

Opinião: ICMS/Difal: discussão também para os contribuintes

A Lei Complementar nº 190/2022 (LC nº 190/2022), publicada em janeiro deste ano, com o objetivo de (finalmente) regulamentar a cobrança do diferencial de alíquotas (Difal) incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a outra entidade da federação, vem sendo objeto de muita discussão no meio jurídico por prever a sua vigência após transcorrido o prazo de 90 dias (noventena), funcional da anterioridade clássica (ou anual).



O fato de a LC nº 190/2022 ter sido sancionada apenas em

2022, com a virada do exercício fiscal, gerou uma corrida dos contribuintes aos tribunais visando afastar a cobrança do Difal sobre as remessas interestaduais destinadas ao consumidor final no exercício de 2022. Nesse sentido, muitas decisões — sejam liminares ou em sentença — já foram proferidas [\[1\]](#) reconhecendo o direito do contribuinte a recolher o Difal apenas em 2023.

No entanto, nos parece que há uma discussão que parece ter sido esquecida (ou ao menos deixada em segundo plano): a cobrança do Difal sobre as remessas a *contribuintes* do ICMS. A seguir, teceremos alguns comentários com a finalidade de demonstrar que o diferencial de alíquotas do ICMS, na hipótese de remessas a contribuintes do imposto, também só poderá ser exigido a partir de 2023.

Como é de conhecimento, a LC nº 190/2022 veio suprir uma lacuna legislativa reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento conjunto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469 (ADI nº 5.469) e do Recurso Extraordinário 1.287.019 (RE nº 1.287.019), este último julgado sob a sistemática da repercussão geral.

Na ocasião, restou firmada 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 corte optou pela modulação dos efeitos da referida decisão, pela qual a inconstitucionalidade das cláusulas decidida pela STF apenas passou a produzir efeitos em 1º de janeiro de 2022.

Muito embora o caso concreto analisado pelo STF se restrinja às operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto (hipótese de cobrança trazida pela Emenda Constitucional nº 87/2015), entendemos que a exigência de lei complementar se aplica também às operações com destino a contribuintes do imposto. Isso porque, no entendimento do STF, a edição de lei complementar em matéria tributária seria essencial para: 1) dispor sobre conflitos de competência (no caso, conflitos envolvendo os Estados de destino e de origem do bem ou serviço); e 2) *estabelecer normas gerais para a cobrança de tributos*, o que deve incluir, obrigatoriamente, a definição do fato

gerador, do contribuinte e da base de cálculo do tributo.

Ocorre que o Difal referente às operações destinadas a contribuintes vem sendo cobrado pelos estados com base tão somente em suas leis internas. A Lei Complementar nº 87/96, com a redação anterior à LC nº 190/96, em momento algum estabelecia os critérios mínimos a serem observados pelos estados para a cobrança da diferença entre as alíquotas interna e interestadual [2]. Tais critérios — definição de contribuinte, fato gerador, base de cálculo do imposto — surgiram apenas com a edição da LC nº 190/2022.

Portanto, o legislador buscou, por meio da LC nº 190/2022, suprir não apenas a ausência de dispositivos que regulamentassem a cobrança do Difal nas operações destinadas a não contribuintes, mas também a inexistência de normas gerais no que toca às operações com destino a contribuintes do ICMS. Não fosse esse o caso, o legislador não teria se preocupado em endereçar essa segunda situação, a menos que fosse alterar os critérios já obedecidos pelos estados por meio de suas respectivas leis — o que não ocorreu.

Desse modo, é possível concluir que o Difal incidente sobre as operações com destino a contribuintes só poderia ser instituído pelos estados a partir da promulgação da LC nº 190/2022, obedecidos — por óbvio — os princípios constitucionais da noventena e da anterioridade anual. Assim, tal como em relação ao Difal com destino a não contribuintes, a exigência só poderia ser realizada a partir de 1º de janeiro de 2023.

Existe, todavia, uma importante distinção a ser feita: embora o raciocínio empregado pelo STF no julgamento da ADI nº 5.469 e do RE nº 1.287.019 seja análogo no que diz respeito à necessidade de lei complementar, a modulação realizada pelo STF não se aplica quanto ao Difal cobrado nas remessas a contribuintes, já que o caso analisado — e a decisão — não envolveu essa hipótese.

Diante de todo o exposto, entendemos ser possível questionar judicialmente não apenas a cobrança em 2022 do Difal sobre as remessas a não contribuintes, como também a cobrança do Difal sobre as transferências com destino a contribuintes do ICMS sendo que, neste último caso, é legítima a restituição dos valores recolhidos de forma indevida nos cinco anos anteriores à propositura da ação judicial que pleiteie esses valores.

Dessa forma, os contribuintes que tenham adquirido, de fornecedores situados em outras unidades da federação, bens para uso e consumo, ou destinados ao ativo fixo (desde que não tenham se creditado do imposto) podem ingressar em juízo para reaver esses valores. A depender da atividade econômica exercida por essas pessoas jurídicas, os valores podem ser relevantes.

[1] Vide processos nº 1057052-40.2021.8.26.0053, nº 1000409-28.2022.8.26.0053, nº 1000415-35.2022.8.26.0053, nº 1001443-38.2022.8.26.0053, em trâmite no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. No Distrito Federal, foi proferida liminar favorável a esse entendimento nos autos do processo nº 0700137-46.2022.8.07.0018.

[2] A redação da LC nº 87/96, antes da edição da LC nº 190/2022, determina que lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade pelo pagamento da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte localizado em outro Estado. No entanto, entendemos que o dispositivo (artigo 6º, §1º) refere-se a uma modalidade de substituição tributária, sem, por outro lado, determinar as normas gerais exigidas pela Constituição Federal.

Date Created

13/02/2022