

João Paulo Menezes: O Difal e o novo salto hermenáutico

Muito já se disse sobre o ainda incipiente imbróglio envolvendo o diferencial de alíquota no ICMS em maiores apresentações.



Já bem difundida a questão, basta a este preâmbulo listar seus

principais elementos, que são: o acórdão em repercussão geral no Tema 1.093; a Lei complementar 190/22; o acórdão em repercussão geral no Tema 1.094; e as eventuais leis estaduais instituidoras da exação.

Referida lei complementar veio suprir a carência de normas gerais relativas ao Difal, omissão reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 1.093. Assim, não há mais discussão acerca da imprescindibilidade da lei complementar, persistindo aparente dúvida sobre o momento em que tal exação seria possível.

E é nesse ponto em que divergem as opiniões.

Por parte dos Fiscos estaduais, os posicionamentos parecem se radicar entre os que pretendem exigir o tributo já com a chegada de 2022, e aqueles que decidiram aguardar a anterioridade menor, dita nonagesimal, tal como parece ser o caso de meu estado, Ceará.

Já do lado dos contribuintes se descortina uma unidade de convicções, sendo a esmagadora maioria de posicionamentos pela exigência do tributo apenas em 2023, devido à anterioridade maior, vulgarmente conhecida como anual. Em regra tais argumentos — assim como os de algumas decisões liminares em mandados de segurança — estão fundamentados na remissão que a alínea "c" do artigo 150, III, da Constituição faz à alínea a ela anterior, esta que trata da anterioridade maior. E aqui não se deve esquecer que na própria lei complementar 190 há textual referência à anterioridade nonagesimal. A conclusão seria de que a exigência do Difal em 2022 estaria interdita.



Ocorre que as regras da anterioridade, cláusulas pétreas como decidido na ADIn 5.733, dizem respeito apenas às leis instituidoras do tributo ou às leis que o aumentam, e essa não é a vocação constitucional das leis complementares de Direito Tributário. Assim, parte da defesa dos contribuintes parece ficar desguarnecida, já que a anterioridade não se destina a levantar a eficácia da lei complementar, mas da lei ordinária, havendo o risco de que essa tese, ao ir galgando as instâncias superiores, encontre aceitação.

Existe ainda outro elemento nessa equação, que é o quanto decidido pelo STF no Tema 1.094 da repercussão geral, julgamento no qual, para surpresa de muitos, definiu-se pela viabilidade das leis ordinárias mesmo quando ainda inexistente o quadro geral da tributação fixado na lei complementar. Ficaria então a lei ordinária em certo estado de latência até o advento das normas exigidas pelo artigo 146, III, da Constituição, momento em que ganharia eficácia.

Feitas tais considerações, as leis ordinárias de vigência posterior à LC 190 sofrerão a incidência normal de ambas as anterioridades, mas a questão poderia indicar solução contrária aos contribuintes em relação às leis instituidoras anteriores à publicação da lei complementar. Mesmo assim, esse receio, cercado de alguma prudência, não resiste a uma apreciação mais detida do problema.

Isso porque as normas existem para serem cumpridas, e não o inverso. A burla da lei é a fraude à lei, e o Direito não deve tolerar esse comportamento, especialmente em se tratando de cláusulas pétreas. A anterioridade de exercício financeiro existe para garantir ao contribuinte um período para seu planejamento tributário, algo assemelhado ao prazo de respiro dos Direito Cambial.

A anterioridade somente estará garantida caso o contribuinte disponha de um *dies a quo* a partir do qual ele já tenha como saber de antemão quando sofrerá a incidência tributária. Esse prazo pode ser de longos meses ou de poucos dias, mas deve existir, assim como deve ser possível prever com exatidão seu termo final. É o que em regra ocorre com os impostos quando se segue o fluxo de positivação, e a lei instituidora é posterior à lei complementar: a partir da vigência da lei ordinária o sujeito passivo sabe que passados 90 dias, ou no primeiro dia do exercício seguinte, o que se der por último, a hipótese de incidência será tributada.

Dessa forma, não deve ser tolerado que os estados deixem "engatilhadas" leis ordinárias para exigir o imposto a partir da vigência da lei complementar, a qual, enquanto inexistente, é apenas eventualidade e nada mais. Devido a essa mera expectativa do advento da lei complementar, não há sustentação para que se possa dizer que já pudesse o contribuinte estar preparado, pois não há como se preparar para o que pode ou não vir a existir. Caso contrário, será dado mais um salto hermenêutico na franca intenção do constituinte originário.