



Na Mídia

10/01/2022 [Consultor Jurídico](#)

ICMS nas vendas interestaduais a consumidores finais não contribuintes

Maurício Barros

O ano de 2022 começou com muitas novidades na área tributária, diante dos diversos atos normativos que foram publicados no apagar das luzes de 2021. Mas talvez o assunto mais quente tenha como fator central de discordia, justamente, a não publicação de ato cuja divulgação se esperava e os efeitos decorrentes dessa omissão.

Trata-se do Projeto de Lei Complementar (PLP) 32/2021, cuja principal finalidade é a de regular o ICMS incidente nas operações interestaduais com consumidores finais não contribuintes do imposto. O tema de fundo desse PLP foi objeto de decisões do STF no RE 1.287.019 e na ADI 5.469, ambas de 24/2/2021, que declararam a constitucionalidade das cláusulas 1^a, 2^a, 3^a e 6^a e 9^a do Convênio ICMS nº 93/2015. Esse convênio pretendeu regular as alterações trazidas pela Emenda Constitucional 87/2015, que determinou que nas operações e prestações interestaduais com consumidores finais não contribuintes deveriam incidir as alíquotas interestaduais, não mais as alíquotas internas dos estados de origem, tocando aos estados de destino a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, o que se convencionou chamar de ICMS-Difal.

Segundo o STF, a Constituição Federal determina que cabe à lei complementar definir os contribuintes do ICMS, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o seu regime de compensação, fixar o local das operações para fins de cobrança e de definição do estabelecimento responsável e fixar a base de cálculo do tributo. Tendo a EC nº 87/15 criado uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS, para o STF houve substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária, eis que o tributo passou a ser devido a mais de um ente tributante em tais operações, razão pela qual um convênio não poderia suprir a ausência de lei complementar para tratar de obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nessas operações, como fizeram as citadas cláusulas do Convênio ICMS nº 93/2015.

O STF ainda determinou a modulação dos efeitos da declaração de constitucionalidade, para que as decisões produzissem efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, ou seja, a partir de 1º/1/2022. Em termos práticos, foi dado ao Congresso Nacional um prazo, que se extinguiu em 31/12/2021, para

aprovar uma lei complementar que regulasse a matéria e, assim, "substituisse" o constitucional Convênio ICMS 93/2015.

O Parlamento fez a sua parte e aprovou o PLP 32/21 ainda dentro do prazo, tendo remetido o texto para sanção presidencial no dia 20 de dezembro. Entretanto, não houve a sanção e publicação da lei no Diário Oficial da União ainda em 2021, pois o referido PLP somente virou lei complementar no último dia 5, data da publicação da LC 190/2022. Diante disso, ficou a dúvida: como os contribuintes deverão recolher o ICMS, nas operações interestaduais que destinem mercadorias e serviços a consumidores finais não contribuintes, em 2022?

A resposta é simples: não deve haver recolhimento do Difal, mas apenas do imposto devido aos estados de origem, com a aplicação das alíquotas interestaduais correspondentes.

Com efeito, a Constituição Federal, quanto à anterioridade aplicável ao ICMS, é bastante clara ao determinar que é vedado aos estados e ao DF cobrar o tributo no mesmo exercício financeiro e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os tenha instituído ou aumentado. Como a lei complementar substituiu o Convênio 93/2015, que, nas palavras do STF, criou "uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino", ela também instituiu novo tributo. Logo, como somente foi publicada em 2022, parece não haver muita dúvida de que a cobrança apenas poderia ocorrer a partir de 1º/1/2023.

Contudo, algumas vozes já opinaram que, considerando que a modulação de efeitos fez com que a vigência do Convênio ICMS 93/2015 tenha perdurado até 31/12/2021, não teria havido qualquer instituição ou majoração de tributo pela LC 190/2022, uma vez que o ICMS-Difal já vinha sendo cobrado. Outros sustentam que se tratou apenas de repartição de receitas tributárias, não de nova ou majorada exação tributária.

Esses argumentos, contudo, não são suficientes para sustentar a cobrança em 2022.

Com relação ao primeiro, o próprio texto da LC 190/2022 o desmente, na medida em que seu artigo 3º, expressamente, prevê a observância da alínea "c" do inciso III do caput do artigo 150 da Constituição Federal, que prevê a anterioridade nonagesimal. Como o ICMS é sujeito às duas anterioridades (anual e nonagesimal), não há como aplicar uma sem a outra, a não ser que a expectativa fosse de publicação da lei dentro dos últimos 90 dias do ano, o que parece ter sido o caso. De fato, tudo leva a crer que a omissão quanto à anterioridade anual se deveu ao fato de o Congresso Nacional não contar com o atraso da presidência da República, que sancionou a lei fora do prazo idealizado pelo STF. Como foi para sanção ainda em 2021, não houve tempo para fazer qualquer ajuste no texto final publicado e, portanto, nada constou quanto à (pressuposta) anterioridade anual.

Além disso, o simples fato de a vigência do convênio ter-se encerrado antes da publicação da publicação da LC 190/2022 já torna as exações uma novidade legislativa merecedora da observância de todas as anterioridades aplicáveis, pois ao menos nos quatro primeiros dias de 2022 não havia norma geral de âmbito nacional, válida e vigente, prevendo as cobranças.

No mais, deve ser lembrado que a cobrança do Difal era lastreada em ato normativo declarado constitucional pelo STF, que apenas teve uma sobrevida (praticamente falando) em função da modulação de efeitos das declarações de constitucionalidade. Nesse contexto, a modulação é ato excepcional no sistema jurídico brasileiro e, portanto, qualquer situação que fuja dos estritos limites colocados em tais decisões, como é o caso de seu marco temporal, deve ser desconsiderado. Logo, na pior das hipóteses, o argumento valeria apenas até 31/12/2021, tendo sucumbido na virada do ano.

Quanto ao segundo ponto, uma simples leitura das decisões do STF é suficiente para afastar a sua plausibilidade. De fato, do início ao fim da decisão a corte trata a matéria como um novo tributo ("mais uma obrigação tributária", "nova relação jurídico-tributária", "nova obrigação tributária" são algumas expressões usadas) e só por isso declara

o Convênio 93/2015 inconstitucional, conforme já comentado acima. A propósito, os únicos votos que vão na linha de simples "repartição da receita" restaram vencidos ao considerar constitucional o convênio, não fazendo qualquer sentido adotar a linha que não se sagrou a vencedora na decisão final da Suprema Corte sobre a matéria.

Por outro lado, mesmo os estados que tenham publicado suas leis internas ainda em 2021 (como é o caso de São Paulo) estão impedidos (constitucionalmente) de efetuar a cobrança, igualmente pela falta de publicação da lei complementar no mesmo ano. Ainda que se levante a decisão do STF no RE 1.221.330, que tratou da cobrança do ICMS na importação por não contribuintes pela Lei 11.001/2001 do estado de São Paulo, mesmo ela tendo sido publicada antes da lei complementar que regulou essa incidência em âmbito nacional (para regular a EC 33/2001), fato é que as duas situações são completamente distintas, o que autoriza a aplicação do distinguishing entre o precedente do STF naquela ocasião e a questão atual.

Isso porque, em primeiro lugar, o precedente do STF tratou de uma tributação interna, como o é a cobrança do ICMS na importação, sujeita a regramentos (inclusive alíquotas) internos. Já o tema da EC 87 pressupõe operações interestaduais, cujo papel da lei complementar ganha maior relevo, diante das funções próprias dessa espécie normativa, em que se destacam o papel de veicular normas gerais em matéria tributária (inclusive fatos geradores) e regular conflitos de competência.

Além disso, o ICMS, embora de competência estadual, é um imposto de índole nacional, pois intimamente ligado à manutenção do pacto federativo. Desse modo, diferentemente de outros tributos, há muito tempo há quase um consenso de que a instituição do ICMS é obrigatória pelos estados, não facultativa. Tanto é assim que o sistema rechaça e sempre rechaçou a concessão de incentivos de ICMS de forma unilateral, ou seja, vácuos de tributação sem a anuência dos demais estados (concretizado por convênio do Confaz).

Disso resulta que a necessidade de lei complementar para regular novos fatos geradores de ICMS não é uma simples formalidade a ser seguida pelo Congresso Nacional para que, posteriormente, os estados possam "instituir" a cobrança. A lei complementar, em casos tais, traz as delimitações mínima e máxima do poder de tributar dos entes subnacionais, em verdadeira regra que institui uma obrigação aos estados para legislar positivamente e, consequentemente, o próprio tributo a ser cobrado. O próprio julgamento do RE 1.221.330, ao reconhecer a ineficácia da lei paulista antes do início da vigência da LC 114/2002, de todo confirma que não é o estado (apenas) quem institui o imposto. Afinal, que competência seria essa, totalmente dependente de uma lei complementar para aperfeiçoar-se? No mínimo, deve ser reconhecido que a instituição do tributo é conjunta entre legislação estadual e complementar, o que exige o respeito à anterioridade por ambas, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

Ademais, deve ser lembrado que, diferentemente do caso da EC 87, o fato gerador do ICMS na importação já era previsto em lei complementar e estava presente na Constituição Federal desde a EC 23/83 (Emenda Passos Porto). A EC 33/2001 apenas ampliou as situações em que ele incidiria, para abranger os importadores não contribuintes. Já o Difal é fato gerador novo, como, repita-se, expressamente reconhecido pelo STF nos julgamentos do RE 1.287.019 e da ADI 5.469. Logo, não há como transpor as mesmas conclusões daquele caso para a situação atual.

Por fim, talvez o ponto mais relevante para se distinguir as duas situações: em nenhum momento o STF, no julgamento do RE 1.221.330, tratou de anterioridade, mas apenas de vigência, ao entender que a publicação da LC 114/2002 completaria o processo de positivação para a cobrança do ICMS na importação pelo estado de São Paulo e que a lei paulista somente poderia ser aplicada a partir do início da vigência da LC 114/2002. Em nenhum momento o STF tratou da data de início da vigência ou dispensou a observância da anterioridade pela LC 114/2002 (ou mesmo da lei paulista), simplesmente porque esse tema não foi objeto do julgamento.

Por tudo isso, ainda que alguns estados já tenham criado suas próprias leis ainda em 2021, fato é que o ICMS-Difal previsto na LC 190/2022 não poderá ser exigido no exercício de 2022, sob pena de constitucionalidade. Caso contrário, teria de ser admitido que os estados que se anteciparam ao Congresso Nacional poderiam cobrar o Difal antes dos demais, ainda que todos sejam obrigados a instituir essa cobrança, o que não faz sentido em uma federação que se pretende harmônica. Também a isonomia e a segurança jurídica, nesse caso, seriam totalmente fulminadas, com estados em condições totalmente díspares, de um lado, e contribuintes tendo que lidar com situações heterogêneas (muitas vezes nas mesmas operações) e, muito provavelmente, conflituosas entre os entes federados, por outro (algum estado de origem, por exemplo, poderia exigir a alíquota interna nas operações interestaduais com não contribuintes, conforme regime anterior à EC 87/2015, ante a falta de lei do estado de destino).

Logo, é constitucional qualquer cobrança de ICMS-Difal nas operações interestaduais com consumidores finais não contribuintes em 2022.

Maurício Barros é sócio de Demarest Advogados, doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP, mestre em Direito Tributário pela PUC-SP, ex-juiz contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas do estado de São Paulo e pesquisador sênior do NEF-FGV.