

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

FACULDADE DE DIREITO (FDIR)

VICTOR RODRIGUES SANTOS

A COBRANÇA DO ICMS DIFAL NO EXERCÍCIO FISCAL DE 2022

Conceitos, princípios e análise do STF sob a ótica dos princípios da
legalidade e anterioridade

São Paulo

2023

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

FACULDADE DE DIREITO (FDIR)

VICTOR RODRIGUES SANTOS

A COBRANÇA DO ICMS DIFAL NO EXERCÍCIO FISCAL DE 2022

Conceitos, princípios e análise do STF sob a ótica dos princípios da legalidade e anterioridade

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado a Faculdade de Direito (FDIR) da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito para obtenção ao grau de bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor José Carlos Francisco

São Paulo

2023

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos excelentes professores que lecionam na Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, especialmente meu orientador José Carlos Francisco, pela orientação pedagógica e sugestão do tema de pesquisa, bem como os professores Caio Augusto Takano, Fulvia Helena de Gioia e Rangel Perrucci Fiorin pelas aulas de direito tributário ministradas. Aos colegas de sala Milena Kobayashi e Marcos Silva pelos cinco anos nesta jornada e que se tornaram verdadeiros amigos. Minha família que esteve ao meu lado. Meu amigo e advogado Anderson Fernandes por me incentivar a entrar na Faculdade de Direito, bem como por tantos anos de amizade e companheirismo. Aos meus amigos Rafael Rodrigues e Edson Lopes que me acompanham desde o Ensino Médio. Ao meu amigo Ricardo Alves por me incentivar a treinar e fazer exercícios físicos (que além de um hobby, se tornou uma fuga).

A ela, minha vó materna, Dona Lurdes, que nos deixou em 2021, após 10 anos de luta contra o câncer. A mulher que não me deu a vida, mas me ensinou a viver. A vó que criou seu neto como um filho. Minha melhor dupla jogando cartas. Quem cantava enquanto eu tocava violão na sala de casa. Quem assistia meus jogos de futebol e vibrava por cada defesa deste goleiro. Quem fazia as melhores tortas de morango do mundo. Quem escondia da minha mãe as “burradas” que o menino Victor fazia. Não há um dia em que eu não sinta a sua falta.

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo apresentar a discussão sobre a cobrança do diferencial de alíquota do Imposto sobre Circulação de mercadorias e Serviços em operações interestaduais no exercício fiscal de 2022, a partir de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial e, desta forma, debater sobre a legalidade da cobrança com o advento de Lei Complementar, bem como a observância da anterioridade anual. Desta forma, para compreensão completa, deve-se compreender cada peça deste quebra-cabeça tributário de forma individual para, posteriormente, problematizar a cobrança. Isto é, vamos tratar, conceitualmente, princípio da legalidade, princípio da anterioridade anual e anterioridade nonagesimal. Após os conceitos, vamos tratar do diferencial de alíquota e, ato contínuo, o entendimento da cobrança do diferencial de alíquota sob a ótica dos princípios da legalidade e anterioridade nos julgamentos do Supremo Tribunal Federal.

Palavras-chave: ICMS, diferencial de alíquota, legalidade, anterioridade.

ABSTRACT

The purpose of this article is to present the discussion on the collection of the tax rate difference on the Tax on Goods and Services in interstate operations in the 2022 fiscal year, based on bibliographic and jurisprudence research, discussing about the legality of the collection with the advent of law, as well as the observance of the annual antecedence. In this way, for a complete understanding, each piece of this tax puzzle must be understood individually to problematize the collection later. That is, we are going to deal, conceptually, the principle of legality, the principle of annual precedence and nonagesimal antecedence. After the concepts, we will deal with the rate differential and, immediately, the understanding of the collection of the rate difference from the perspective of the principles of legality and precedence in the judgments of the Federal Supreme Court.

Keywords: ICMS, tax rate difference, legality, antecedence.

INTRODUÇÃO

Com o início do ano fiscal de 2016, e sob o advento da Emenda Constitucional 87 de 2015 (“EC 87”), os Estados da Federação passaram a cobrar o Diferencial de Alíquota (“Difal”) em operações interestaduais sobre o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”). Esta cobrança é popularmente conhecida e chamada no ramo do direito tributário de ICMS Difal.

A EC 87 alterou o art. 155 da Constituição Federal de 1988 (“CF”), incluindo os incisos VII e VIII ao dispositivo, com a seguinte previsão:

“Art. 155

[...]

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;”

Desta forma, os Estados, munidos da EC 87, instituíram, de imediato, a cobrança do ICMS Difal, porém, inicialmente, sem Lei que regulasse a cobrança.

Com a insatisfação dos contribuintes, que impetraram uma alta quantidade de Mandados de Segurança pelo país, o assunto foi tratado pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) para observação da constitucionalidade da cobrança sob a ótica do princípio constitucional da legalidade.

Em 2021, ao julgar o RE 1.287.019 (junto com a Repercussão Geral Tema 1093 e a Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.469), o STF declarou que a cobrança do ICMS Difal como inconstitucional, pois não estava pautada em Lei que a regulasse, porém com efeito modulatório¹. O Congresso Nacional, no entanto, da forma mais

¹ Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 1/093 da repercussão geral deu provimento ao recurso extraordinário, assentando a invalidade “da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio no 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora”, vencidos os Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux (Presidente). Em seguida, por maioria, 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”, vencido o Ministro Alexandre de Moraes. Por fim, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI no 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (**2022**), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do

célere possível, criou uma Lei Complementar para regulamentar a cobrança do diferencial de alíquota previsto nos incisos VII e VIII do art. 155.

Nos últimos dias de dezembro do ano de 2021, ao entregar a Lei ao então Presidente da República, Jair Messias Bolsonaro, a expectativa do Congresso Nacional era de que o Presidente sancionasse, ainda em 2021, a respectiva Lei que autorizasse a cobrança do diferencial de alíquota sobre o ICMS em operações interestaduais, para que a cobrança pudesse ser realizada, constitucionalmente, a partir do exercício fiscal de 2022. Entretanto, o então Presidente da República sancionou a Lei apenas no ano seguinte, com a publicação no Diário Oficial da União ocorrendo em 05 de janeiro de 2022. Esta é a Lei Complementar 190 de 2022.

Com a publicação da Lei Complementar, regulando, assim, a cobrança do diferencial de alíquota sobre o ICMS em operações interestaduais, os estados passaram a ter legalidade para cobrar o Difal. No entanto, passaram a cobrá-lo ainda no ano fiscal de 2022, mesmo ano da publicação da Lei. O resultado: os contribuintes, inconformados, buscaram novamente o Poder Judiciário. O movimento resultou em nova apreciação de a matéria pela nossa cúpula do judiciário. Desta vez, no entanto, sob a ótica do princípio da anterioridade.

Isto posto, este trabalho tem como principal objetivo discutir sobre a legalidade da cobrança com o advento de Lei Complementar, bem como a observância da anterioridade anual, ambos princípios tributários constitucionais

Portanto, para nos aprofundarmos de maneira eficiente e satisfatória sobre a cobrança do ICMS Difal, bem como sua interpretação através da ótica dos princípios da legalidade e anterioridade, presentes em nossa Carta Magna, precisamos abordar, ainda que superficialmente, conceitos introduzidos em nosso (não tão simples) sistema tributário constitucional, como faremos nos próximos tópicos.

NOTAS ESSECIAIS SOBRE O ICMS

Nossa CF possui a seguinte previsão:

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

[...]

Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento **(2022)**, exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS no 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI no 5.464/DF.

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;”

O dispositivo constitucional supracitado criou a competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituírem impostos sobre a circulação de mercadorias e sobre serviços prestados que envolvam transporte interestadual e intermunicipal, bem como sobre comunicação. Não cabe neste trabalho aprofundar sobre as diferenças entre o ICMS com o ISSQN (este que, também, trata sobre a tributação relativa a serviços). No entanto, faz-se necessário entendermos que, como regra geral, os únicos serviços com incidência do ICMS são o transporte interestadual e intermunicipal, e serviço de comunicação, juntos da circulação de mercadorias. Quanto ao mais, as outras modalidades de serviços são reguladas se dispostas pela Lei Complementar 116 de 2003, por haver a incidência do ISSQN. Isto é, não devemos confundir os dois impostos.

Cada Estado da Federação tem competência para legislar sobre ICMS, nos termos do art. 155, II da CF, ressalvado o art. 146, III, a, da CF, visto a necessidade de se legislar sobre o imposto mediante Lei Complementar, conforme a previsão:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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;”

Complementando a competência tributária, ensina Sabbag (pg.102)² que:

“O princípio do federalismo (art. 60, § 4.o, I, da CF) delimitou entre as pessoas políticas o poder de tributar. A atribuição da competência tributária às pessoas jurídicas de direito público está prevista nos arts. 153 a 156 da CF, dividindo-se, entre elas, o poder de instituir e cobrar tributos.”

Pois bem, voltando ao art. 155, II da CF, podemos verificar que a previsão de existência do ICMS já vem acompanhada de seus fatos geradores: circulação de mercadoria; prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; prestação de serviços de comunicação.

Importante lembrarmos que a CF não tem o objetivo de criar impostos, mas de determinar sua competência. Logo, se faz necessária a existência de uma Lei Complementar, vide art. 146 da CF, para deliberar nacionalmente sobre o ICMS. Portanto, quando tratamos deste respectivo imposto, estamos sob a égide da Lei Complementar 87 de 1996, que dispõe sobre o ICMS.

² SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. 7ª ed. Editora Método. São Paulo. 2020

Desta forma, a Lei prevê que base de cálculo do ICMS é o valor da operação, conforme disposto:

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;”

Já o contribuinte (ou sujeito passivo da obrigação tributária) do ICMS pode ser qualquer pessoa, física ou jurídica, que pratique o fato gerador, conforme previsão na Lei Complementar 87 de 1996:

“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.”

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme ensina o professor Sabbag (pg.30)³:

“O estudo do princípio da legalidade tributária pode ser feito no art. 150, I, da CF c/c art. 97 do CTN.

A premissa deste princípio é que os entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) só poderão criar ou aumentar tributo por meio de lei. Tal princípio deve ser assimilado conjuntamente com o princípio da legalidade genérica, previsto no art. 5.o, II, da CF. Por regra, a lei adequada para instituir tributo é a lei ordinária. Nessa medida, quem cria tributos é o Poder Legislativo, não cabendo ao Poder Executivo o mister legiferante.”

Nos termos do art. 150, I da CF, temos a seguinte previsão:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Nos termos do dispositivo constitucional, a única forma de se aumentar ou cobrar tributo é mediante Lei prévia que o estabeleça. A título informativo, é válido sabermos que há exceções ao princípio da legalidade, previstos, também, no art. 150, mas em seu §1º.

Por exemplo, é possível alterar a alíquota do Imposto de Importação (entre outros) mediante Decreto. Isto é, o Poder Executivo tem competência para alterar o tributo, algo que será feito sem a necessidade de Lei. No entanto, trata-se de exceção não aplicável ao caso concreto atual, visto que, envolvendo o ICMS, devemos nos

³ SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. 7ª ed. Editora Método. São Paulo. 2020

valer da regra prevista no art. 150, I da CF. Assim, o ICMS respeita o princípio da legalidade. Neste sentido, novamente Sabbag (pg. 32)⁴ ensina:

“Conforme preceitua o art. 153, § 1.º, da CF, existem quatro impostos federais que poderão ter suas alíquotas majoradas, ou reduzidas, por ato do Poder Executivo, o que se dá por decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda: Imposto de Importação (II); Imposto de Exportação (IE); IPI; e IOF. São eles considerados “exceções” ao princípio da legalidade tributária. Como eles dependem de lei, talvez fosse mais rigoroso afirmar que eles apenas “mitigam” o princípio, sendo exemplos de “atenuações” ao princípio, e não de “exceções”.

Desta forma, sem a existência de Lei, a Fazenda Pública não poderá exigir ou aumentar tributos. Ainda, todas as informações necessárias sobre o tributo deverão constar em Lei. Isto é, alíquota, base de cálculo, e fato gerador, por exemplo, devem estar descritas de maneira expressa legislação que trata sobre o tributo.

PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE: ANUAL E NONAGESIMAL

Há, em nosso ordenamento, duas previsões sobre o princípio da anterioridade: a anterioridade anual e a nonagesimal.

Schoueri (pg.608)⁵ apresenta, em sua doutrina, conceito e utilidade da aplicação destes princípios:

“O Princípio da Anterioridade impõe a existência de um prazo entre a lei que institui ou aumenta um tributo e o início de sua vigência. Embora o Princípio não se estenda à totalidade dos tributos, o prazo da Anterioridade, como será visto adiante, pode ser de 90 dias ou de até um ano, conforme o tributo em questão.”

A anterioridade nonagesimal, prevista no art. 150, III, c, da CF, significa que, ao instituir um tributo, deve-se aguardar ao menos 90 (noventa) dias da publicação da Lei para exigir a cobrança. No entanto, a anterioridade nonagesimal serve como complemento ao princípio da anterioridade anual, nosso objeto de interesse.

A anterioridade anual garante que, quando houver majoração ou criação de tributo, a cobrança só poderá ocorrer no exercício seguinte ao da publicação da Lei. Isto é, a cobrança não poderá ocorrer no mesmo exercício fiscal em que a Lei foi publicada.

Em complemento, devemos pensar nas duas anterioridades como uma proteção ao contribuinte, visto que, hipoteticamente, um tributo instituído (e publicado) no dia 31 de dezembro já poderia ser exigido no dia 1º de janeiro, visto que se iniciou outro ano fiscal, respeitando-se a anterioridade anual. No entanto, em conjunto com a anterioridade nonagesimal, o tributo jamais poderia ser cobrado no dia seguinte. Ainda que existam exceções a regra (comum em nosso sistema normativo), a

⁴ SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. 7ª ed. Editora Método. São Paulo. 2020

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9ª ed. Saraiva Educação. São Paulo. 2019.

aplicação conjunta das duas anterioridades protege o contribuinte de cobranças surpresas recém-criadas.

Neste sentido, ensina Sabbag (pg.34)⁶:

As duas esperas temporais, em suma, vêm ratificar a segurança jurídica que deve reger o relacionamento entre o Estado que cobra e o contribuinte que arca com o valor cobrado. O princípio da anterioridade tributária tem como finalidade assegurar que o contribuinte não seja pego de surpresa pelo Fisco, indo ao encontro da necessidade de o contribuinte se preparar para o evento compulsório da tributação, seja disponibilizando recursos, seja consultando um advogado especializado, que poderá orientá-lo devidamente.

No mesmo sentido, Brazuna (pg.63)⁷ ensina que:

“A lei, portanto, deve ser publicada até 31 de dezembro de um determinado exercício, para que o tributo possa ser exigido no exercício seguinte, estando a sua exigência sujeita ou não a um regime de apuração coincidente com o exercício financeiro anual.”

O princípio da anterioridade serve de mecanismo de efetivação de um valor muito mais caro e relevante, previsto implicitamente na Constituição, qual seja, o ideal da “não surpresa” na cobrança dos tributos.com efeito, o legislador deve prezar pela estabilidade e pelo planejamento das relações mantidas pelos cidadãos por ele representados, em todas as suas esferas de direito, não podendo editar a lei tributária de forma desleal em relação àqueles próprios cidadãos que a legitimam.”

Desta forma, o princípio da anterioridade anual está previsto no art. 150, III, b, da CF, que possui o seguinte texto:

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

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

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

Portanto, o princípio da anterioridade anual é desrespeitado com a cobrança de um tributo, se esta cobrança ocorrer no mesmo ano fiscal (ou exercício fiscal) que que a Lei que o instituiu ou aumento for publicada.

Assim, concluímos, ainda, que, não nos interessa, sequer, o mês da publicação da Lei, não importando que a Lei seja publicada no mês de janeiro para justificar a cobrança de um tributo no mesmo ano fiscal. Conforme o dispositivo acima de nossa Carta Magna, há expressa vedação para se cobrar tributo no mesmo exercício financeiro que que foi instituído, não havendo margem para interpretação.

⁶ SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. 7ª ed. Editora Método. São Paulo. 2020.

⁷ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Direito tributário aplicado. Editora Almedina. São Paulo. 2020.

DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA

Para calcular o valor devido de um tributo, é necessário apurar sua base de cálculo e alíquota. Neste sentido, o doutrinador Mazza (pg. 211)⁸ esclarece:

“Alíquota é o percentual da base de cálculo devido pelo contribuinte.

Como regra, os impostos têm alíquota fixa.

Alguns impostos específicos submetem-se a regras especiais quanto ao sistema de alíquotas.”

O ICMS possui 2 (duas) alíquotas para cobrança: interna e interestadual. Isto é, em operações que tenham origem e destino municípios pertencentes a apenas 1 (um) Estado, aplica-se a alíquota interna, pois a operação de circulação não ultrapassou os limites do Estado da Federação. O valor da alíquota é de 18% (dezoito por cento).

Neste sentido, ensina a doutrina de Sabbag (pg.484)⁹:

“As alíquotas do ICMS são distintas para diferentes produtos, admitindo-se a seletividade do imposto em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, consoante art. 155, § 2.º, III, da CF.”

Já alíquota interestadual é aplicável em operações de circulação que possuam origem e destino em Estados diferentes. Isto é, origem e destino não fazem parte do mesmo Estado, sendo que a haverá a circulação de um estado para outro. O valor da alíquota pode variar entre 4% (quatro por cento), 7% (sete por cento) e 12% (doze por cento), a depender da operação.

Antes do advento da EC 87 de 2015, todo o valor arrecadado em imposto de uma operação de circulação de mercadoria ou serviços que envolvesse mais de 1 (um) Estado, ou seja, uma operação interestadual, era destinado ao Estado de origem. Neste cenário, podemos entender a existência de um abismo de arrecadação. O Brasil, mesmo sendo um país de dimensões continentais, possui uma forte concentração de centros de distribuição, logística e armazenamento de mercadorias nas regiões sul e sudeste, principalmente no Estado de São Paulo. Isto é fato público e notoriamente conhecido.

Dada esta concentração, os Estados das regiões sul e sudeste estão envolvidos na maioria das operações de circulação interestadual, visto que representam o local de origem, isto é, o local de partida da mercadoria ou serviço. Logo, antes da EC 87, todo o valor arrecadado de ICMS nestas operações estava concentrado em poucos Estados da Federação, dada a concentração de centros de logística e distribuição.

⁸ MAZZA, Alexandre. Manual de direito tributário. 5ª ed. Editora Saraiva. São Paulo. 2019.

⁹ SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. 7ª ed. Editora Método. São Paulo. 2020.

Após a vigência da EC 87 de 2015, a forma de arrecadação do ICMS foi alterada, com a inclusão da cobrança do diferencial de alíquota. Desta forma, em operações interestaduais, passou a se adotar a alíquota interestadual ao Estado de origem, calculando-se a diferença para a alíquota interna do Estado destino, que será arrecadada por ele, conforme previsão no seguinte dispositivo:

“Art. 155

[...]

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;

Desta forma, a arrecadação do ICMS passa a ser mais equilibrada para os cofres públicos, pois as operações interestaduais também passam a gerar arrecadação ao estado destino. No entanto, a arrecadação gerou impacto no bolso do contribuinte, visto que o ICMS é um tributo indireto. Isto é, o encargo financeiro não é suportado por quem praticou o fato gerador (circulação de mercadorias e serviços). A natureza do ICMS permite a transferência do encargo financeiro para um terceiro. O contribuinte de direito praticou o fato gerador (nos termos da Lei), mas é suportado pelo contribuinte de fato, mesmo sem praticar o fato gerador, arca com o ônus, pois é quem repercute na cadeia econômica. Na prática, o comerciante repassa o tributo aumentando o valor da mercadoria ou serviço, e quem suporta o encargo é o consumidor final.

Neste sentido, a doutrina de Bergamini (pg.9)¹⁰:

“E dessa reflexão surgem questões relevantes do ponto de vista jurídico: nos impostos indiretos (como o ICMS), há sempre a figura do contribuinte de direito (aquele que, revestindo a condição de contribuinte dado pela legislação, se sujeita à regra matriz de incidência) e do adquirente final, que efetivamente suporta a carga tributária incorporada no preço das mercadorias e/ou produtos. Este último é comumente denominado contribuinte de fato.”

ENTENDIMENTO DO STF SOBRE A COBRANÇA DO ICMS DIFAL SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Com o advento da EC 87 de 2015, e a inclusão dos incisos VII e VIII (alíneas a e b) ao artigo 155 da Constituição Federal de 1988, os Estados da Federação passaram a cobrar o diferencial de alíquota sobre o ICMS em operações interestaduais. No entanto, a cobrança iniciou-se em 2016 (ano seguinte da Emenda Constitucional), e sem a existência de uma Lei Complementar (como dito anteriormente, a LC 190 foi publicada apenas em 05 de janeiro de 2022).

¹⁰ BERGAMINI, Adolpho. 4ª ed. Revista dos Tribunais: ICMS Volume I. Edição de 2020. Thomson Reuters Brasil. São Paulo. 2020.

A insatisfação do contribuinte em pagar mais tributo gerou a primeira onda massificada de busca ao Poder Judiciário para questionar a cobrança do ICMS Difal, sob a égide a tese de que, para a cobrança do Difal, era necessária a previsão em Lei, não sendo suficiente a previsão em texto constitucional (incluído pela Emenda). A tese do contribuinte é de ofensa ao princípio da legalidade tributária, conforme art. 150, I da CF:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Em complemento, o art. 146 da CF:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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;”

Desta forma, conforme previsão na Carta Magna, faz-se necessária a existência de Lei, respeitando-se o princípio da legalidade tributária, e que seja da modalidade Complementar para se regulamentar a cobrança do ICMS Difal.

Considerando que a cobrança do ICMS Difal foi tema de diversos conflitos em ações judiciais, a questão chegou ao plenário do Supremo Tribunal Federal, que julgou, em fevereiro de 2021, o Recurso Extraordinário nº 1.287.019, com repercussão geral Tema 1.093, bem como a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469. Foi firmado o entendimento de que os Estados e o Distrito Federal não poderão cobrar o diferencial de alíquota sem a existência de Lei Complementar, e que qualquer ato administrativo, como o Convênio nº 93/2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária, O CONFAZ, em conjunto com a respectiva cobrança são, por natureza, inconstitucionais, justamente por violar o princípio da legalidade.

Como julgamento, foi firmada a tese: *“A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais”*¹¹.

¹¹ Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 1.093 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, assentando a invalidade "da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora", vencidos os Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux (Presidente). Em seguida, por maioria, 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", vencido o Ministro Alexandre de Moraes. Por fim, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas

Com o posicionamento do STF a favor dos contribuintes, foram assegurados os princípios da legalidade e segurança jurídica, garantida a repetição do indébito de 5 (cinco) anos anteriores ao dia 03/03/2021 que ajuizaram ação, bem como optantes do simples, até a data retroativa de 05/12/2017, conforme explica Paula¹².

Desta forma, com a decisão do Supremo reconhecendo a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS Difal, o Congresso Nacional se movimentou para a criação do Projeto de Lei Complementar 32 de 2021, ou PLP 32/2021, com o objetivo de regulamentar a cobrança do Difal, bem como atender a determinação do STF (a própria criação de Lei Complementar para regulamentar a cobrança do tributo) advinda da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469¹³.

Entregue ao então Presidente da República, o senhor Jair Messias Bolsonaro, em 20 de dezembro de 2021, a expectativa era de que o PLP 32/2021 fosse sancionado e publicado ainda em 2021. No entanto, a sanção presidencial ocorreu em 2022, com sua publicação em 05 de janeiro de 2022.

primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderiu à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio (Relator), que não modulava os efeitos da decisão. Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

¹² PAULA, Guilherme Marques. Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL): necessidade de lei complementar geral para regulamentar a exação tributária. ESA OAB/GO. Seção: Artigos. Disponível em < <https://esa.oabgo.org.br/esa/artigos-esa/>>. Acesso em 09 de maio de 2023.

¹³ Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou procedente o pedido formulado na ação direta, para declarar 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, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Nunes Marques e Gilmar Mendes, e, parcialmente, os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski e Luiz Fux (Presidente). Em seguida, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderiu à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio, que não modulava os efeitos da decisão. Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

ENTENDIMENTO DO MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES SOBRE A COBRANÇA DO ICMS DIFAL SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

Após a publicação da Lei Complementar 190 de 2022, os Estados passaram a ler legalidade para a cobrança do diferencial de alíquota sobre o ICMS em operações interestaduais. Passados 90 (noventa) dias da publicação da Lei, os Estados iniciaram a cobrança do Difal, desrespeitando o princípio da anterioridade anual, previsto no art. 150, III, alínea b da Constituição Federal.

Sob a tese de desrespeito ao princípio da anterioridade anual, a contribuinte procurou novamente o Poder Judiciário, impetrando novos mandados de segurança, buscando a declaração de inconstitucionalidade da cobrança no exercício de 2022. O ICMS Difal voltou a pauta do STF, mas, desta vez, sob a ótica do princípio da anterioridade. 4 (quatro) ações foram propostas contra a LC 190 de 2022, sendo que a que mais nos interessa nos termos deste artigo é a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.066, ou ADI 7.066, distribuída para o Relator Ministro Alexandre de Moraes.

O Relator indeferiu o pedido da liminar na ADI. Alega que *“trata-se um tributo já existente (diferencial de alíquota de ICMS), sobre fato gerador antes já tributado (operações interestaduais destinadas a consumidor não contribuinte), por alíquota (final) inalterada, a ser pago pelo mesmo contribuinte, sem aumento do produto final arrecadado”*¹⁴.

Na decisão monocrática que julgou a liminar da ADI supra, ainda há o seguinte entendimento do Relator:

“O Congresso Nacional orientou-se por um critério de neutralidade fiscal em relação ao contribuinte; para este, não é visada, a princípio, qualquer repercussão econômica relacionada à obrigação principal da relação tributária, apenas obrigações acessórias decorrentes da observância de procedimentos junto às repartições fazendárias dos Estados de destino, em acréscimo ao recolhimento junto à Fazenda do Estado de origem (por uma alíquota menor). E tais obrigações, por não se situarem no âmbito da obrigação principal devida pelo contribuinte, não se sujeitam ao princípio da anterioridade, na linha do que afirmado pela CORTE em relação a obrigações acessórias tais como prazo, condições e procedimentos para pagamento. Nesse sentido a Súmula Vinculante 50:

“Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”. “

Ao julgar a liminar, no teor da decisão monocrática, o Relator enfatiza que não há ferimento ao princípio da anterioridade, pois a princípio protege o contribuinte das intromissões e avanços do Fisco sobre o patrimônio privado, alegando que o caso concreto é mera alteração cobrança de diferencial alíquota sobre tributo já existente, sem agravamento da situação econômica do contribuinte.

¹⁴ Julgamento da Liminar da Ação Direta de Inconstitucionalidade 7.066, em 17 de maio de 2022 pelo Relator Ministro Alexandre de Moraes.

DAS RAZÕES DA INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL NO EXERCÍCIO FISCAL DE 2022.

Data venia e com todo respeito ao douto Ministro de nossa cúpula do Poder Judiciário, o entendimento que o senhor Relator Alexandre de Moraes, em relação a possibilidade da cobrança do diferencial de alíquota sobre o ICMS em operações interestaduais no exercício fiscal de 2022 ao julgar, monocraticamente, a liminar da ADI 7066, trata-se de um entendimento contrário a letra expressa da Constituição Federal.

Isto é, a cobrança do ICMS Difal em 2022 é inconstitucional pois fere o princípio da anterioridade anual. A decisão monocrática do Relator da ADI 7066 desconsidera a existência de um fato novo no ordenamento tributário. Evidentemente, não há que se discutir que o ICMS já está previsto em nosso sistema normativo, bem como sua base de cálculo, fato gerador e alíquotas. No entanto, com o advento da EC 87 de 2015, foi introduzida nova cobrança, algo anteriormente inexistente.

A EC 87 de 2015 apresenta a possibilidade de arrecadação tributária através da cobrança do diferencial de alíquota sobre ICMS, com posterior regulamentação de Lei Complementar (LC 190 de 2022). Logo, lembrando que a CF não cria tributo, mas apenas define competências, a EC foi responsável originária para a criação da LC 190. Visto que a Lei Complementar foi publicada apenas em 05 de janeiro de 2022, não há que se questionar o texto constitucional ou deturpar a interpretação de seu texto, não importando o benefício em arrecadação do Difal pelos cofres públicos das Fazendas Estaduais.

O renomado advogado e doutrinador Sacha Calmon Navarro Coelho (pg. 269)¹⁵ ressalta a importância de que o contribuinte não pode ser pego de surpresa com nova cobrança em sua doutrina:

“O princípio da não surpresa do contribuinte é de fundo axiológico. É valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem com razoável antecedência o teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades levando em conta os referenciais da lei.”

O texto constitucional é cristalino ao prever em seu artigo 150, III, alínea b, que é vedado cobrar tributo em que um tributo foi instituído ou majorado, conforme a previsão:

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

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 17ª ed. Editora Forense. Rio de Janeiro. 2020.

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

Logo, há de se respeitar o texto constitucional por sua clareza e detalhamento. Neste sentido, o Schoueri¹⁶ (pg. 140) é preciso:

“[...] versando sobre o ICMS, é outro exemplo de detalhamento inusitado para um texto constitucional, mas que evidencia a razão para que se apresente a Constituição como notória fonte formal para o conhecimento das normas que afetam a tributação”.

Ainda que existam exceções ao cumprimento do princípio da anterioridade anual em nosso sistema tributário (como é o caso do IPI, por exemplo), não há que se falar em aplicação similar ao ICMS, pois não há previsão constitucional, tampouco em Lei Complementar, que tenha criado devida exceção para o não cumprimento do princípio da anterioridade anual.

Neste sentido, ressalte-se novamente, a doutrina de Brazuna (pg.63)¹⁷ que ensina:

“A lei, portanto, deve ser publicada até 31 de dezembro de um determinado exercício, para que o tributo possa ser exigido no exercício seguinte, estando a sua exigência sujeita ou não a um regime de apuração coincidente com o exercício financeiro anual.”

Lembremos, ainda, conforme a doutrina de Mazza (pg.366)¹⁸, das poucas exceções:

“[...] embora submetidos à anterioridade nonagesimal, não cumprem a anual, razão pela qual podem ser exigidos noventa dias após a publicação do ato normativo que os houver instituído ou majorado, ainda que a cobrança ocorra no mesmo ano. São eles: instituição ou majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, Contribuições Sociais (art. 195 da CF), Cide/Combustíveis e ICMS/Combustíveis¹⁹.”

Ainda, por mais que a letra da Lei possa ser objeto de distintas formas de interpretação (gramatical, sistemático, histórico, teleológico e sociológico), bem como através de analogia, costumes e princípios gerais do Direito, a interpretação do relator no caso concreto apenas deturpa o texto constitucional, pois não há lacunas, omissões ou obscuridades. O texto do art. 155, III, alínea b é claro, e o princípio da anterioridade anual é translúcido.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9ª ed. Saraiva Educação. São Paulo. 2019.

¹⁷ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Direito tributário aplicado. Editora Almedina. São Paulo. 2020.

¹⁸ MAZZA, Alexandre. Manual de direito tributário. 5ª ed. Editora Saraiva. São Paulo. 2019.

¹⁹ O presente artigo não tem o objetivo de discutir o ICMS/Combustíveis (exceção a anterioridade anual), atentando-se exclusivamente a cobrança do diferencial de alíquota em operações interestaduais, nos termos da Lei Complementar 190 de 2022 (que não versa sobre o ICMS/Combustíveis), bem como sua constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal através de Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Outro ponto trazido pelo Ministro Relator é a não necessidade de observância do princípio da anterioridade anual, pois considera a cobrança do diferencial de alíquota como obrigação acessória. Não há que se interpretar como obrigação acessória. A cobrança do diferencial de alíquota nas operações interestaduais se trata de modalidade de repartição de receitas obtidas com a arrecadação do ICMS entre os Estados da federação, mas implica em aumento de carga tributária e, justamente por isso, deve respeitar a anterioridade.

Neste sentido, o voto do Ministro Edson Fachin é preciso, ao prever que a natureza jurídica do Difal estabelece uma nova relação jurídica tributária:

“Tem-se, no entanto, que tal questão quanto à natureza jurídica do DIFAL já restou apreciada quando do Tema 1093, rel. Min. Dias Toffoli, ocasião na qual firmou-se entendimento que tal regramento termina por estabelecer nova relação jurídica tributária ao dispor sobre sujeição tributária ativa e aspectos temporais e quantitativos do fato gerador, portanto, de nova obrigação tributária correspondendo, assim, à instituição e/ou aumento de tributo.”

E ainda:

“Portanto, a partir de então, as alterações na legislação tributária que correspondam à instituição e/ou aumento de tributo necessariamente devem observar ambas as regras de anterioridade: anual e nonagesimal; o que resta expresso na parte final do dispositivo introduzido pela EC 42 /2003: “ c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b”.”

Por fim, o Ministro Edson Fachin ressalta a importância de que o aumento do ônus tributário (isto é, aumento em valor a ser pago pelo contribuinte) deverá respeitar a anterioridade anual:

“Há muito a jurisprudência deste E.STF é no sentido de que qualquer medida que corresponda a instituição e/ou aumento do ônus tributário deve necessariamente observar o princípio da anterioridade do exercício independentemente do veículo legislativo que a introduz (Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade no 2.325 – DF, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 23- 09-2004, DJU 06-10-2006, p. 32. Recurso Extraordinário no 587.008 – SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 02-02-2011, DJe 05-05-2011; Recurso Extraordinário no 578.846 – SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06-06-2018, DJe 05-02-2019; Recurso Extraordinário no 566.032 -RS, SRF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 25-06-2009, DJe 22-10-2009.).

Portanto, a Lei Complementar em matéria tributária de igual modo deve observar ambas regras da anterioridade tributária, sobretudo, quando dispõe acerca do DIFAL que correspondem à autênticas regras de atribuição de competências tributárias aos estados destinatários das operações de circulação de mercadorias para consumidor final não-contribuinte [...].”

Isto posto, o Difal não pode ser considerado como obrigação acessória, sob o advento de criar uma nova relação jurídico tributária, implicando em aumento de carga tributária ao contribuinte e, portanto, havendo sujeição obrigatória ao princípio da anterioridade.

Ainda, neste entendimento, não há que se falar de observância a Súmula Vinculante 50²⁰ do STF, pois não é aplicável a obrigações tributárias principais.

ENTENDIMENTO DO STF SOBRE A COBRANÇA DO ICMS DIFAL SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL

Conforme entendimento de Baltazar²¹, os princípios constitucionais foram, em dado momento, mitigados. No entanto, apenas a questão da legalidade foi resolvida de forma mais eficaz por enquanto, visto que a anterioridade segue em discussão na cúpula do judiciário.

Até o momento, o Supremo Tribunal Federal ainda não proferiu entendimento definitivo sobre a possibilidade de cobrança do ICMS Difal referente ao exercício fiscal de 2022. No entanto, após reunir-se com governadores dos Estados da Federação, a atual Presidente do Supremo, a Ministra Rosa Weber decidiu, levar a discussão ao plenário físico da Corte²².

A última grande movimentação nos autos da ADI 7066, em 14 de novembro e 2022, já indica que a maioria da Corte é contra a cobrança do ICMS Difal em 2022, através de um resultado de 5 (cinco) votos a 2 (dois), para que a cobrança ocorra apenas a partir do exercício seguinte, isto é, o ano de 2023, conforme decisão:

“Decisão: Após o voto-vista do Ministro Dias Toffoli, que julgava improcedente a ação direta, reconhecendo a constitucionalidade da cláusula de vigência prevista no art. 3º da LC nº 190/22, no que estabeleceu que essa lei complementar passou a produzir efeitos decorridos noventa dias da data de sua publicação; e dos votos dos Ministros Edson Fachin, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, André Mendonça e Rosa Weber (Presidente), que julgavam procedente a ação, para aplicar interpretação conforme ao art. 3º da LC n.190/2022, que deve observar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, Sessão Virtual de 4.11.2022 a 11.11.2022.”²³

Após, em 17 de dezembro, o Ministro Gilmar Mendes acompanhou ao Ministros Alexandre e Moraes e Dias Toffoli, ara improcedência da ADI, bem como para a cobrança regular do ICMS Difal no exercício de 2022, conforme decisão:

²⁰ Súmula Vinculante 50: Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

²¹ BALTAZAR, Rafael Luiz da Silva. A (in)constitucionalidade da Diferença de alíquota do ICMS - DIFAL e a atuação dos Tribunais. Brasília, 24 de junho de 2022. Seção: Artigos. Disponível em <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/58739/a-in-constitucionalidade-da-diferenca-de-aliquota-do-icms-difal-e-a-atuao-dos-tribunais>>. Acesso em 09 de maio de 2023.

²² MESTRE, Gabriela. Entenda o julgamento sobre a cobrança do Difal-ICMS no STF. Poder 360. Brasília, 13 de dezembro de 2022. Seção: Justiça. Disponível em <<https://www.poder360.com.br/justica/entenda-o-julgamento-sobre-a-cobranca-do-difal-icms-no-stf/>>. Acesso em 25 de abril de 2022.

²³ ADI 7066, Decisão de Julgamento em 14/11/2022.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Gilmar Mendes, que acompanhava o voto divergente do Ministro Dias Toffoli, o processo foi destacado pela Ministra Rosa Weber (Presidente). Plenário, Sessão Virtual de 9.12.2022 a 16.12.2022.

Desta forma, o placar da posição do Supremo Tribunal Federal em relação a legalidade da cobrança do Difal em 2022 está em 5 (cinco) votos a 3 (três) contra a cobrança. 8 (oito) dos 11 (onze) Ministros da Corte se manifestaram, restando, ainda, o posicionamento de 3 (três).

O voto mais consistente dentre os contrários a cobrança do Difal no exercício de 2022 é, justamente, o voto citado acima do Ministro Edson Fachin²⁴, no qual entende a existência de nova relação jurídico tributário, aumento de carga tributária e, portanto, não pode ser compreendido como obrigação acessória.

O cenário é bastante favorável ao contribuinte e contra a Fazenda, visto que há grande possibilidade de que o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgue procedente a ADI 7066, e impeça a cobrança do ICMS Difal em 2022. Caso seja esta a decisão de nossa cúpula do Poder Judiciário, a cobrança só poderá ocorrer de forma constitucional a partir de 2023.

No entanto, há sempre grande possibilidade de modulação dos efeitos da decisão. Isto é, modular para que as Fazendas Estaduais não sejam obrigadas a devolver o diferencial de alíquota recebido em 2022, salvo pelos contribuintes que buscaram o Poder Judiciário questionando a cobrança.

CONCLUSÃO

Ainda não definido pelo Supremo Tribunal Federal, a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS sobre operações interestaduais segue em aberto, ainda que com cenário de probabilidade de êxito ao contribuinte que pagou o Difal em 2022 e ajuizou ação questionando a legalidade da cobrança.

A cobrança do ICMS Difal, bem como qualquer tributo instituído por Municípios, Estados e União, deve respeitar o princípio da legalidade, previsto no art. 150, I da Constituição Federal, atentando-se a forma de Lei Complementar, conforme previsto pelo art. 146, III, alínea a, também de nosso texto constitucional, ainda de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal em 2021.

Instituído novo tributo ou havendo sua majoração, deve ser respeitado o princípio da anterioridade anual em conjunto com a anterioridade nonagesimal, para

²⁴ Senhor Ministro Edson Fachin: [...] Tem-se, no entanto, que tal questão quanto à natureza jurídica do DIFAL já restou apreciada quando do Tema 1093, rel. Min. Dias Toffoli, ocasião na qual firmou-se entendimento que tal regramento termina por estabelecer nova relação jurídica tributária ao dispor sobre sujeição tributária ativa e aspectos temporais e quantitativos do fato gerador, portanto, de nova obrigação tributária correspondendo, assim, à instituição e/ou aumento de tributo. [...] Diante do exposto, julgo procedente a ADI n.7066, para aplicar interpretação conforme ao art.3o, da LC n.190/2022 que deve observar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal e julgo improcedente as ADIs n.7070/AL e 7078/CE.

garantir proteção máxima ao contribuinte, conforme art. 155, III, alínea b (anterioridade anual), e alínea c (anterioridade nonagesimal).

Visto que não há exceções previstas em nossa Magna Carta ou legislação extravagante ao ICMS, a anterioridade anual deve ser respeitada para a cobrança do ICMS Difal, devido a existência de fato novo envolvendo nova cobrança e envolvendo sua alíquota.

Por implicar em aumento de carga tributária e ônus direto ao contribuinte, não há que se tratar o Difal como mera obrigação acessória, diferentemente do entendimento do Ministro Alexandre de Moraes, visto que, conforme voto do Ministro Edson Fachin, resta clara e justificada a existência de nova relação jurídico obrigacional na cobrança do diferencial de alíquota.

Assim, em relação ao ICMS Difal, a Lei Complementar 190 de 2022 resolve apenas o problema da legalidade da cobrança. Quanto a anterioridade anual, a cobrança deve observar o exercício fiscal seguinte ao da publicação da Lei, ou seja, 2023, para que esteja em conformidade plena com o texto constitucional.

Fora do campo do Direito, o renomado escritor Sir Edgar Allan Poe descreve, em sua obra, há mais de 150 anos, que os conhecimentos mais importantes estão na sempre na superfície, isto é, sem a necessidade de vasta pesquisa ou interpretação.

Pessoalmente, com a única ressalva de que o aprofundamento em quaisquer temas nos eleva a um maior grau conhecimento, concordo de forma plena com Poe. A intenção no legislador, ao prever a anterioridade anual no texto constitucional, tem a pretensão de proteger o contribuinte.

Não há margem para outra interpretação, pois o art. 155, III, alínea b da Constituição Federal de 1988 é cristalino. O princípio da anterioridade anual está na superfície.

BIBLIOGRAFIA:

BALTAZAR, Rafael Luiz da Silva. A (in)constitucionalidade da Diferença de alíquota do ICMS - DIFAL e a atuação dos Tribunais. Brasília, 24 de junho de 2022. Seção: Artigos. Disponível em <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/58739/a-in-constitucionalidade-da-diferenca-de-aliquota-do-icms-difal-e-a-atuao-dos-tribunais>>. Acesso em 09 de maio de 2023.

BERGAMINI, Adolpho. 4ª ed. Revista dos Tribunais: ICMS Volume I. Edição de 2020. Thomson Reuters Brasil. São Paulo. 2020.

BIANCHI, Gabriel. Tudo que você precisa saber para entender a “insanidade” do difal ICMS. 15 de maio de 2022. Jusbrasil. Seção: Artigos. Disponível em <<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/tudo-que-voce-precisa-saber-para-entender-a-insanidade-do-difal-icms/1503614477>>. Acesso em 09 de maio de 2023.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Planalto. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

BRASIL. Lei Complementar 87 de 1996. Brasília, DF: Planalto. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>.

BRASIL. Lei Complementar 190 de 2022. Brasília, DF: Planalto. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm>.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Direito tributário aplicado. Editora Almedina. São Paulo. 2020.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 17ª ed. Editora Forense. Rio de Janeiro. 2020.

COSTA, Alcides Jorge. O Conceito de Tributo, Imposto e Taxa. In Revista dos Tribunais, v. 344. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

CREMER, Gabriel. Supremo Tribunal Federal, Difal-ICMS e a anterioridade anual. 25 de outubro de 2022. Jusbrasil. Seção: Artigos. Disponível em <<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/supremo-tribunal-federal-difal-icms-e-a-anterioridade-anual/1667874014>>. Acesso em 05 de maio de 2023.

FERNANDES, Pedro Henrique R. Muniz. A regulamentação do ICMS-Difal no Manicômio jurídico-tributário brasileiro. São Paulo, 12 de janeiro de 2022. Consultor Jurídico. Seção: Opinião. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2022-jan-12/fernandes-icms-difal-manicomio-juridico-tributario-brasileiro>>. Acesso em 05 de maio de 2023.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. A cobrança antecipada de diferencial de alíquota de ICMS (difal antecipatório) e o dever de coerência no julgamento do tema n 517 de RG do STF. Direito Tributário Atual, v. 49, p. 127, 2021. Disponível em <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1863/1632>>.

IBIAPINO, Kathiene Leite. Difal ICMS - incidência em 01 de janeiro de 2023 - princípio da anterioridade anual. 13 de fevereiro de 2022. Jusbrasil. Seção: Artigos. Disponível em <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/difal-icms-incidencia-em-01-de-janeiro-de-2023-principio-da-anterioridade-anual/1379246965>>. Acesso em 08 de maio de 2023.

MAZZA, Alexandre. Manual de direito tributário. 5ª ed. Editora Saraiva. São Paulo. 2019.

MESTRE, Gabriela. Entenda o julgamento sobre a cobrança do Difal-ICMS no STF. Poder 360. Brasília, 13 de dezembro de 2022. Seção: Justiça. Disponível em <<https://www.poder360.com.br/justica/entenda-o-julgamento-sobre-a-cobranca-do-difal-icms-no-stf/>>. Acesso em 25 de abril de 2022.

PAIXÃO, Magali. Difal do ICMS não deve ser pago imediatamente. 04 de fevereiro de 2022. Jusbrasil. Seção: Artigos. Disponível em <<https://www.jusbrasil.com.br/noticias/difal-do-icms-nao-deve-ser-pago-imediatamente/1369617956>>. Acesso em 08 de maio de 2023.

PAULA, Guilherme Marques. Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL): necessidade de lei complementar geral para regulamentar a exação tributária. ESA OAB/GO. Seção: Artigos. Disponível em < <https://esa.oabgo.org.br/esa/artigos-esa/>>. Acesso em 05 de maio de 2023.

POE, Edgar Allan. O corvo e outros contos. 1.ed. São Paulo. Editora Pandorga. 2018.

SABBAG, Eduardo. Direito tributário essencial. 7ª ed. Editora Método. São Paulo. 2020.

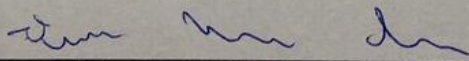
SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9ª ed. Saraiva Educação. São Paulo. 2019.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Victor Rodrigues Santos
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 41802497, período noturno, turma 10 T, tendo realizado o TCC com o título: “A cobrança do ICMS Difal no exercício fiscal de 2022: conceitos, princípios e análise do STF sob a ótica dos princípios da legalidade e anterioridade”, sob a orientação do Professor José Carlos Francisco, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 12 de maio de 2023.



Assinatura do discente