

ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA LC 190/22 COM VISTAS AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

André Luiz Barbosa Ramos¹
Leandro Alves Coelho²

RESUMO: Este presente Artigo Científico, aborda a Lei Complementar 190/2022, focando em sua relação com o princípio da anterioridade tributária, analisando a várias interpretações que surgiram com o advento da mesma. Inicialmente, será apresentado a referida lei, analisaremos que esta visa proteger o contribuinte ao garantir tempo para adaptação às novas exigências fiscais. A Lei Complementar, traz regras para o diferencial de alíquota no ICMS interestadual foram estabelecidas, despertando questionamentos sobre sua vigência e compatibilidade com os princípios constitucionais. Em síntese será verificada a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, para examinar como a LC 190/2022 se alinha ao princípio da anterioridade. Assim, será investigado, se a LC 190/22 em contexto constitucional está de acordo com o princípio da anterioridade. Para tanto, seguiu-se o tipo de pesquisa qualitativa, descritiva, explicativa, documental e bibliográfica, utilizando-se o método dedutivo.

4570

Palavras-chave: LC 190/22. Princípio da Anterioridade. Diferencial de alíquota.

ABSTRACT: This paper addresses Complementary Law 190/2022, focusing on its relationship with the principle of tax anteriority and examining the various interpretations that emerged with its enactment. Initially, the law will be presented, highlighting its aim to protect taxpayers by ensuring time for adaptation to new fiscal requirements. The Complementary Law establishes rules for the differential rate of ICMS on interstate transactions, raising questions about its validity and compatibility with constitutional principles. The jurisprudence of the Federal Supreme Court will be examined to understand how LC 190/2022 aligns with the principle of anteriority. This research follows a qualitative, descriptive, explanatory, documentary, and bibliographical approach, using the deductive method.

Keywords: LC 190/22. Principle of Anteriority. Differential Rate of ICMS.

¹ Discente no curso de direito, Faculdade de Ilhéus.

² Docente no curso de direito, Faculdade de Ilhéus.

I INTRODUÇÃO

A publicação da Lei Complementar nº 190/22, reestabeleceu a cobrança do diferencial de alíquota (DIFAL) do ICMS, exigido pelos Estados na entrada de mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto. Este movimento legislativo trouxe à tona questões cruciais sobre a aplicação e a observância do princípio da anterioridade, levantando questionamentos sobre a constitucionalidade da lei e seus impactos sobre os contribuintes e o sistema tributário como um todo.

A análise da constitucionalidade da LC 190/22, especialmente em relação ao princípio da anterioridade, torna-se essencial para entender os desdobramentos jurídicos e econômicos dessa legislação. É importante ressaltar que, os tributos desempenham um papel fundamental em uma sociedade por várias razões, como por exemplo o financiamento dos serviços públicos. Logo, é a principal fonte de receita para o governo financiar serviços essenciais, como saúde, educação, segurança pública e infraestrutura.

Sob esa perspectiva, analisar como a LC 190/22, se relaciona com o princípio da anterioridade, que é um dos pilares do ordenamento jurídico brasileiro, é fundamental para compreender a constitucionalidade, seus efeitos econômicos sobre o Estado, sobre os contribuintes, bem como, seus possíveis impactos sociais.

Com base neste contexto, foi desenvolvida a seguinte problemática: a LC 190/22 é constitucional em relação ao princípio da anterioridade?

O objetivo geral, foi analisar a constitucionalidade da LC 190/22, sob o *prima* do princípio da anterioridade. Especificamente, apresentar a LC 190/22; compreender o princípio da anterioridade; e relacionar o princípio da anterioridade com a LC190/22.

Para tanto, o estudo, ao realizar uma análise aprofundada da constitucionalidade da LC 190/22, à luz do princípio da anterioridade, discutiu os fundamentos teóricos e as questões práticas relacionadas à matéria. Por meio de uma abordagem jurídica, envolveu estudo da legislação, da doutrina especializada e da jurisprudência dos tribunais, buscando contribuir para o debate sobre a aplicação dos princípios constitucionais no campo do Direito Tributário, fornecendo subsídios para uma reflexão crítica e fundamentada sobre o tema. Portanto, o tema escolhido tem enorme relevância jurídica, social e científica entre os operadores do Direito.

Este estudo tratou-se de uma revisão da literatura, o qual recorreu ao método de abordagem dedutiva e ao procedimento de pesquisa bibliográfica, cujas fontes consistiram em livros (Direito Tributário Esquematizado, Fundamentos de metodologia científica,

Curso de Direito Tributário e, Constituição e Segurança), leis (CF de 1988) , jurisprudências (STF), e estudos científicos escolhidos em banco de dados como Google Acadêmico e Scielo (Aplicação da LC 190/22 e a decisão do STF, a Lei Complementar nº 190/22 e seus efeitos para cobrança do diferencial de alíquota (DIFAL) de ICMS e, o princípio da anterioridade e a Lei Complementar 190/2022).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A Lei Complementar nº 190/22 e sua relação com a DIFAL do ICMS

Sabe-se que, a Lei Complementar (LC) nº 87/2015, tinha por finalidade, evitar a guerra fiscal entre os estados por conta, especialmente, do crescimento das vendas por e-commerce passou a prever a cobrança de Diferencial de Alíquota (DIFAL) ao transferir parte do ICMS do estado de origem da mercadoria para o estado de destino (Mello, 2022).

Em 2022, entra em vigor a LC 190/22 que se trata de uma legislação de relevância no contexto tributário brasileiro, especialmente no que diz respeito à cobrança do DIFAL do ICMS.

Compreende-se que, o DIFAL é um imposto de competência estadual que incide sobre operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, ao visar equalizar a carga tributária entre os estados de origem e de destino das mercadorias (Miranda, 2023).

A LC 190/22, trouxe significantes alterações relacionadas à cobrança do DIFAL do ICMS, ao estabelecer regras e procedimentos específicos para sua aplicação (Mello, 2022). Entre os principais aspectos abordados pela referida lei estão:

Quadro 1- Principais aspectos abordados pela lei 190/22.

| | |
|-------------------------------------|--|
| 1) Regras de Aplicação: | A Lei Complementar 190/22 define as situações em que o DIFAL do ICMS deve ser exigido, incluindo as operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto. |
| 2) Responsabilidade pelo Pagamento: | A legislação estabelece a responsabilidade pelo pagamento do DIFAL do ICMS, atribuindo-a ao remetente da mercadoria nas operações interestaduais. |
| 3) Cadastro dos Contribuintes: | A lei prevê a necessidade de cadastramento dos contribuintes do ICMS nos estados de destino das mercadorias, visando facilitar a arrecadação do DIFAL. |
| 4) Prazos e Procedimentos: | A Lei Complementar 190/22, estabelece prazos e procedimentos para o recolhimento do DIFAL do ICMS, garantindo segurança jurídica e previsibilidade aos contribuintes. |

Fonte: Mello (2022).

A LC nº 190/2022 instituiu novo vínculo jurídico tributário criando, dessa forma, uma nova obrigação tributária, haja vista ter produzido e inovado sobre aspectos do fato gerador do ICMS, ao dispor na ordem jurídica, de modo inaugural, segundo Henares (2023, p. 2-3), sobre:

a) novo vínculo obrigacional, que passa a ser entre o contribuinte, remetente da mercadoria, e o Estado de destino, onde reside o consumidor final não-contribuinte do imposto; b) novo sujeito ativo, que deixa de ser o Estado de origem da mercadoria e passa a ser o seu Estado de destino, para onde a mercadoria está sendo remetida; c) novo aspecto quantitativo, havendo alteração no montante a recolher de tributo em razão da impossibilidade de abatimento do valor pago à título de DIFAL com créditos de ICMS previamente escriturados, o que, pelo mecanismo de débito e crédito inerente à estrutura impositiva do ICMS, gera aumento de base de cálculo tributável na operação; ed) novas obrigações acessórias, com emissão de notas distintas e fiscalização das autoridades fazendárias localizadas, também, no Estado de destino. (Henares, 2023, p. 2-3).

Nesta perspectiva, quando o destinatário da mercadoria se localiza em outro estado e é contribuinte do ICMS, consumidor final ou não, deve recolher o diferencial de alíquota relacionado à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual. Destaca-se que, na tributação da venda para consumidor final não contribuinte, o tributo passa a ser devido pelo contribuinte remetente, situado no estado de origem, ex vi do art. 155, § 2º, VIII, "b", da Constituição Federal. Neste caso, antes da LC 190/2022, não havia, de direito, vínculo jurídico entre o remetente do bem e o estado de destino. Nota-se, portanto, que a LC nº 190/2022 criou nova relação jurídica e obrigações tributárias e novos ônus fiscais.

4573

Com efeito, por meio da LC nº 190/22, novas relação obrigacional, forma de tributação e formatação para os aspectos do fato gerador foram instituídas ao ocasionar eficácia plena ao modelo previsto desde a EC nº 87/2015 (Miranda, 2023).

Contudo, a Lei Complementar 190/22, desempenha um papel significativo na regulamentação da cobrança do DIFAL do ICMS, estabelecendo regras e procedimentos para sua aplicação. Sua compreensão adequada, requer o estudo da legislação, da doutrina especializada e da jurisprudência dos tribunais.

2.2 Do Princípio da Anterioridade

O Direito Tributário, é uma área do direito que desempenha um papel crucial na organização e funcionamento do Estado, ao regular as relações entre o poder público e os contribuintes no que diz respeito à arrecadação de tributos (Alexandre, 2019). Nesse contexto, a Constituição Federal de 1988, estabeleceu uma série de princípios e garantias fundamentais para orientar a atividade tributária do Estado e proteger os direitos dos contribuintes, dentre os

quais se insere o princípio da anterioridade (Brasil, 1988).

O princípio da anterioridade se trata de uma relevante garantia presente no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente no campo do Direito Tributário, sendo considerado, portanto, como uma das garantias fundamentais estabelecidas no sistema tributário brasileiro, cujo objetivo é assegurar a segurança jurídica e a previsibilidade aos contribuintes diante de mudanças na legislação tributária. Essa garantia está prevista no artigo 150, III, "b" da Constituição Federal de 1988, que veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (Brasil, 1988).

Segundo o Ricardo Chimenti:

o **princípio da anterioridade** visa resguardar o direito do contribuinte de ser surpreendido por uma nova exigência tributária sem tempo hábil para se organizar. A anterioridade é uma forma de garantir que qualquer alteração no sistema tributário seja implementada de forma justa, no exercício seguinte ao da publicação da lei que cria ou aumenta tributo (Chimenti, 2023, p. 26).

Ainda na mesma linha, segundo Luis Eduardo Schoueri:

o princípio da anterioridade, consagrado no artigo 150, inciso III, da Constituição Federal, estabelece que a lei que institui ou aumenta tributo só pode produzir efeitos no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação, garantindo ao contribuinte tempo hábil para se adaptar às novas exigências fiscais (Schoueri, 2023, p. 102).

4574

A disposição constitucional, impõe um limite temporal para a cobrança de tributos, exigindo que a lei que os institua ou aumente seja publicada com antecedência mínima em relação ao exercício financeiro em que serão exigidos (Machado, 2019).

O princípio da anterioridade, é uma importante questão no campo do Direito Tributário, especialmente quando se trata de leis que instituem ou aumentam tributos. Este princípio visa garantir a segurança jurídica e a previsibilidade para os contribuintes, buscando impedir que sejam surpreendidos por novos tributos de forma imediata. Ademais, busca a proteção dos contribuintes em face de surpresas fiscais provindas de alterações abruptas na legislação tributária (Alexandre, 2019).

Segundo Miranda (2023), a base teórica do princípio da anterioridade remonta aos princípios gerais do Direito Tributário e aos valores fundamentais do Estado de Direito. Entre os principais fundamentos desse princípio, destacam-se:

Quadro 2- Principais fundamentos do princípio da anterioridade.

| | |
|--------------------------------|---|
| 1) Segurança Jurídica: | O princípio da anterioridade visa garantir a segurança jurídica aos contribuintes, impedindo que sejam surpreendidos por mudanças abruptas na legislação tributária que possam afetar sua capacidade contributiva. |
| 2) Princípio da Legalidade: | A anterioridade tem relação estreita com o princípio da legalidade, que estabelece que a criação ou aumento de tributos só pode ocorrer por meio de lei. Ao exigir que a lei que institui ou aumenta um tributo seja publicada com antecedência mínima em relação ao exercício financeiro em que será exigido, o princípio da anterioridade reforça a necessidade de observância rigorosa da legalidade tributária. |
| 3) Equilíbrio Fiscal: | A anterioridade contribui para o equilíbrio fiscal ao garantir que os contribuintes tenham tempo suficiente para se preparar para as mudanças tributárias e ajustar suas atividades econômicas de acordo com as novas exigências fiscais, evitando assim desequilíbrios e distorções no sistema tributário. |
| 4) Proteção dos Contribuintes: | O princípio da anterioridade protege os contribuintes contra arbitrariedades fiscais, assegurando que não sejam submetidos a tributos imprevistos ou aumentos repentinos que possam prejudicar sua capacidade de planejamento e cumprimento de suas obrigações fiscais. |

Fonte: Miranda (2023).

Em síntese, o princípio da anterioridade no Direito Tributário brasileiro é uma garantia constitucional fundamental, que visa proteger os contribuintes contra mudanças abruptas e inesperadas na legislação tributária. Previsto no artigo 150, III, "b" da Constituição Federal de 1988, esse princípio assegura que novos tributos ou aumentos nos tributos existentes só possam ser cobrados no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação, promovendo a segurança jurídica e a previsibilidade. (Brasil, 1988)

Segundo Paulo de Barro Carvalho:

O princípio da anterioridade está diretamente ligado à previsibilidade e à segurança jurídica dos contribuintes, sendo uma das garantias constitucionais fundamentais que asseguram a não-surpresa no ordenamento tributário. A imposição de um prazo para a vigência das leis fiscais assegura que os contribuintes possam se planejar, evitando a tributação retroativa ou sem aviso prévio (Carvalho, 2022, p. 220).

Contudo, além de reforçar o princípio da legalidade e contribuir para o equilíbrio fiscal, a anterioridade protege os contribuintes de surpresas fiscais e de eventuais arbitrariedades do poder público, permitindo um planejamento financeiro adequado e estável. Dessa forma, o

princípio da anterioridade é essencial para a construção de um sistema tributário justo e equilibrado, que respeite os direitos dos contribuintes e assegure a integridade do Estado de Direito.

2.3 Da Constitucionalidade da LC 190/22 com vistas ao Princípio da Anterioridade

A promulgação da Lei Complementar 190/22, trouxe à tona questões relevantes relacionadas à aplicação e observância do princípio da anterioridade no contexto específico da cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL) em operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto. Ademais, a referida lei reinstalou a cobrança do DIFAL do ICMS sem observância do período de anterioridade estabelecido na Constituição Federal, ao levantar, por conseguinte, questionamentos sobre sua constitucionalidade e seus impactos sobre os contribuintes e o sistema tributário como um todo (Mello, 2022).

Segundo Ricardo Lobo Torres:

O princípio da anterioridade é essencial para garantir a previsibilidade e estabilidade no direito tributário. A exigência de um período mínimo entre a publicação da norma e sua aplicação protege a contribuição contra mudanças inesperadas nas leis fiscais, permitindo tempo suficiente para que os ajustes necessários sejam feitos, preservando a segurança jurídica no sistema tributário nacional. (Torres, 2023, p. 158).

4576

A Constituição Federal, não se limita a estabelecer roteiros e regras da organização estatal ou mesmo os fundamentos da ordem jurídica da comunidade, mas desempenha relevante papel como instrumento de estabilidade, de racionalização do poder e de garantia da liberdade. Não se trata de um sistema isento de lacunas. E, de certo modo, é essa essência de regulamentação minuciosa que assegura a abertura constitucional necessária ao amplo desenvolvimento do processo político de um país. (Brasil, 1988)

Nesse contexto, a Constituição, como ordem jurídica fundamental, uma vez que contém uma perspectiva de legitimidade material e de abertura constitucional, possibilita compatibilizar o controle de constitucionalidade com a dinâmica do processo político-social. Assim, o entendimento de que a Constituição é suprema e que sua força é vinculante em relação aos Poderes Públicos torna inevitável a discussão sobre formas e modos de defesa dela própria e sobre a necessidade de controle de constitucionalidade dos atos do Poder Público, especialmente das leis e atos normativos (Silva, 2018).

A Lei Complementar 190/22, tem suscitado debates acalorados sobre sua constitucionalidade desde sua promulgação. Dentre os argumentos a favor da constitucionalidade, Henares (2023) destaca:

Quadro 3- Argumentos a favor da constitucionalidade segundo Henares (2023).

| | |
|---|---|
| 1) Competência Legislativa dos Estados: | Defensores da constitucionalidade da LC 190/22 argumentam que os estados têm competência para legislar sobre matéria tributária, incluindo a instituição e cobrança do ICMS. Nesse sentido, a lei complementar estaria dentro da esfera de atuação legislativa dos estados-membros. |
| 2) Princípio da Igualdade Tributária: | A cobrança do DIFAL do ICMS visa promover a igualdade tributária entre os estados, evitando a chamada "guerra fiscal" e garantindo uma distribuição mais equitativa da carga tributária entre os entes federativos. |
| 3) Superação de Decisões Anteriores: | Alguns defensores da constitucionalidade da LC 190/22 argumentam que a legislação representa uma superação de entendimentos anteriores sobre a matéria, promovendo uma maior segurança jurídica e estabilidade no sistema tributário. |

Fonte: Henares (2023).

Segundo Luis Eduardo Schoueri:

A medida não se trata de um aumento ou criação de tributo, mas de um simples ajuste na forma de repartição do ICMS entre os estados de origem e destino. Essa redistribuição busca corrigir distorções na tributação, garantindo que os estados de destino recebam sua parcela justa do imposto. Como não há criação de novo tributo, tampouco aumento da carga tributária, a medida não fere o princípio da anterioridade, pois não há um novo ônus para o contribuinte, mas sim uma reconfiguração do sistema tributário vigente (Schoueri, 2023, p. 231).

Ainda a favor, segundo Ricardo Lobo Torres:

A Lei Complementar 190/22, ao restabelecer a cobrança do DIFAL, não cria um novo tributo, mas ajusta a maneira como o ICMS é compartilhado entre os estados, visando corrigir a distribuição dos recursos arrecadados. Nesse sentido, o que ocorre é uma modificação nas regras de repartição do imposto, e não uma criação de tributo. Portanto, considerando que não há aumento de carga tributária, a observância do princípio da anterioridade não se faz necessária, pois este princípio aplica-se à criação ou aumento de tributos, o que não é o caso da LC 190/22 (Torres, 2023, p. 158).

Entretanto, o principal argumento contra a Constitucionalidade, envolve a violação do Princípio da Anterioridade, segundo Henares (2023), críticos da LC 190/22 apontam que a reinstalação da cobrança do DIFAL do ICMS sem observância do princípio da anterioridade, previsto na Constituição Federal, pode configurar uma violação dos direitos dos contribuintes e da segurança jurídica. (Brasil, 1988)

Segundo Ricardo Lobo Torres:

O respeito ao princípio da anterioridade é fundamental para garantir a previsibilidade e a justiça no sistema tributário. A LC 190/22, ao permitir a cobrança do DIFAL sem o cumprimento do prazo de 90 dias, compromete esse princípio, causando um impacto negativo nas relações tributárias e no planejamento fiscal dos contribuintes. (Torres, 2023, p. 184).

Ainda na mesma linha, segundo Paulo de Barros Carvalho:

O princípio da anterioridade busca proteger o contribuinte de alterações intempestivas na carga tributária, oferecendo-lhe tempo hábil para se adaptar. A LC 190/22, ao restabelecer o DIFAL sem o devido respeito ao intervalo previsto pela Constituição, viola essa proteção, trazendo insegurança jurídica e desrespeito aos direitos dos contribuintes (Carvalho, 2022, p. 220).

Assim, o tema da constitucionalidade da LC 190/22 em relação ao princípio da anterioridade, envolve interpretações divergentes sobre a natureza da norma e suas implicações para o sistema tributário brasileiro, de um lado, há a argumentação de que a reintrodução do DIFAL não constitui uma violação da Constituição Federal de 1988, enquanto, de outro, a opinião de que a alteração deveria ter respeitado o intervalo de anterioridade, visando garantir a estabilidade e a previsibilidade das obrigações fiscais.

Conforme previsto na Constituição Federal, os tributos devem respeitar o princípio da anterioridade, que prevê, que uma lei que cria ou aumenta tributos só pode ser cobrada no exercício financeiro seguinte ao da sua publicação, e no caso de tributos que impactem a Seguridade Social, o período mínimo de anterioridade é de 90 dias (Emenda Constitucional nº 42/2003).

A LC 190/22, ao restaurar a cobrança do DIFAL, não observou o período mínimo de 90 dias previsto para tributos com efeitos sobre a Seguridade Social, conforme exigido pela emenda constitucional nº 42/2003, e tampouco respeitou a regra do exercício seguinte estabelecida pela Constituição. A retomada da cobrança do DIFAL, sem um intervalo adequado entre a publicação da norma e sua exigibilidade, resultou em questionamentos sobre a sua constitucionalidade. A polêmica se intensificou, por conta da regra contida no artigo 3º da LC 190/2022, que estabelece um prazo de 90 dias para que a norma produza efeitos, mas não garantiu a observância do intervalo de um ano, conforme o princípio da anterioridade anual prevista (Brasil, STF, 2023).

Nessa perspectiva, para muitos juristas, a falta de observância do princípio da anterioridade no caso específico do DIFAL, pode ser vista como uma afronta aos direitos do contribuinte, violando a garantia de que o aumento de tributos não pode ser imediato, sem o devido tempo para que os contribuintes se ajustem às novas condições fiscais (Brasil, STF, 2023).

Em abril de 2023, o caso fora apreciado em três ações diretas de inconstitucionalidade, tendo como relator o ministro Alexandre de Moraes, envolveu a discussão sobre a aplicação da anterioridade relativamente à Lei Complementar nº190/2022, publicada em 5 de janeiro de 2022, a qual instituiu, formalmente, a cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS nas

operações interestaduais envolvendo consumidores finais não-contribuintes. O objeto do debate foi relevante, em especial, para empreendedores varejistas e contribuintes que vendem mercadorias para consumidores não-contribuintes, que se encontram em outros estados do Brasil, posto que se discutiu a possibilidade do ICMS sobre essas operações poder ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a referida LC ou somente no exercício do ano seguinte, ou seja, a partir de janeiro de 2023 (Brasil, STF, 2023).

Alguns ministros, como Edson Fachin e Ricardo Lewandowski, discordaram, argumentando que a cobrança não poderia ocorrer no mesmo exercício financeiro devido à violação do princípio da anterioridade anual. Dessa forma, houve uma discordância entre os ministros do Supremo Tribunal Federal, especialmente com relação ao princípio da anterioridade anual, que estabelece que um tributo só pode ser cobrado no exercício financeiro seguinte ao de sua publicação. Nesse contexto, os ministros Edson Fachin e Ricardo Lewandowski argumentaram que, mesmo que não tenha ocorrido uma criação de tributo, a cobrança do DIFAL dentro do mesmo exercício financeiro violava esse princípio. Assim, para esses ministros, a anterioridade anual deveria ser respeitada, ou seja, o imposto não poderia ser exigido no mesmo ano em que a lei foi publicada, sob pena de prejudicar a segurança jurídica e os direitos do contribuinte (Brasil, STF, 2023).

Em novembro de 2023, na decisão do Supremo Tribunal Federal, ficou estabelecido que o DIFAL poderia ser cobrado 90 dias após a publicação da LC 190/2022, considerando que não se tratava de um aumento ou criação de tributo, mas de uma modificação na repartição do ICMS, sem impacto econômico imediato para os contribuintes (Brasil, STF, 2023).

É possível observar que, a decisão foi realizada, com base na anterioridade nonagesimal, ou seja, o prazo de 90 dias, como especificado no artigo 3º da LC 190/2022, que regulamenta essa exigência fiscal. Assim, essa interpretação foi defendida por alguns ministros, como Alexandre de Moraes, que consideraram a cobrança legal dentro desse prazo de transição (Brasil, STF, 2023).

Contudo, a realização de uma análise constitucional da LC 190/22, com vistas ao princípio da anterioridade, se apresenta como uma questão de relevância e com interpretações diversas, no âmbito da doutrina, jurídico e social.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei Complementar nº 190/22, foi introduzida com a finalidade de regulamentar a cobrança do Diferencial de Alíquota (DIFAL) do ICMS nas transações interestaduais,

especialmente no contexto do crescente comércio eletrônico. Assim, essa reforma visava corrigir distorções fiscais geradas pela guerra fiscal entre os estados, promovendo uma distribuição mais equilibrada da arrecadação do ICMS entre os estados de origem e de destino das mercadorias. Dessa forma, a LC 190/22 estabelece regras específicas para a cobrança do DIFAL nas vendas realizadas para consumidores finais não contribuintes do ICMS, o que impacta diretamente as empresas que operam em mercados interestaduais (Mello, 2022).

Entretanto, a medida gerou controvérsias, principalmente devido à sua incompatibilidade com o princípio da anterioridade tributária. É possível observar que o artigo 150º da Constituição Federal, garante que um tributo só pode ser cobrado após um período de adaptação de, no mínimo, um ano após a sua criação ou aumento.

Nesse contexto, ao restabelecer a cobrança do DIFAL sem observar e respeitar esse intervalo, a LC 190/22 foi considerada por alguns como inconstitucional, afetando o planejamento tributário dos contribuintes, que foram surpreendidos com a implementação imediata das novas regras (Schoueri, 2023).

Em síntese, alguns especialistas defendem que, na realidade a LC 190/22 não introduziu um novo tributo, mas apenas redefiniu a forma de distribuição do ICMS entre os estados, o que, em sua visão, não exigiria a observância do princípio da anterioridade. Todavia, há muitos críticos que argumentam que a imposição de uma nova obrigação tributária, como a cobrança do DIFAL, sem respeitar o prazo de adaptação, configura uma violação das normas constitucionais e cria um ambiente de insegurança jurídica (Torres, 2023; Carvalho, 2022).

4580

A LC 190/22, foi uma tentativa de equilibrar a arrecadação do ICMS entre os estados, tornando mais justa a tributação nas transações interestaduais. Todavia, a cobrança do DIFAL sem o devido respeito ao princípio da anterioridade, gerou diferentes interpretações, ocasionando em um debate jurídico intenso sobre a constitucionalidade da medida. Em análise ao contexto constitucional, a questão gira em torno da natureza da norma e de seus efeitos no sistema tributário.

Assim, para alguns especialistas, a LC 190/22 não alterou o montante tributário, mas apenas redefiniu as regras de distribuição do ICMS entre os estados, e, por isso, não haveria necessidade de observar o princípio da anterioridade. No entanto, críticos sustentam que a imposição de uma nova obrigação tributária, como o pagamento do DIFAL, sem o devido intervalo de adaptação, cria insegurança jurídica e desrespeita a previsão constitucional (Henares, 2023).

Nessa perspectiva, o Supremo Tribunal Federal, foi o responsável por examinar essa questão, e suas decisões sobre o tema serão determinantes para o futuro da legislação tributária no Brasil. Esse julgamento buscou esclarecer o início da vigência da Lei Complementar 190/2022, que introduziu regras para a repartição da arrecadação do ICMS entre os estados de origem e de destino das mercadorias.

A decisão do Supremo Tribunal Federal, sobre o Diferencial de Alíquota do ICMS e a Lei Complementar 190/2022, foi crucial para esclarecer como a arrecadação do imposto seria repartida entre os estados de origem e de destino das mercadorias. Assim, a lei estabelece que, nas operações interestaduais, a diferença de alíquota do ICMS, antes cobrada apenas pelo estado de destino, passaria a ser compartilhada entre os estados envolvidos na transação. A finalidade, era ajustar a tributação para garantir maior equidade fiscal entre estados com diferentes alíquotas de ICMS (Brasil, STF, 2023).

O Supremo Tribunal Federal, se debruçou principalmente sobre a questão da vigência da lei e a aplicação dos princípios de anterioridade, com destaque para o princípio da "anterioridade nonagesimal", que determina um intervalo de 90 dias entre a publicação e a efetiva cobrança de certos tributos. A decisão do STF foi majoritária, estabeleceu que a LC 190/2022 só poderia ser aplicada após 90 dias de sua publicação, ou seja, a partir de abril de 2022, respeitando esse prazo.

4581

A decisão decidiu pela aplicabilidade do DIFAL, e ajudou a definir o momento em que a arrecadação do ICMS seria distribuída entre os estados conforme as novas regras. O julgamento também trouxe à tona questões de harmonização tributária entre os estados e a importância da segurança jurídica para os contribuintes e administradores fiscais. A jurisprudência do STF, em especial com relação à interpretação da anterioridade, tem grande impacto no modo como as leis tributárias são aplicadas no Brasil, uma vez que garante um certo grau de previsibilidade para as partes envolvidas.

Além disso, a LC 190/22 aderiu novos requisitos administrativos, como a necessidade de cadastro dos contribuintes nos estados destinatários e a emissão de notas fiscais específicas para essas transações, o que aumentou a complexidade do sistema tributário brasileiro. Assim, a implementação dessas novas obrigações acessórias exigiu que as empresas se adaptassem rapidamente, sob risco de sanções em caso de não conformidade. Devido a isto, se acrescentou um grau considerável de burocracia para os contribuintes, complicando ainda mais o ambiente fiscal já desafiador no país.

Contudo, a referida lei, buscou uniformizar e redistribuir a arrecadação do ICMS, especialmente em transações envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, promovendo a equidade fiscal entre os estados de origem e de destino das mercadorias (Mello, 2022). A resolução dessa questão pelo STF, que, tem destacou a necessidade de garantir a previsibilidade e a segurança jurídica para os contribuintes, fundamentais para o funcionamento de um sistema tributário justo e equilibrado (Brasil, STF, 2023). O julgamento buscou esclarecer o início da vigência da Lei Complementar 190/2022, que introduziu regras para a repartição da arrecadação do ICMS entre os estados de origem e de destino das mercadorias. Embora houvesse divergência entre os ministros sobre a aplicação do princípio da anterioridade anual, a decisão foi majoritária. O STF se debruçou principalmente sobre a questão da vigência da lei e a aplicação dos princípios de anterioridade, com destaque para o princípio da "anterioridade nonagesimal", que determina um intervalo de 90 dias entre a publicação e a efetiva cobrança de certos tributos. O julgamento, que teve uma decisão majoritária, estabeleceu que a LC 190/2022 só poderia ser aplicada após 90 dias de sua publicação, ou seja, a partir de abril de 2022, observando este prazo (Brasil, STF, 2023).

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 12. ed. São Paulo: Método, 2019.

4582

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1998. Disponível em: http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_05.10.1988/CON1988.pdf. Acesso em: 12 abr. 2024.

_____. Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022. Dispõe sobre o ICMS e a aplicação de diferencial de alíquota em operações interestaduais. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, p. 1, 5 jan. 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm. Acesso em: 14 nov. 2024.

_____. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003. *Altera o artigo 195 da Constituição Federal, para estabelecer a forma de financiamento da Seguridade Social*. *Diário Oficial da União*, Brasília, 19 dez. 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 12 abr. 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Jurisprudência: Repercussão Geral - Pronunciamento nº 10530516*. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=10530516>. Acesso em: 14 nov. 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal. *STF valida cobrança do DIFAL/ICMS em 2022*. 30 nov. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=521003&ori=1>. Acesso em: 14 nov. 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 220.

CHIMENTI, Ricardo. *Sinopses Jurídicas: Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 26.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Jurisprudência Consolidada*. STF, 2023. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>. Acesso em: 12 abr. 2024.

HENARES NETO, Halley. Aplicação da LC 190/22 e a decisão do STF no Tema 1.093. *Consultor Jurídico*, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jun-05/henares-neto-lc-19022-decisao-tema-1093/> Acesso em: 12 abr. 2024.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MELLO, Jeferson de Lima. *Lei complementar nº 190/22 e seus efeitos para cobrança do diferencial de alíquota (DIFAL) de ICMS: Princípio da anterioridade tributária como garantia constitucional*. *Rev. IBICT*, 2022. Disponível em: https://www.oasisbr.ibict.br/vufind/Record/Anima_b6a330d24b93fcb22951ee751d6205ed Acesso em: 12 abr. 2024.

MIRANDA, Verônica Rodrigues de. O princípio da anterioridade e a lei complementar 190/2022 (ICMS). *JusBrasil*, 2023. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/o-principio-da-anterioridade-e-a-lei-complementar-190-2022-icms/1873986154> Acesso em: 12 abr. 2024.

4583

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2023. p. 102 e 231.

SILVA, José Afonso. *Constituição e Segurança*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Direito Tributário: A Teoria do Imposto e os Princípios Constitucionais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023. p. 158 e 184.