

REGULAMENTAÇÃO DA DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTA DO ICMS

Data de aceite: 01/08/2024

Gabriel de Oliveira Scanavachi

INTRODUÇÃO

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e de comunicação (ICMS) constitui um dos mais importantes tributos em vigência no Brasil. É de competência dos Estados e do Distrito Federal a sua arrecadação, razão pela qual tais entes detêm papel fundamental acerca da forma como o imposto ocorrerá dentro de seus limites territoriais.

Do ICMS derivam mais de uma hipótese em que haverá sua incidência, sendo a principal delas a que se opera sobre as operações relativas à circulação de mercadorias. Ocorre que, em face da difusão dos meios de comunicação na última década, as situações negociais em que o ICMS se operacionaliza, em especial de um Estado da Federação para outro, sofreram um aumento substancial em relação ao passado, muito por conta da *internet*.

Nesse aspecto, a tributação pelo ICMS não poderia ser posta de lado, de modo que o legislador pátrio, atento a isso, introduziu uma nova forma de arrecadação e de repartição do ICMS incidente nas operações de caráter interestadual que destinassem mercadoria a destinatário localizado em Estado diverso do de origem do bem, tendo recebido o nome de Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL). O DIFAL foi inserido no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional nº 87 de 2015, que previu o recolhimento da diferença entre a alíquota interna e interestadual do Estado de destino da mercadoria quando esta fosse destinada a pessoa não contribuinte do imposto, com vistas a tornar equânime a repartição do produto da arrecadação do ICMS.

Essa previsão buscou, em essência, equilibrar a arrecadação dos Estados-membros e do Distrito Federal, uma vez que, nos moldes antigos da legislação, o ICMS devido nas operações interestaduais destinava-se tão somente ao Estado de origem da mercadoria com base na sua alíquota interna.

Ocorre que para viabilizar a cobrança alusiva ao ICMS-DIFAL, em virtude de sua instituição pelo texto constitucional, os Estados-membros e o Distrito Federal editaram um convênio, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que previu as características da obrigação tributária, tais como a base de cálculo, alíquota, forma de compensação etc. Entrementes, surgiu no mundo jurídico uma discussão acerca da validade de tal convênio, uma vez que, ordinariamente, as matérias tributárias descritivas de imposto devem ser objeto de lei complementar, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal.

Diante de tal inconformismo, foi ajuizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469/DF para questionar as cláusulas contidas no citado convênio. Esta ação foi julgada em fevereiro de 2021 em conjunto com o Recurso Extraordinário 1.287.019/DF, com Repercussão Geral reconhecida, pelo Supremo Tribunal Federal. Na ocasião, fixou-se 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.”

Em face dos pressupostos estabelecidos pela Suprema Corte, foi editada a Lei Complementar nº 190 de 2022, que regulamentou a cobrança relativa ao ICMS- DIFAL no âmbito dos Estados e do Distrito Federal. Ocorre que, sob a égide dos princípios que regem o direito constitucional e tributário, a produção de efeitos de referida lei encontrou óbices à sua ocorrência, tendo em vista a aparente violação ao princípio da anterioridade tributária, bem como da segurança jurídica, pelo disposto no artigo 3º da lei.

É esse, pois, o questionamento que será objeto do presente estudo, consistente na análise da (in)validade da cobrança do ICMS-DIFAL no corrente ano de 2022, considerando, ademais, que o tema pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal para dirimir a problemática.

O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

Aspectos constitucionais do ICMS

As temáticas do ramo do Direito Tributário se originam, precipuamente, das disposições constitucionais previstas pelo Poder Constituinte. Isso porque, o texto constitucional não só cuidou de introduzir os tributos e as suas respectivas competências para cobrança, mas também delimitou como deve ser a atuação dos entes federados competentes perante os contribuintes, a fim de evitar abusos do poder de tributar.

O ICMS não se exclui dessa premissa, estando previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, o qual atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o imposto.

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

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1988).

De tal dispositivo derivam ao menos cinco hipóteses de incidência do ICMS, que traduzem diferentes cenários pensados pelo Poder Constituinte ao elaborar o texto maior. Ensina o professor Roque Antônio Carraza (2012, p. 30-31):

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Sem prejuízo das diferentes hipóteses em que incide o ICMS, cumpre ressaltar que algumas características a ele atinentes subsistem independentemente da hipótese verificada, ou seja, uma circunstância que prevalece em todas as suas hipóteses de incidência, tal como o fato de ser um imposto não cumulativo e de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Não obstante, o inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal estabeleceu que caberia à lei complementar deliberar sobre as demais características do ICMS, tais como seu sujeito passivo e regime de compensação. Para esse fim, foi elaborada a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

A despeito disso, vale enfatizar que o objeto do presente estudo consiste na análise da incidência do ICMS sobre as “operações relativas à circulação de mercadorias”, e, mais especificamente, quando ocorridas em remessa interestadual cujo consumidor final não seja contribuinte do imposto, conforme preceitua o inciso VII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal:

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. (BRASIL, 1988).

Por fim, convém esclarecer que tal dispositivo é o autorizador da cobrança do ICMS-DIFAL, o qual será aprofundado no decorrer do presente estudo.

O imposto relativo às operações de circulação de mercadorias

A incidência do ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias é, inelutavelmente, a que detém maior relevância econômica para os Estados e o Distrito Federal, uma vez que está presente numa vasta parcela de bens circulantes na sociedade. Registra-se que as nomenclaturas descritivas do imposto, tais como “operações”, “circulação” e “mercadorias”, não podem ser interpretadas em sua etimologia pura, fazendo-se necessário uma análise teórica e jurídico-econômica para melhor compreensão.

Considerada a hipótese de incidência em análise, primeiramente é necessário que se trate de uma mercadoria, que, em apertada síntese, vem a ser um bem móvel cuja finalidade é a venda, revenda ou até mesmo doação, e que está sendo oferecida ao consumidor em plena circulação econômica. Nesse ponto, esclarece Roque Antonio Carraza (2005, p. 40):

[...] não é somente a compra e venda de mercadorias que abre espaço a este imposto, senão também a troca, a doação, a dação em pagamento etc. todas estas ‘operações’ propiciam a circulação jurídica de mercadorias e, em tese, são passíveis de tributação pelo ICMS.

Isso posto, temos que a circulação da mercadoria deve ser jurídica, ao ponto que gere relevância para o direito, ou seja, a tributação pelo ICMS terá lugar quando a circulação, cuja mercadoria é objeto, pretender uma efetiva transferência de domínio do bem, alterando sua propriedade. Sem prejuízo desse entendimento, ainda é preciso compreender que a operação antecede a circulação da mercadoria, de modo que esta última significa verdadeiro corolário da operação em que incidirá o imposto. Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho (2005, p. 562):

A palavra *operação*, utilizada no texto constitucional, garante assim que a *circulação de mercadoria* é adjetivação, conseqüência. Somente terá relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso, a ênfase constitucional na expressão *operações de circulação de mercadorias*. O imposto não incide sobre a mera saída ou circulação física que não configure real mudança de titularidade do domínio.

Assim, a perfeita conjuntura da referida hipótese de incidência é a de que a operação realizada causa a circulação da mercadoria, não o contrário. Isso porque, geralmente, a operação se inicia na primeira etapa produtiva da mercadoria, que muitas vezes será a de circulação das matérias-primas. Ao final, a mercadoria é disponibilizada na praça para que sofra a ação de consumo.

Insta concluir, pois, que nem todos os bens serão considerados mercadoria, uma vez que tal classificação demanda a existência de um bem móvel destinado a constituir uma relação jurídica, em especial de venda ou revenda, que represente a necessária circulação econômica e denote relevância para o mundo do direito.

Malgrado o alinhamento de conceitos que promove a compreensão da estrutura do fato gerador do imposto, ora relação jurídica do tributo, o legislador pátrio atribuiu características cujos critérios de identificação são explorados pela doutrina sob a égide da regra-matriz de incidência, a qual descreve cinco critérios constitutivos do tributo. São eles o material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo, de tal sorte que o critério material é o que foi abordado no presente tópico.

Sujeição passiva do ICMS

Em atenção ao critério pessoal do ICMS tem-se a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, que é quem pratica a situação hipotética prevista na legislação como fato gerador do tributo. Nesse sentido, para fins de enquadramento do sujeito passivo do ICMS, frise-se que nem toda pessoa será considerada contribuinte do imposto pela mera realização de venda, revenda ou outro ato negocial de bens móveis.

Isso porque, para que se vislumbre a contribuição do ICMS é necessário que o sujeito passivo, dentre outras especificidades, promova a circulação de mercadorias não só com a pretensão mercantil, mas também que o faça com habitualidade. Nesse sentido, Carlos da Rocha Guimarães (1978, p. 133) esclarece que “a habitualidade é o critério que nos guia no diferenciar o intuito objetivo do subjetivo, e que transforma objetivo do subjetivo, e que transforma a simples circulação jurídica de bens em circulação jurídica de mercadorias”.

Não destoam o previsto pelo legislador pátrio no artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996 que regula o ICMS:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (BRASIL, 1996).

Dessa forma, a tributação pelo ICMS não está somente atrelada ao fato de a pessoa física ou jurídica praticar o fato gerador do imposto (circulação de mercadoria), mas sim se tal prática (ou pessoa) detém intuito de obter lucro (mercancia) e ocorre com habitualidade, hipótese em que haverá o enquadramento do sujeito passivo da obrigação tributária. Por conseguinte, quando houver a figura do sujeito passivo apto a contribuir pelo ICMS, deverá ele pagar ao Estado onde ocorreu a saída da mercadoria o valor relativo ao tributo, ainda que o destinatário da mercadoria se situe em outro Estado da Federação, cenário este que atende ao critério espacial.

A definição de alíquotas e a base de cálculo do ICMS

A alíquota é elemento que, ao lado da base de cálculo, compõe a quantia devida pelo sujeito passivo como consequência do fato gerador do tributo, em satisfação ao critério quantitativo. Ela está sujeita ao regime da reserva legal, devendo ser fixada estritamente por meio de lei.

Já a base de cálculo, tão primordial quanto, é a monta sobre a qual será aplicada a alíquota do imposto com vistas a apurar o valor devido. Na hipótese de incidência do ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, a base de cálculo consistirá no valor da operação realizada, que, uma vez abalizado, sofrerá aplicação da respectiva alíquota.

Ademais, ressalte-se que a alíquota deve observância ao princípio da capacidade contributiva, estampado no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, de modo que sua fixação levará em conta os variados níveis de contribuição do sujeito passivo com base na dimensão econômica do fato. Em termos de ICMS, cabe aos Estados e ao Distrito Federal a definição, por meio de lei local, das suas alíquotas internas, que serão aplicáveis a todas as operações ocorridas em seu território.

Não obstante a competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal, a fixação de alíquotas do ICMS possui uma variável trazida pela própria Constituição Federal, prevista em seu artigo 155, § 2º, inciso V:

V - é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; (BRASIL, 1988).

Infere-se, pois, que ao Senado Federal foi dada a faculdade de intervir no processo de fixação de alíquotas do ICMS por meio do estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas para as operações internas ocorridas nos Estados e no Distrito Federal. Em verdade, referido dispositivo nada mais visa que impedir eventual desbalanceamento econômico desleal entre os entes federados na fixação de suas alíquotas, de modo que nessa hipótese a atuação do Senado será no sentido de definir um mínimo e um máximo que deverão ser respeitados, a fim de dirimir a problemática.

Nesse sentido, destaque-se, ainda, que caso vigore ato do Senado Federal que estabeleça um limite mínimo e um máximo para fixação das alíquotas internas, a lei local que despreze tais delimitações será ineficaz.

Sem prejuízo das especificidades relativas à alíquota interna, também ficou a cargo do Senado Federal o estabelecimento, por meio de Resolução, das alíquotas aplicáveis às

operações interestaduais de circulação de mercadorias, nos termos do inciso IV do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal. Com efeito, o inciso VI do mesmo dispositivo impõe uma delimitação de caráter protetivo-econômico, ao dispor que as alíquotas internas não podem ser inferiores às interestaduais.

Essa previsão busca, em essência, promover um equilíbrio econômico do país e uma fuga da desigualdade financeira entre os Estados, uma vez que na hipótese de um Estado com aguçado desenvolvimento industrial/mercantil estabelecer uma alíquota interna diminuta, os Estados em situação contrária sofreriam profundos impactos econômicos. Isso tudo porque, os Estados melhor desenvolvidos concentrariam suas operações em ambiente interno com fins a reduzir o custo de suas mercadorias e, conseqüentemente, o de tributação, desestimulando, assim, a ocorrência de operações interestaduais destinadas a outros Estados da Federação menos agraciados.

Convém colacionar os ditames legais relativos às alíquotas interestaduais, que se deram por meio da Resolução nº 22 de 1989:

Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I - em 1989, oito por cento;

II - a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento. (BRASIL, 1989)

Desta forma, a alíquota interestadual será de, geralmente, 12%, excepcionando-se as operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste que destinem mercadorias às regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, hipótese em que a alíquota será de 7%, e as de exportação para o exterior, cuja alíquota será de 13%. Malgrado inúmeras discussões acerca da (in)constitucionalidade de tal dispositivo, o fato é que a promoção da igualdade entre os Estados da Federação constitui sua razão de ser, de modo a atenuar a discrepância das arrecadações.

Portanto, tem-se que a alíquota interna do ICMS será fixada pelo Estado respectivo ou Distrito Federal, atendendo aos eventuais limites mínimo e máximo estabelecidos pelo Senado Federal. E, para a alíquota interestadual, deverá ser observado o disposto na Resolução nº 22 de 1989.

A atuação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)

Paralelamente às disposições constitucionais e às regulamentações gerais trazidas pela Lei Kandir, o ICMS possui diretrizes que, conforme mandamento constitucional, são objeto de leis complementares esparsas pelo ordenamento.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 24/1975 cuidou da criação de convênios para a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS. Nos termos do artigo 2º da lei, os convênios se originam de reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados-membros e do Distrito Federal, bem como um representante do Governo Federal, que presidirá a ocasião. Eis o dispositivo:

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal. (BRASIL, 1975).

Com base nisso foi celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal o Convênio ICM 08/1975, que previu que o colegiado previsto pela Lei Complementar nº 24/1975 seria denominado Conselho de Política Fazendária (CONFAZ). À época, o CONFAZ foi vinculado como órgão do Ministério da Economia, previsão essa que se manteve com a Constituição Federal de 1988.

Dentre suas várias atribuições, o colegiado do CONFAZ busca, por meio do consenso entre os Estados e o Distrito Federal, a harmonização das políticas tributárias do país com vistas a aperfeiçoar a Administração Tributária, desenvolvendo mecanismos que simplifiquem as relações havidas entre o Fisco e o contribuinte.

Ocorre que, inobstante as claras competências atribuídas ao CONFAZ pela legislação, o órgão, por vezes, extrapolou os limites de sua atuação por meio da edição de convênios que, em detrimento de mandamentos constitucionais, regulamentavam obrigações tributárias.

É isso, pois, o que ocorreu com a elaboração do Convênio ICMS 93/2015, que previu os procedimentos a serem adotados nas operações e prestações interestaduais que destinassem bens e serviços a consumidores finais não contribuintes do ICMS, cenário esse que constitui a figura do diferencial de alíquota do ICMS.

Feitas tais considerações, cumpre elucidar que o CONFAZ exerceu papel crucial para o imbróglio objeto do presente estudo acerca da inconstitucionalidade da cobrança do ICMS-DIFAL, uma vez que o órgão buscou regulamentar o imposto por meio da edição de seus convênios. Tal fato, conforme se verá, fere o processo legislativo e a hierarquia das normas.

O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS

Contexto histórico

Conforme mencionado em tópico anterior, a arrecadação pelo ICMS constitui uma das maiores fontes de receita estadual no país, uma vez que se faz presente num enorme leque de produtos e serviços que circulam na sociedade. Ocorre que essa arrecadação de enormes proporções não seria possível somente no cenário econômico de consumo em lojas físicas que não só o Brasil, bem como o mundo, estava acostumado. Para isso, a ascensão do comércio eletrônico foi determinante.

É notório que o consumo via *internet* somente cresceu na última década. Assim, os aspectos da tributação tiveram de se adequar às novas relações sociais existentes, a fim de salvaguardar a participação do Estado nas riquezas de seus súditos.

Em termos de ICMS, o comércio eletrônico proporciona a constante circulação de mercadorias em larga escala por todo o território nacional, envolvendo, muitas vezes, mais de dois Estados da Federação na mesma cadeia produtiva.

É nesse cenário, então, que surge a obrigação tributária de recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS nas operações de circulação de mercadorias em remessas interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte ou não do imposto. O ICMS-DIFAL buscou, assim, tornar equânime a arrecadação dos Estados-membros e do Distrito Federal em face do novo cenário de consumo, uma vez que nos moldes antigos do imposto somente o Estado de origem da mercadoria é que aproveitava da respectiva arrecadação.

Assim, considerando que todo tributo deve possuir previsão constitucional, foi editada a Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, que introduziu o ICMS-DIFAL no sistema tributário nacional.

A Emenda Constitucional Nº 87/2015

Conforme aduzido, a Emenda Constitucional nº 87/2015 cuidou de introduzir ao texto constitucional a obrigação tributária consistente no recolhimento do valor relativo à diferença das alíquotas interna e interestadual do ICMS do respectivo Estado de destino nas operações interestaduais de circulação de mercadorias, conforme alteração trazida ao inciso VII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal:

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. (BRASIL, 2015).

Ademais, a emenda previu de quem seria a responsabilidade de recolhimento do ICMS-DIFAL. Atribuiu-a, pois, ao destinatário da operação quando este for contribuinte do imposto e ao remetente quando aquele não o for, nos termos do inciso VIII, alíneas a e b, do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal:

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. (BRASIL, 2015).

Dessarte, destaque-se que a instituição do ICMS-DIFAL pela Emenda Constitucional nº 87/2015 significou verdadeiro acréscimo da carga tributária do ICMS nas operações interestaduais de circulação de mercadorias, tendo em vista que, antes de sua criação, somente o Estado de origem da mercadoria é que aproveitava do valor do imposto incidente na operação com base na alíquota interna, ficando o Estado de destino em desapreço econômico.

Ocorre que justamente pelo fato de a cobrança relativa ao ICMS-DIFAL ter sido introduzida por emenda à constituição, suas demais características e diretrizes estavam reservadas à lei complementar, tal qual ocorreu com a Lei Kandir, nos termos do que determina o artigo 146, incisos II e III, alíneas a e b, e inciso XII do § 2º do artigo 155, ambos da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (BRASIL, 1988).

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto. (BRASIL, 1988).

No entanto, não é esse o cenário que se criou com a edição da Emenda Constitucional nº 87/2015, de modo que os entes federados competentes, com vistas a tirar proveito imediato da nova modalidade de arrecadação do ICMS, promoveram suas próprias regulamentações por meio de convênios fazendários, violando diretamente o princípio constitucional da reserva legal e da legalidade tributária.

O Convênio ICMS 93/2015

O Convênio ICMS 93/2015 do CONFAZ adveio da promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015 e foi responsável por prever os procedimentos a serem adotados para a cobrança do ICMS-DIFAL nas respectivas operações de remessa interestadual destinadas a não contribuinte do imposto, tendo sido publicado em setembro de 2015. Assim previu sua cláusula primeira:

Cláusula primeira. Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, devem ser observadas as disposições previstas neste convênio. (BRASIL, 2015).

Conforme já adiantado, os Estados-membros e o Distrito Federal tinham pressa na viabilização da cobrança da nova exação, de modo que julgaram a edição de um convênio fazendário como suficiente à sua respectiva operacionalização. O convênio previu, dentre outras características, os contribuintes e a forma de substituição tributária e de compensação do ICMS-DIFAL, elementos esses que são os exatamente reservados à instituição por lei complementar pelo inciso XII, alíneas a, b e c, do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal.

Assim, considerando supostamente satisfeitas as exigências legais para cobrança do ICMS-DIFAL, o Convênio ICMS 93/2015 passou a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016, sujeitando os contribuintes ao novo recolhimento dos valores relativos à diferença das alíquotas do ICMS para o Estado onde está localizado o destinatário da mercadoria. O que se alcançou, pois, com o citado convênio, foi uma regulamentação de matéria tributária por meio de ato administrativo (convênio) que invade a competência da lei complementar. O fato evidenciou uma tentativa sumária de tornar hábil a cobrança do imposto sob o falso pretexto de estar se promovendo um equilíbrio econômico entre os Estados da Federação. Nessa linha, ensina-nos José Eduardo Soares de Melo (2016, p. 669- 685):

Os Convênios configuram composições administrativas, sem o respaldo jurídico necessário para dispor sobre a estatura da norma tributária (aspecto material, quantitativo, temporal ou espacial), aceitando-se a exclusiva ressalva constitucional, para fins de desoneração do ICMS (art. 155, § 2º, XII, g).

Dessarte, não foi necessário muito tempo para que os contribuintes insurgissem contra a (in)constitucionalidade da cobrança do ICMS-DIFAL com base em convênio interestadual do CONFAZ quando se fazia necessária a edição de uma legislação complementar. Para tanto, foi ajuizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469/DF (ADI 5469) perante o Supremo Tribunal Federal (STF).

A chegada do tema ao Supremo Tribunal Federal por meio da ADI 5.469/DF em conjunto com o RE 1.287.019/DF

Consoante o já antecipado, a discussão acerca da validade da cobrança do ICMS-DIFAL com base nas disposições do Convênio ICMS 93/2015 não tardou assolar as dependências do STF, o que ocorreu por meio do ajuizamento da ADI 5.469/DF pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM) e do Recurso Extraordinário 1.287.019/DF por empresa do ramo do comércio eletrônico. A ADI foi protocolada no mês subsequente ao de início da produção de efeitos do Convênio ICMS 93/2015, em fevereiro de 2016. Desde então, diversas foram as pessoas jurídicas do ramo do comércio eletrônico que demonstraram seu interesse em comum para o ajuizamento.

O meio processual buscou, sinteticamente, a declaração da inconstitucionalidade de cláusulas contidas no Convênio ICMS 93/2015, elaborado no âmbito do CONFAZ, sob o argumento de que tais disposições versaram sobre matérias que estavam reservadas à lei complementar e que, conseqüentemente, não viabilizavam a cobrança do ICMS-DIFAL naquela oportunidade.

Em fevereiro de 2021 a ADI foi julgada em conjunto com o RE 1.287.019/DF, tendo sido dada procedência aos pedidos de declaração da inconstitucionalidade das cláusulas do Convênio ICMS 93/2015, de tal sorte que a Suprema Corte assentou entendimento de que convênio interestadual não tem o condão de suprir a ausência de lei complementar que disponha sobre as diretrizes do imposto. Confira-se trecho final do voto do ministro relator Dias Toffoli, que foi acompanhado pela maioria do Plenário:

[...] Ante o exposto, julgo procedente a ADI nº 5.469/DF, declarando a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal. (ADI 5469, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021).

Infere-se que o ministro acertadamente entendeu pela ultrapassagem do alcance das normas contidas no Convênio ICMS 93/2015, uma vez que a matéria lá tratada deveria ser disciplinada por lei complementar pertinente. De igual modo entendeu a maioria do Plenário, estando configurada, pois, a inconstitucionalidade das cláusulas contidas no citado convênio.

Paralelamente, os ministros também proferiram julgamento nos autos do RE em conjunto, oportunidade em que o ministro relator Marco Aurélio, cujo voto foi acompanhado pela maioria, reconheceu a impropriedade do Convênio ICMS 93/2015 para dispor sobre elementos essenciais do ICMS-DIFAL. Foi fixada 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.”

A restrição dos efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade

A decisão tomada pelo STF em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade acerca da (in)validade da cobrança do ICMS-DIFAL gerou verdadeiro impacto na forma como os Estados e o Distrito Federal vinham atuando desde 2016.

Isso porque, uma vez reconhecida a necessidade de lei complementar versando sobre o tema, o que invalidou a cobrança da exação ocorrida nos últimos anos, nasceria para os contribuintes o direito legítimo de rediscutir os débitos pagos no passado de maneira indevida. Para que esse cenário não viesse a ser concebido, o STF operou o que conhecemos por modulação dos efeitos de sua decisão de declaração de inconstitucionalidade, ferramenta prevista no artigo 27 da Lei nº 9.868/1999, que diz:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado. (BRASIL, 1999).

Nesse raciocínio, a Suprema Corte, após consenso havido entre seus membros, modulou os efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade das cláusulas do Convênio ICMS 93/2015 para que só ocorressem a partir de 1º de janeiro do exercício subsequente ao de julgamento, qual seja, o corrente ano de 2022, ressalvadas as ações judiciais em curso.

Tal modulação, em consonância com o autorizado em lei, objetivou proteger os Estados e o Distrito Federal dos impactos econômicos negativos que os afetariam na hipótese de uma impetuosa judicialização do tema, na qual os contribuintes recorreriam ao Poder Judiciário para questionar o recolhimento indevido a título de ICMS-DIFAL nos anos anteriores à declaração de inconstitucionalidade. Em verdade, a restrição de efeitos da decisão operada pelo STF se reveste de viés político, tendo em vista que, essencialmente, conferiu prazo ao Governo Federal para elaboração da necessária lei complementar que regulamentasse o ICMS- DIFAL, ao passo que permitiu a manutenção da cobrança tida por inconstitucional até o último dia do exercício de 2021.

Foi exatamente isso, pois, o que cuidou o Governo Federal de acelerar por meio do Poder Legislativo, visando a satisfação do pressuposto reputado como necessário pela Suprema Corte para tornar válida a cobrança alusiva ao ICMS- DIFAL. Como consequência, o Projeto de Lei nº 32 de 2021, que faria nascer a então Lei Complementar nº 190/2022, teve seu trâmite vertiginoso até o fim do exercício de 2021.

A LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022 E A VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Projeto de Lei Nº 32 DE 2021

O Projeto de Lei nº 32/2021, de iniciativa do Senado, iniciou seu tramite em março de 2021, em regime de urgência. Ato contínuo, chegou à Câmara dos Deputados para revisão e tramitação, tendo sido aprovado em agosto de 2021. Como sofreu alterações, foi novamente remetido ao Senado em dezembro. Devidamente aprovado, foi encaminhado à Presidência da República para sanção.

Em seu teor, o Projeto de Lei nº 32/2021 apresentou a introdução de três novos artigos à redação da Lei Complementar nº 87/1996. Justificou-os como necessários à satisfação dos pressupostos assentados pelo o STF para, conseqüentemente, viabilizar a cobrança do ICMS-DIFAL nas operações interestaduais de circulação de mercadorias destinadas a não contribuintes do imposto.

Ocorre que, em direção contrária ao que planejava o Congresso Nacional, o Projeto de Lei não sofreu sanção presidencial no prazo almejado, que deveria ocorrer ainda em 2021, para que a exação pudesse ser cobrada logo em 2022. Portanto, o Projeto de Lei nº 32/2021 somente se transformou na Lei Complementar nº 190 em 2022, uma vez que o Presidente da República somente manifestou sua concordância em 4 de janeiro de 2022.

O Artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022

Inobstante a publicação da Lei Complementar nº 190 em 5 de janeiro de 2022, cabe-nos, finalmente, tratar do que previu o seu artigo 3º no que se refere à produção de efeitos. A redação se deu nos seguintes termos:

Art. 3º 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. (BRASIL, 2022).

Infere-se que o legislador condicionou a produção de efeitos da lei ao que determina a alínea c do inciso III do *caput* do artigo 150 da Constituição Federal. Cabe colacionar:

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

[...]

a) - cobrar tributos:

I em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

II no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

III 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. (BRASIL, 1988).

Destaque-se que referido mandamento constitucional está contido, não à toa, no capítulo das limitações do poder tributário. E, nesse contexto, a alínea c indicada no artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022 faz referência ao consagrado princípio da anterioridade nonagesimal do tributo.

O princípio da anterioridade nonagesimal, que será detalhado à frente, nada mais determina que nenhum tributo poderá ser cobrado sem que da publicação da lei que o instituiu ou aumentou tenham decorridos noventa dias. Essa norma principiológica visa proteger o contribuinte de qualquer efeito surpresa em relação à carga tributária que passará a arcar.

No entanto, é preciso enfatizar que a disposição contida no artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022, que obedece tão somente ao princípio da anterioridade nonagesimal, não se mostra suficiente, do ponto de vista estritamente jurídico, à produção de efeitos da lei como pretendeu o legislador ao emitir o dispositivo. Em vista disso, a cobrança do ICMS-DIFAL, ainda que editada a Lei Complementar nº 190/2022, não deve ocorrer no corrente ano de 2022, uma vez que a determinação da produção de seus efeitos tal como fora prevista é incompatível com o texto constitucional.

Isso porque, deve-se adotar a concepção de que o princípio da anterioridade tributária na modalidade nonagesimal é indissociável da geral ou anual, na medida em que, conforme pretendeu o próprio Poder Constituinte reformador na parte final da alínea c do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal, a observância ao prazo de noventa dias contados da publicação da lei instituidora ou majoradora de tributo para a produção de seus efeitos é o mínimo que deverá ocorrer na hipótese em que aplicável. Não à toa, a disposição contida no artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022 sofreu substanciais alterações no decorrer de seu processo legislativo.

Consoante o que se extrai do trâmite do Projeto de Lei nº 32/2021, que deu origem à Lei Complementar nº 190/2022, o texto original da lei trazia consigo o artigo 4º, cuja redação estabelecia que a lei complementar vigoraria “na data de sua publicação, produzindo efeitos após decorridos noventa dias da publicação”. (BRASIL, 2021).

Referido dispositivo foi objeto de alteração pela Emenda nº 4 – PLEN sob a exata justificativa de que “é proibido cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada essa lei gravosa” (BRASIL, 2021), consoante o que determina as alíneas b e c do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal. Dessa forma, a nova redação do artigo 4º conferida pela emenda assim previu:

Art. 4º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano seguinte ao de sua publicação e após decorridos noventa dias desta. (BRASIL, 2021).

Nota-se, inelutavelmente, que o legislador transpareceu em demasia sua preocupação com a subsunção da Lei Complementar nº 190/2022 aos ditames da anterioridade tributária em ambas as suas modalidades, tendo em vista todo o cuidado externalizado por meio de reiteradas modificações do dispositivo que tratava da produção de efeitos da lei.

Não obstante a emenda ao suprimido artigo 4º, o Projeto de Lei nº 32/2021 foi novamente modificado com a inclusão do atual artigo 3º, reafirmando, uma vez mais, o zelo do legislador em garantir que a Lei Complementar nº 190/2022 pudesse produzir efeitos sem os impeditivos que ora subsistem.

Fica evidente, com base nesse contexto e sem prejuízo das acepções jurídicas pertinentes, o caráter instituidor de tributo que reveste a Lei Complementar nº 190/2022, de modo que não há como se conceber a produção de seus efeitos sem que se subordine à regra da anterioridade tributária geral e nonagesimal. Isso porque, conforme muito bem observado pelo ministro Dias Toffoli no julgamento da ADI 5.469/DF, com a Emenda Constitucional nº 87/2015 o remetente da mercadoria passou a ter mais uma obrigação tributária, agora com o estado de destino como sujeito ativo da relação jurídica.

Ressalte-se, ademais, que o próprio legislador no decorrer do processo legislativo da Lei Complementar nº 190/2022 incorporou ao texto legal a observância ao princípio da anterioridade, em ambas as suas modalidades, para a respectiva produção de efeitos da lei. E, inevitavelmente, não foi essa a premissa adotada pelo Poder Legislativo, remanescendo no texto original publicado somente a subordinação aos ditames da anterioridade nonagesimal.

Não obstante, cabe elucidar que a remissão expressa contida na alínea c do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal à alínea b do mesmo dispositivo não permite que se desassocie as duas modalidades da anterioridade tributária. Dessarte, não há como se conceber que a anterioridade nonagesimal se opera desatrelada da geral, uma vez que o Poder Constituinte derivado expressamente determinou a necessidade de observância de uma à outra. Assim também entendeu o Ministério Público Federal, por meio da Procuradoria-Geral da República, na manifestação exarada nos autos da ADI 7.066/DF:

A despeito de o art. 3º da LC 190/2022 referir-se somente à alínea “c” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, não há como afastar a observância da anterioridade de exercício. Isso porque o aludido comando constitucional faz remissão expressa à alínea “b” do inciso III do art. 150 do texto constitucional [...]. (ADI 7.066/DF, Rel. Min. Alexandre de Moraes).

Dessa forma, é indubitável que o processo legislativo da Lei Complementar nº 190/2022 foi consideravelmente turbulento, especialmente no tocante à produção de efeitos, cujo entendimento fora firmado pelo artigo 3º da lei. No entanto, não há como se ignorar os relevantes questionamentos que surgiram em face do que previu o texto legal.

A violação ao Princípio da Anterioridade Tributária Geral e Nonagesimal

O texto constitucional é repleto daquilo que denominamos princípios gerais constitucionais, os quais irradiam sua eficácia para todo o ordenamento jurídico pátrio. Nesse sentido, ensina-nos Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 156):

Esse componente axiológico, invariavelmente presente na comunicação normativa, experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos.

Não obstante, o Poder Constituinte originário cuidou de ir além na proteção das temáticas do Direito Tributário, ao passo que criou os princípios constitucionais tributários com vistas a redobrar as disposições afetas ao setor. Por primeiro, abordemos o princípio constitucional tributário da anterioridade tributária geral, explicitado no artigo 150, inciso III, alínea b, da Constituição Federal, que, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 170):

Segundo o princípio da anterioridade, a vigência da lei que instituiu ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação, momento em que o ato se insere no contexto comunicacional do direito.

Dessa forma, vê-se que, no Brasil, o aumento da carga tributária, seja por criação de novo tributo ou majoração do já existente, não pode revestir-se de efeito surpresa que altere substancialmente o orçamento e o dia a dia do contribuinte. Para isso, o princípio da anterioridade tributária geral complementa o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, que orientam a atuação da Administração Tributária.

Isso porque, o alicerce sobre o qual se concebe a segurança jurídica, na perspectiva do Direito Tributário, constitui-se pela previsibilidade das ações emanadas pela Administração no seio do exercício do seu poder de regulamentação das relações jurídico-sociais. Nesse raciocínio, impõe-se que ao contribuinte seja dada a oportunidade de se programar, com segurança e sem que lhe seja causada surpresa, para a propagação dos efeitos jurídicos pretendidos pelo administrador, uma vez que, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho, “tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaços para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza” (2014, p. 162).

Não o bastante, o Poder Constituinte derivado acrescentou, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, a figura da anterioridade nonagesimal ou noventena, que está estampada na alínea c do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal. Segundo seu mandamento, e em complementariedade da anterioridade geral, os administradores só podem realizar a cobrança do tributo quando decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que o criou ou majorou.

Em igual sentido, são as lições de Paulo de Barros Carvalho (2014, p. 170) sobre a natureza do princípio da anterioridade nonagesimal:

Trata-se de novo requisito que se cumula ao princípio da anterioridade, já existente. Um tributo recém-instituído ou aumentado é exigível apenas no exercício financeiro seguinte e depois de passados noventa dias da sua instituição ou aumento [...].

Insta concluir, portanto, que, excepcionadas as situações expressamente indicadas no texto constitucional, a regra aplicável à instituição ou majoração de tributos é a dos princípios da anterioridade tributária geral e nonagesimal, que, frise-se, cumulam-se em suas pretensões ante a sua indissociabilidade e necessidade de observância conjunta.

São esses, pois, os principais princípios sobre os quais a Lei Complementar nº 190/2022 exerce flagrante inconstitucionalidade, porquanto a pretensão do legislador de que a lei fosse publicada no exercício de 2021 para satisfação da anterioridade geral, remanescendo observância somente à anterioridade nonagesimal, não se concretizou, diante da publicação havida em 5 de janeiro de 2022.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 190/2022, se produtora de seus efeitos no exercício de 2022, incorrerá em afrontosa violação aos princípios constitucionais tributários expostos, constituindo-se em verdadeira aberração jurídica que proliferará seus efeitos evitados de inconstitucionalidade. No entanto, a possibilidade de configuração desse cenário nessas circunstâncias já é objeto de discussão no STF nos autos da ADI 7.066/DF, que foi ajuizada com vistas a impedir que a cobrança alusiva ao ICMS-DIFAL tome vez no exercício de 2022, e que se encontra, até o desenvolvimento do presente trabalho, pendente de julgamento.

Com base na exordial de referida ação, convém acrescentar a perspectiva posta à apreciação da Suprema Corte pelos contribuintes, que se fundamenta nas razões abordadas no presente tópico acerca da interpretação que deve ser conferida ao artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022 conforme a Constituição e sob a égide do princípio da anterioridade tributária:

[...] a LC 190/22, ao determinar em seu próprio texto legal a observância ao artigo 150, III, "c", o faz no sentido de dar segurança jurídica tributária ao contribuinte, porém o artigo 150, III, "c" deve ser lido com "olhos de ver", ou seja, no referido dispositivo constitucional encontra-se também, além da necessidade de observância da anterioridade nonagesimal, há a necessidade de se obedecer, também, o disposto na alínea "b" do mesmo diploma constitucional, vale dizer, a chamada anterioridade geral ou "anual", quando se é vedado cobrar imposto no mesmo exercício financeiro que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, como é o caso da Lei Complementar nº 190/22. (ADI 7.066/DF, Min. Rel. Alexandre de Moraes).

Paralelamente, e deve-se atribuir verdade a isto, a insegurança gerada pelos efeitos da Lei Complementar nº 190/2022 faz com que os contribuintes espalhados pelas unidades federadas demandem, no âmbito de cada Estado nos quais destinem mercadorias, ações

judiciais que objetivam impedir a cobrança alusiva ao ICMS-DIFAL no exercício de 2022. Isso ocorre porque, inobstante o ajuizamento da respectiva ADI, os Estados-membros e o Distrito Federal editaram suas leis locais para regulamentação interna do ICMS-DIFAL em suas dependências territoriais, legislações essas que utilizam como respaldo legal o disposto no artigo 3º da lei.

Ocorre que, em clara reafirmação da relevante divergência existente na validade ou não da cobrança dos valores alusivos ao ICMS-DIFAL no ano de 2022, os Estados estão em inconsonância de seus posicionamentos relativamente ao marco temporal que entendem possível a possibilidade de se efetuar a cobrança da exação, motivo esse pelo qual o julgamento da Suprema Corte será extremamente determinante para solucionar a controvérsia.

CONCLUSÃO

Diante de todo o imbróglia instaurado pela disposição contida no artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022, que tratou da produção de efeitos que implicam a possibilidade de cobrança do ICMS-DIFAL no exercício de 2022, subsiste no sistema tributário nacional uma grave insegurança jurídica tanto para o Fisco, como para os contribuintes.

Isso porque a Emenda Constitucional nº 87/2015, ao alterar a sujeição ativa do ICMS devido nas operações interestaduais de circulação de mercadorias destinadas à indivíduo não contribuinte do imposto, criou nova relação jurídico-tributária entre o remetente e o estado de destino da mercadoria, o que manifestamente atraiu a necessidade de lei complementar para regulamentação da matéria. À vista disso, a Lei Complementar nº 190/2022 tratou de definir as características atinentes ao ICMS-DIFAL, tais como a sua base de cálculo, seus contribuintes, sua forma de compensação, dentre outras diretrizes que, nos termos do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, devem estar previstas em legislação complementar elaborada para esse fim.

Como consequência lógica, e com apoio no que ficou definido pela maioria do Plenário do STF na fixação do Tema 1.093, a conclusão que se alcança é a de que diante da instituição do ICMS-DIFAL pela Lei Complementar nº 190/2022 o princípio da anterioridade tributária, em ambas as suas modalidades, estas previstas nas alíneas b e c do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal, deve ser estritamente respeitado no tocante à produção de efeitos da lei, sob pena de sua inobservância implicar flagrante inconstitucionalidade da exação do tributo em apreço.

Nesse raciocínio, o fato é que a publicação da Lei Complementar nº 190 somente em 5 de janeiro de 2022 acarreta a submissão da produção de seus efeitos ao princípio da anterioridade tributária, de tal sorte que a cobrança alusiva ao ICMS-DIFAL somente há de ocorrer a partir de 1º de janeiro de 2023, uma vez que, conforme abordado no presente estudo, não há como se dissociar a anterioridade geral da nonagesimal, porquanto são diretrizes principiológicas concatenadas no texto constitucional e que, por essa razão, demandam aplicação conjunta.

Ademais, a persistência desse cenário de incerteza quanto à (in)possibilidade de cobrança do ICMS-DIFAL no exercício de 2022 surrupia os direitos e garantias fundamentais decorrentes da concepção do princípio da segurança jurídica, que, inelutavelmente, busca tranquilizar os cidadãos por meio do planejamento futuro de ações advindas do Poder Público.

Diante de tais apontamentos, tem-se que a discussão objeto do presente estudo, que reside no relevante questionamento acerca da eficácia da Lei Complementar nº 190 no exercício de 2022 considerando o teor do seu artigo 3º, cuja redação somente submeteu a lei aos ditames da anterioridade nonagesimal, é de significativo interesse dos entes políticos competentes e dos contribuintes. O silogismo atrelado a isso levará o Supremo Tribunal Federal a definir, no bojo da ADI 7.066/DF, se a Lei Complementar nº 190/2022 produzirá seus plenos efeitos no corrente exercício de 2022, a fim de autorizar a cobrança dos valores alusivos ao ICMS-DIFAL nas operações interestaduais que destinem mercadorias à indivíduo não contribuinte do imposto.

Dessarte, a Suprema Corte proferirá decisão que cotejará a incidência das alíneas b e c do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal sobre a Lei Complementar nº 190/2022, comandos esses que explicitam no texto constitucional o princípio da anterioridade tributária. Caso a Corte venha a entender pela submissão da lei complementar à referida regra, em especial na sua modalidade geral, a problemática findar-se-á em prol dos contribuintes, que, em exercício do seu pleno direito à elisão fiscal, poderão abster-se do pagamento do ICMS-DIFAL nas operações havidas durante o exercício de 2022. Lado outro, caso a decisão se dê no sentido de autorizar a exação ainda no atual exercício, os contribuintes que tiverem judicializado ou não a temática, sofrerão os efeitos negativos do posicionamento.

Não obstante, cabe-nos concluir pela impossibilidade de exigência do ICMS-DIFAL no corrente exercício de 2022, em atenção à necessidade de submissão da Lei Complementar nº 190/2022 à regra atinente ao princípio da anterioridade tributária, em ambas as suas modalidades, de modo que a exação somente terá lugar a partir de 1º de janeiro de 2023, sob pena de flagrante violação das normas principiológicas insculpidas na Constituição Federal de 1988.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 10 ago. 2022.

_____. *Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015*. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm >. Acesso em: 10 ago. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). ADI 5469/DF, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021).

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). RE 1287019/DF, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021)

_____. *Lei Complementar nº 190, de 4 de janeiro de 2022*. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm >. Acesso em: 10 ago. 2022.

_____. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm >. Acesso em: 10 ago. 2022.

_____. *Resolução nº 22, de 1989*. Estabelece alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/norma/586152/publicacao/15646891> >. Acesso em: 10 ago. 2022.

_____. *Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm >. Acesso em: 10 ago. 2022.

_____. *Convênio ICM nº 08, de 1975*. Aprova o Regimento da Reunião de Secretários de Fazenda ou Finanças. Disponível em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1975/CV008_75#wrapper >. Acesso em: 10 ago. 2022.

_____. *Convênio ICM nº 93, de 17 de setembro de 2015*. 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. Disponível em: < https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15 >. Acesso em: 10 ago. 2022.

_____. *Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999*. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm >. Acesso em: 10 ago. 2022.

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS, 16ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.