que, considerando que a anterioridade é uma regra, deve o Supremo Tribunal Federal reconhecer a inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS no ano de 2022. Entretanto, a referida Corte poderá se valer de expedientes pouco ortodoxos para afastar a referida regra na interpretação do presente caso, reconhecendo que a exação não está abrangida pela anterioridade tributária.

Considerações finais

Neste trabalho verificou-se que a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS no exercício de 2022 é inconstitucional, tendo em vista o necessário respeito à anterioridade.

Em primeiro lugar, observou-se que o ICMS possui detalhada previsão constitucional, fato que demonstra a preocupação dispensada pelo constituinte ao referido tributo, inclusive com disposição expressa na CRFB/88 sobre o diferencial de alíquota.

Em segundo lugar, viu-se que o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF, reconheceu a necessidade de Lei Complementar nacional para a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, uma vez que a questão envolve conflitos de competência entre os entes federados e normas gerais de direito tributário. Neste ponto, observou-se também que o Congresso Nacional suprimiu a ausência de Lei Complementar com a edição da LC nº 190/2022. Em que pese a existência de normas estaduais anteriores à referida Lei Complementar, fato é que a validade das referidas normas estaduais fica atrelada à vigência da novel legislação, de tal sorte que estas leis somente produzirão efeitos a partir de abril de 2022.

Em terceiro lugar, analisou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que tratou acerca da anterioridade. A referida análise teve como base a teoria dos princípios de Robert Alexy, tendo em vista o alto grau de utilização desta linha de argumentação pela Suprema Corte. Nesta oportunidade, verificou-se que a anterioridade é tida como regra pelo Supremo Tribunal Federal, fato que impõe ao intérprete da norma, nos casos de conflitos entre anterioridade e outras normas, a necessidade de verificação de mecanismos de exceção ou a decretação de invalidade de uma das normas confrontadas.

Por fim, em quarto lugar, buscou-se saber, à luz do racional construído nos tópicos anteriores, se a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS em 2022 feriria a anterioridade. Ora, considerando que a referida exação não se encaixa em qualquer hipótese de exceção prevista no texto constitucional, e considerando que a anterioridade é clausula pétrea do texto constitucional, chegou-se à conclusão de que o reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS em 2022 é medida necessária para a manutenção do Estado Democrático de Direito. Entretanto, salientou-se a possibilidade de utilização de expedientes pouco ortodoxos para fundamentar decisão em contrário, com vistas a satisfazer o apetite tributante dos Estados e as predileções pessoais dos julgadores.

Referências

ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica: a Teoria do Discurso Racional como Teoria da Fundamentação Jurídica**. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017

ALEXY, Robert **Teoria dos Princípios**. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 87**, de 16 de abril de 2015. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996. Brasília, 13 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 10 ago. 2022

BRASIL. **Lei Complementar nº 190**, de 04 de janeiro de 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp190.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.221.330**. Brasília, 05 out. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753483777>. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1.287.019**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 24 fev. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955631>. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Apelação Cível nº 1012353-27.2022.8.26.0053**. São Paulo, 29 de junho de 2022. São Paulo. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cposg/show.do?processo.codigo=RI006YQSA0000&proc>

esso.foro=990&processo.numero=10123532720228260053. Acesso em: 10 ago. 2022.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ. Convênio nº 93, de 17 de setembro de 2015. **Convênio ICMS 93**. Brasília, DF, 17 set. 2015. Disponível em:
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 10 ago. 2022.

ESTADO DA BAHIA (BRASIL). **Lei Estadual** nº 7014, de 05 de dezembro de 1996. Disponível em:
http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/Lei701496_comnotas.pdf. Acesso em: 10 ago. 2022.

ESTADO DA BAHIA (BRASIL). **Lei Estadual** nº 14.415, de 30 de dezembro de 2021. Disponível em: <http://www.legislabahia.ba.gov.br/documentos/lei-no-14415-de-30-de-dezembro-de-2021>. Acesso em: 10 ago. 2022.

ESTADO DE SÃO PAULO (BRASIL). **Lei Estadual** nº 17.470, de 13 de dezembro de 2021. Disponível em:
<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Lei-17470-de-2021.aspx>. Acesso em: 10 ago. 2022.

ESTADO DO PARANÁ (BRASIL). **Lei Estadual** nº 20.949, de 31 de dezembro de 2021. Disponível em:
<https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/107202120949.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2022.

PEIXOTO, Fabiano Hartmann. **A decisão judicial no Supremo Tribunal Federal no Brasil e a aplicação da teoria dos princípios de Robert Alexy: a ponderação como estratégia de argumentação jurídica**. Tese (Doutorado) – Universidade de Brasília. Brasília, 2015.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em matéria tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade**. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014.