

Carlos Alberto Gama: As inconstitucionalidades do novo Difal

No final de fevereiro de 2021, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.287.019 (RE 1.287.019) e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5469 (ADIn 5469), decidiu, com repercussão geral, que a cobrança do diferencial de alíquota (Difal) nas operações com consumidor final não contribuinte situado em outro estado da federação pressupõe a edição de lei



Em outras palavras, a cobrança do Difal pelos estados sem a

edição de LC foi declarada inconstitucional.

No entanto, houve a modulação dos efeitos dessa decisão, de modo a surtir efeitos somente a partir de 2022. Evidentemente, tal modulação teve por objetivo proporcionar tempo suficiente para a aprovação de uma LC, com posterior edição de lei no âmbito de cada estado prevendo a cobrança do Difal. O objetivo foi, sem dúvida, preservar a arrecadação dos estados.

Em decorrência da decisão do STF, foi apresentado ao Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar nº 32/21 (PLP 32/21), o qual restou aprovado em meados de dezembro. A fim de viabilizar a cobrança do Difal ainda em 2022, havia a necessidade de que o PLC fosse sancionado pelo presidente da República e publicado no Diário Oficial da União (DOU) até, no máximo, 31/12/2021, o que, todavia, não ocorreu.

De fato, somente em 5 de janeiro foi publicada a Lei Complementar nº 190, de 4/1/22 (LC 190/22), oriunda do PLP 32/21, para introduzir a cobrança do Difal em operações interestaduais com consumidor final não contribuinte.

Ocorre que, com a publicação da LC somente em 2022, a cobrança do Difal pelos estados apenas poderia ocorrer a partir de 2023, em respeito ao artigo 150, III, "b", da Constituição Federal, o qual dispõe que um tributo só pode ser cobrado no exercício seguinte à publicação da lei que o instituiu ou aumentou (princípio constitucional da anterioridade da lei). Aqui vale uma explicação: a rigor, somente a partir da edição da LC é que os estados poderiam editar suas leis prevendo a cobrança do Difal.



Mas a realidade não foi essa. É que alguns estados editaram leis antes da publicação da LC 190/22, como os estados de São Paulo (Lei 17.470/21, publicada em 14/12/2021) e Bahia (Lei 14.415/21, publicada em 30/12/2021), entre outros.

Nos estados em que houve edição de lei antes da LC 190/22, existem argumentos doutrinários mais do que suficientes para defender a cobrança apenas a partir de 2023. No entanto, o STF, no julgamento do RE 1.221.330, decidiu que as leis estaduais editadas antes da entrada em vigor da LC, com o propósito de instituir o ICMS, são plenamente válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da lei complementar.

E assim, em face do RE 1.221.330, nos parece prudente alertar aos contribuintes que o argumento de violação ao princípio constitucional da anterioridade é muito frágil diante dos estados em que houve edição de lei ordinária antes da LC 190/22, precisamente nos estados: Bahia, Pernambuco, Piauí, Paraná, Roraima, São Paulo e Sergipe. Todavia, esses estados devem observar o princípio da anterioridade nonagesimal, conforme abaixo será melhor explicado.

Por outro lado, quanto aos estados em que não houve edição de lei em 2021, existem bons argumentos no sentido de que a cobrança deve ocorrer apenas a partir de 2023 se, porventura, ocorrer edição de lei após a LC, mas com previsão de cobrança ainda em 2022.

Prosseguindo.

A LC em questão, conforme se depreende do seu artigo 3º, produzirá efeitos somente a partir de 90 dias contados da sua publicação, em homenagem ao princípio constitucional da anterioridade nonagesimal.

Assim sendo, há fortes argumentos para sustentar que o prazo de 90 dias para a cobrança do Difal se inicia apenas após a publicação da LC 190/22, e não da publicação da lei estadual, como pretendem os estados.

A propósito, no julgamento do já mencionado RE 1.221.330, o STF decidiu que as leis ordinárias estaduais publicadas antes da entrada em vigor de lei complementar são válidas, mas produzem efeitos apenas a contar da vigência da referida lei complementar.

Assim, os contribuintes podem questionar o marco inicial de vigência da LC 190/22, especialmente para garantir que a cobrança ocorra apenas em 2023 (estados que não publicaram suas leis em 2021) ou que a cobrança ocorra 90 dias após a publicação da LC 190/22, e não da lei estadual (estados que instituíram suas leis).

Por fim, importante alertar que, no caso de ajuizamento de ação objetivando afastar a cobrança, o ideal é evitar o pagamento do Difal, a fim de evitar as restrições impostas pelo artigo 166 do CTN, que exige a comprovação de que o contribuinte assumiu o encargo do tributo.