

Difal: estados perdem ou ganham e não levam

Em [artigo](#) veiculado no dia seguinte à publicação da Lei Complementar 190/2022, predicamos que a sua voluntária sujeição às anterioridades anual e nonagesimal adia a sua vigência para 1/1/2023, vedando a exigência durante todo o ano de 2022 do diferencial de alíquotas do ICMS nas aquisições interestaduais contribuinte.



Igor Mauler Santiago
Advogado

Desde então, o tema tem sido objeto de decisões judiciais em variados

sentidos (incidência de ambas as anterioridades, apenas da nonagesimal ou de nenhuma delas), com destaque para as tomadas em suspensão de liminar — em favor dos Fiscos as proferidas pelos presidentes dos Tribunais de Justiça, contra eles a proferida pelo presidente do STF (SS 5.506, DJe 16/3/2022). Somem-se a isso as quatro ações diretas de inconstitucionalidade que se sucederam — ADI 7.066 (Abimaq), ADI 7.070 (estado de Alagoas), ADI 7.075 (Sindisider) e ADI 7.078 (estado do Ceará) —, e fica demonstrada a necessidade de uma atualização da nossa análise.

Começamos reafirmando que a lei complementar não precisava submeter-se às anterioridades, situação em que teria entrado em vigor em 5/1/2022. E que tal adiamento poderia ter sido facilmente evitado pela Câmara ou pelo Senado (casa que representa os estados), mediante emenda ao artigo 3º, ou pelo presidente da República, mediante veto à sua parte final ("*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 artigo 150 da Constituição Federal](#)"). Relembramos ainda que se pode cogitar da revogação dessa mesma parte final, que não passaria isenta de discussão — agora sobre o direito adquirido de só ser tributado em 2023 e sobre o aproveitamento das leis estaduais anteriores à lei complementar (voltaremos a este segundo ponto mais à frente). O que não cabe, acrescentamos agora, é pedir que o STF, em decisão ativista, corrija as opções legitimamente tomadas pelo Legislativo e também pelo Executivo, que optou por sancionar integralmente a lei e o fez dentro do prazo constitucional de quinze dias úteis (artigo 66, parágrafo 1º).

Muitas são as teses dos estados para sustentar a inconstitucionalidade da parte final do artigo 3º. Sustenta-se primeiro que o Difal não é tributo novo, o que dispensaria as anterioridades. Ora, estas se aplicam *in casu* não por imposição constitucional, mas por livre decisão do legislador. Isso torna irrelevante o debate sobre se o Difal para consumidor final não contribuinte constitui ou não nova relação tributária entre o remetente e o Estado de destino — e claramente o é, não consubstanciando mera relação financeira de repartição de receita, pois esta já não envolve o particular. Vale acrescentar que as anterioridades não incidem apenas na instituição de tributo novo, mas também na criação de nova hipótese de incidência para tributo preexistente — caso da revogação de isenção ou da oneração de campo antes inexplorado (inclusão de novos serviços na lista do ISS ou transição da territorialidade para a renda mundial no IRPJ, por exemplo). Isso sem falar que a identidade com o regime anterior (tributação exclusiva pelo estado de origem), premissa central da tese dos estados, foi afastada pelo STF ao julgar o Tema 1.093, ou sequer teria exigido a lei complementar.

Afirma-se em segundo lugar que impor as anterioridades onde não obrigatórias equivale a dar isenção heterônoma violadora do pacto federativo. Mais uma vez sem razão. O que se tem aqui é a falta temporária de lei complementar vigente [\[1\]](#), reputada indispensável pelo STF como exceção ao artigo 24, parágrafo 3º, da Constituição, à semelhança do que — finda a modulação em 20/4/2021 — ocorre com o ITCMD sobre bens no exterior (Tema 825 da repercussão geral).

Alega-se em terceiro lugar que adiar para 2023 a exigência do Difal na hipótese ensejará uma disparidade temporária na tributação segundo a origem, pois as compras interestaduais feitas por consumidor final não contribuinte serão menos tributadas do que as internas. Isso é verdade, mas uma tal diferença é inerente, e não apenas acidental como aqui, ao regime federativo do ICMS. Com efeito, o consumidor final contribuinte compra muito mais barato em outros Estados (com ICMS interestadual) do que internamente (com ICMS interno), obtendo com isso inegável vantagem em termos de fluxo de caixa. A disparidade temporária em tela tampouco é ofensiva (quarta tese dos Estados) ao artigo 151, inciso I, que cuida apenas de tributos federais [\[2\]](#), ou ao artigo 152 da Constituição, pois não decorre de ato ou omissão dos próprios estados, mas do Congresso Nacional [\[3\]](#).

A constatação daquele natural desequilíbrio no regime federativo do ICMS afasta também a quinta tese dos estados, fundada em violação à livre concorrência (limitada ao ano de 2022, repita-se) entre os comerciantes situados aquém ou além das divisas estaduais. Isso sem falar que o princípio exige um agir positivo do legislador, mas não permite senão um agir negativo ao juiz, que pode invalidar um tributo que o contrarie, mas não antecipar a vigência de uma lei tributária com vistas à sua satisfação. No que diz respeito à vantagem temporária do vendedor de outro estado sobre o de outro país, acrescente-se que o tratado do Gatt não integra a Constituição brasileira, não servindo de fundamento para juízos de inconstitucionalidade.

Tampouco procede a sexta tese dos estados, de ofensa ao artigo 99 do ADCT, que rege o repasse progressivo no tempo do Difal-não contribuintes, do estado de origem para o de destino [\[4\]](#). Disciplinando relação financeira de partilha do produto arrecadado, o dispositivo por óbvio pressupõe tributo cobrável. De resto, como diria o ministro Pertence, o argumento prova demais: se a regra bastasse para validar a cobrança, o STF não poderia tê-la impedido sequer ao tempo do Convênio ICMS 93/2015.

Nem há falar (sétima tese dos estados) em ofensa ao artigo 113 da Constituição, segundo o qual "*a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro*". Primeiro porque a intenção do projeto que redundou na Lei Complementar 190/2022 não foi obstar ou aliviar a cobrança do Difal, mas antes viabilizá-la. A demora do Legislativo e do Executivo é que causou o seu adiamento. E segundo porque não se renuncia a receita que ainda não se tem, e a exigência anterior do tributo, fundada no convênio, embora mantida por força da modulação, era indiscutivelmente inconstitucional.

A imposição das anterioridades onde não obrigatórias, além de não contrariar a Constituição, como se acaba de ver, tem respaldo direto nela. Basta olhar para o *caput* do artigo 150, segundo o qual os princípios e as imunidades ali previstos vêm "*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*". Ou para o inciso II do artigo 146, que atribui à lei complementar a função de "*regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*" — e a anterioridade é uma delas.

E tem mais: ainda que os estados saíssem vencedores nas ADIs, livrando a lei complementar das anterioridades, isso não autorizaria a incidência a partir de 5/1/2022 das leis estaduais que lhe são preexistentes. É certo que no Tema 1.094 (ICMS na importação para uso próprio) o STF declarou a validade, com mera suspensão da vigência, das leis instituidoras editadas após a emenda constitucional criadora da nova competência e antes da lei complementar julgada imprescindível para o seu exercício.

A decisão é paradoxal: se a lei estadual é válida antes mesmo de editada a lei complementar, não haveria razão para suspender-se a sua vigência, aplicando-se ao caso o artigo 24, parágrafo 3º, da Constituição (competência legislativa plena). Se falta algo à sua validade, o defeito não pode ser sanado *a posteriori*. Bem por isso, ao conduzir a modulação no caso Difal (Tema 1.093), o ministro Toffoli abandonou aquela orientação, afirmando que as cláusulas do convênio vigorariam até 31/12/2021, "*tempo no qual o Congresso Nacional poderá ratificá-las por meio de lei complementar*", e acrescentando que "*a mesma solução*" — isto é, vigência temporária, prorrogável somente por nova deliberação legislativa — "*julgo ser necessária em relação à lei do Distrito Federal e, a fortiori, às leis dos demais Estados*". A prevalecer esse melhor entendimento, os Estados que não editarem leis posteriores a 5/1/2022 arriscam-se a não poder cobrar o Difal nas vendas a consumidor final não contribuinte nem mesmo em 2023.

Nos pareceres apresentados nas ADIs, por caminhos diversos a Procuradoria-Geral da República chegou a conclusões similares às aqui obtidas. Os estados (e suas bancadas no Congresso) desperdiçaram o tempo que lhes foi dado com a modulação. Agora, a prevalecer o direito estrito, ou perdem, ou ganham mas não levam.

Em tempo: na decisão que extinguiu a ADI do Sindisider e negou as liminares requeridas nas outras três, divulgada nesta terça-feira (18/5) à noite, o ministro Alexandre de Moraes afirma que a hipótese não é de aplicação obrigatória do artigo 150, inciso III, alíneas "b" e "c", da Constituição (primeira tese dos Estados), mas não explica como dessa premissa perfeitamente correta se extrai a conclusão de que tal aplicação seria *proibida* (afastamento das anterioridades livremente impostas pelo legislador).

Afirma ainda que a suspensão do Difal restauraria a sistemática anterior à EC 87/2015 (incidência da alíquota interna nas vendas interestaduais a consumidor final não contribuinte), sem esclarecer como o

reconhecimento da *constitucionalidade* de um dispositivo de lei (o artigo 3º da Lei Complementar 190/2022) pode repristinar temporariamente (fenômeno definitivo, próprio das declarações de *inconstitucionalidade* e limitado a normas de mesmo nível hierárquico) um dispositivo constitucional (a alínea "b" do inciso VII do artigo 155) revogado há sete anos por emenda cuja validade jamais foi posta em dúvida.

[1] Apesar da fórmula tradicionalmente empregada pelo legislador (*esta lei entra em vigor na data da sua publicação, gerando efeitos a partir do dia X*), não há distinção entre vigência e eficácia jurídica, assim entendida a aptidão da lei para gerar efeitos (não confundir com a eficácia social, consistente no cumprimento espontâneo da regra pelos seus destinatários ou na sua aplicação coativa pelos órgãos disso encarregados — a famosa "*lei que cola ou que não cola*"). Enquanto é juridicamente incapaz de gerar efeitos, a lei existe e presume-se válida, mas não vigora. Trata-se da "*disposição contrária*" a que alude o artigo 1º, *caput*, da Lindb, que pode ser imposta pelo próprio legislador ou pela Constituição — a qual, a propósito, utiliza os termos vigência e eficácia (jurídica) como sinônimos: no artigo 150, inciso III, alínea "a", por exemplo, afirma que a anterioridade das alíneas "b" e "c" adia o "*início da vigência*" da lei; já no artigo 62, parágrafo 2º, que também trata de anterioridade, prevê que a medida provisória instituidora de tributos "*só produzirá efeitos*" no exercício seguinte ao da conversão.

[2] "Artigo 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a estado, ao Distrito Federal ou a município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país; (...)"

[3] "Art. 152. É vedado aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino."

[4] "Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I – para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II – para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III – para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV – para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V – a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."

Date Created

18/05/2022