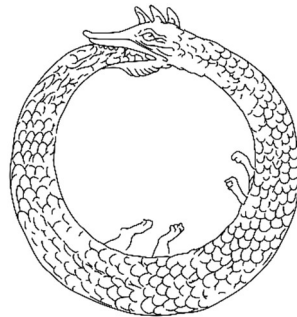


A MOROSIDADE GOVERNAMENTAL E SEUS REFLEXOS DANOSOS JUNTO AO PRÓPRIO ENTE PÚBLICO.

AS CONTROVÉRSIAS JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS DO DIFAL-ICMS



Por Adalberto Vitor Gomes do Nascimento

A figura do Ouroboros, no conjunto de seus conceitos e simbolismos, nos traz reflexões e ideias de movimento, continuidade, reconstrução e, conseqüentemente, o eterno retorno. Deixando de lado qualquer aspecto esotérico proposto pelo ícone, percebemos que as intenções e tentativas de equacionar a divisão do ICMS nas operações interestaduais, aparentemente, guardam certa relação com o simbolismo, de modo que cada movimento jurídico, ao invés de estabilizar a estrutura, tem proporcionado um “eterno retorno” de discussões.

Nos últimos dias observamos várias opiniões, boa parte delas de grandes operadores do direito, isso nos proporciona uma análise mais desprendida sob a perspectiva jurídica e objetivando, majoritariamente, expor o contexto de surgimento desse cenário caótico e que tanto flagela os contribuintes.

Não é nenhum segredo que o ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação abriga grande parte das anomalias, contrarrazões e litígios, por sua estrutura semântica esparsa e, principalmente, pela forma operativa quase utópica imposta pelos legisladores que pouco, ou quase nada, dela em si compreendem.

É certo que travamos uma verdadeira batalha quando temos a intenção de identificar, de maneira clara e sucinta, o elemento objetivo do ICMS, inicialmente contemplados pela hipótese de incidência *versus* fato gerador e seus reflexos que originam a obrigação tributária. Considerando que cada unidade federativa, no que tange esse famigerado imposto, estabelece os detalhes legislativos à sua maneira, quando o tema é a cobrança e responsabilidade tributária em operações interestaduais observa-se uma maximização dessa mesma luta.

O QUE É O ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL)?

A constituição federal ao conferir aos estados e ao distrito federal a competência tributária privativa referente ao ICMS, estabelece em seu art. 155, § 2º, VII, que: “nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao estado de

localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual.”. Logo, existindo na relação jurídico tributária, na operação com mercadorias ou bens entre entes federados distintos, a mercadoria ou bem efetivamente tributada terá o imposto recolhido conforme à diferença entre as alíquotas, sendo o *quantum*, em ambos os casos, devido ao estado destinatário.

Partindo do pressuposto que o ICMS é gênero, entende-se que a cobrança e recolhimento na forma do Diferencial de Alíquotas-DIFAL é uma das suas espécies. Inclusive, cabe destacar que o DIFAL aplicável por força da Emenda Constitucional 87/15 tem critérios objetivos completamente distintos do seu homônimo, o “outro” DIFAL preexistente e exigido dos destinatários quando são contribuintes do imposto. Este último, por não se enquadrar no atual cenário de polêmicas e controvérsias, não receberá o foco deste nosso escrito.

O ICMS-DIFAL E A ORIGEM HISTÓRICA DA EC 87/15

No ano de 2011, os governos estaduais sentem um impacto fiscal negativo decorrente de um crescimento efervescente da comercialização de bens, serviços e mercadorias por meio da internet, telemarketing e *showroom*. À época, essas aquisições interestaduais realizadas por pessoa física e outros não contribuintes do ICMS através dos meios acima elencados, não geravam arrecadação para os estados de destino.

Essa perda de arrecadação é utilizada como elemento catalizador de um acordo fiscal, o Protocolo ICMS nº 21 de 2011, estabelecido por cerca de vinte estados, cujo objetivo era exigir uma parcela do ICMS ao estado-membro destinatário da mercadoria. Logicamente, o acordo não foi duradouro, pois pouco tempo depois o STF, por meio do RE 680089, pugnou pela sua inconstitucionalidade. Todavia, mesmo que as intenções iniciais tenham sido frustradas, as discussões com propósito de atenuar esse desequilíbrio arrecadatório avançaram, refletindo no surgimento da Emenda Constitucional 87, publicada em 17 de abril de 2015, que alterou o inciso VII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, cujo propósito foi equiparar o recolhimento do ICMS nas operações interestaduais realizadas para destinatários contribuintes e não contribuintes.

O RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1287019 E AS SUAS CONSEQUÊNCIAS

Após a edição da EC 87/15, as representações estaduais se reuniram junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ e publicaram no dia 17 de setembro de 2015 o Convênio ICMS nº 93, cujas disposições contemplam: a sistemática de cálculo, a forma de recolhimento, os procedimentos operacionais aplicáveis aos documentos fiscais, a extensão da aplicabilidade e a partilha proporcionalizada.

Desde a sua edição o Convênio 93/15 foi alvo de várias investidas, cabendo destaque a medida cautelar posteriormente convertida em decisão de mérito, que estabeleceu a inconstitucionalidade da cláusula nona do ato normativo. A cláusula julgada inconstitucional pela ADI nº 5464, incluía a aplicabilidade do convênio às micro e pequenas empresas optantes pelo simples nacional.

A validade do Convênio 93/15 foi novamente questionada através do RE 1287019, onde contribuintes alegam afronta do mesmo aos artigos 146 e 155, argumentando que a EC 87/15 revela nova possibilidade de incidência do imposto e que se faz obrigatória uma lei complementar tratando sobre o tema. Em suma, o pleito foi acolhido e originou a seguinte tese (tema 1.093): “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela

Emenda Constitucional nº 87/15, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.”.

Por fim, o tribunal modulou a decisão de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio 93/15, sendo a cláusula nona, que trata da não aplicabilidade do convênio para micro e pequenas empresas optantes pelo simples nacional, com efeitos retroativos a data da ADI 5464, e estabelece os efeitos das cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta para o exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, que hipoteticamente seria o ano de 2022. Sim, hipoteticamente, pois a validade das regras deve prescindir a existência de uma lei complementar, que na época do julgamento transitava como projeto de lei.

A LEI COMPLEMENTAR 190 DE 2022 E SEUS DESÍGNIOS RELATIVAMENTE “FRUSTRADOS”

No dia 04 de janeiro de 2022 surge a Lei Complementar 190, aplicando alterações na Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), cujo objetivo é convalidar as regras estabelecidas pelo Convênio ICMS 236/2021, normativo que revoga e substitui o Convênio ICMS 93/15. Não restam dúvidas de que o objetivo do ato legal é plenamente alcançado, principalmente no que tange a pacificação da litigância contida no Tema 1.093 do STF, anteriormente aqui pontuados. No entanto, no nosso infame sistema legislativo tributário, o cessar de uma contenda dificilmente representa o surgimento de outras com o mesmo enfoque. Lembra do simbolismo do *ouroboros* que citei no início? Pois bem, é isso que está acontecendo atualmente com a reconstrução da discussões, agora aplicada ao aspecto temporal da validade ou eficácia da cadeia normativa.

Considerando que a natureza da tributação é a possibilidade concedida ao fisco de ir ao encontro do patrimônio do contribuinte de maneira compulsória, para captura de valores na forma de tributos, a Constituição Federal elenca através de seus artigos 150, 151 e 152, as limitações do poder de tributar. Essas limitações são dispostas através de princípios, onde destacaremos aqui o contido nas alíneas “b” e “c”, do inciso III, do Art. 150 da CF (princípio da eficácia diferida ou princípio da anterioridade tributária).

O princípio da anterioridade tributária estabelece duas esperas temporais, a anual ou anterioridade de exercício e a anterioridade nonagesimal, que visam ratificar a segurança que deve (ou deveria) existir nas relações entre fiscos e contribuintes. A anterioridade anual, contida na alínea “b”, do art. 150 da CF, determina que os entes tributantes não poderão exigir tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que aumenta ou institui tributo. Por sua vez, a alínea “c” do mesmo artigo faz referência à anterioridade nonagesimal, significando que o tributo, majorado ou instituído, seja cobrado após decorridos noventa dias da publicação do ato normativo legal que implementa sua instituição ou aumento.

Notadamente, o cerne do conflito jurídico é alcançado quando observamos a data da publicação da Lei Complementar nº 190, onde o seu lançamento dar-se-á no ano corrente, precisamente no dia 04 de janeiro de 2022. Pois, sabe-se que o ICMS ou ICMS DIFAL não compõe o rol de tributos suscetíveis a exceções aos princípios da anterioridade anual, tampouco ao da anterioridade nonagesimal.

AFINAL, O ICMS DIFAL DEVERÁ SER EXIGIDO QUANDO?

Primeiramente, é impossível enfatizar que a maior parte do imbróglio seria evitado se o processo legislativo vinculado à Lei Complementar 190 não tivesse sido munido de tamanha morosidade. A lentidão e ausência de zelo com o tema se confirma quando observamos que o Recurso Extraordinário teve seu julgamento concluso em 24 de fevereiro de 2021.

Os desarranjos e deslizes desse caso em nada colaboram com a situação dos estados, pois apesar de sabermos das conexões existentes entre a lei orçamentária e a lei tributária, e conscientes dos prejuízos já mensurados pelos cofres governamentais em função do caso em destaque, não se pode desqualificar que a obediência aos princípios constitucionais tributários é um dos direitos fundamentais mais importantes outorgados pela carta magna ao universo dos contribuintes. Desta feita, a total lentidão em um processo legislativo não se sobrepõe ou justifica, por parte do poder público, qualquer desrespeito à incondicional obediência ao dito princípio constitucional. Considerando esses pressupostos, existem subsídios reforçando que a aplicabilidade dos atos normativos e a cobrança do referido imposto deverá ocorrer a partir de janeiro de 2023.

NA DESOBEDIÊNCIA AO CONTEXTO DA COBRANÇA, É PERMITIDO AOS ESTADOS PROCEDEREM COM A RETENÇÃO OU APREENSÃO DAS MERCADORIAS?

O Supremo Tribunal Federal através da edição da súmula 323 enuncia que “é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo ao pagamento de tributos”. Apesar de não existir impedimento ao fisco de realizar procedimentos de apreensão de bens ou mercadorias não acobertadas por documento fiscal idôneo, com a conseqüente lavratura de auto de infração, cujo propósito é identificar estes mesmos bens ou mercadorias, o que a corte superior condena é a maneira vexatória de cobrança de tributo, doutrinariamente conhecida por “sanção política”, caracterizada quando estes mesmos procedimentos se prolongam demasiadamente.

Em que pese a fonte constitucional, as arbitrariedades contidas na desobediência desta súmula, chocam-se com vários dispositivos, por exemplo: art. 5º, XXII, da CF (o cidadão somente será privado do direito de propriedade mediante justa indenização, com obediência ao devido processo legal); art. 5º, XIII e XVIII (não se pode obstacularizar a liberdade empresarial); e o art. 170, parágrafo único, da CF: “É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”.

Em suma, já podemos observar que os agentes do sistema político e econômico estão se organizando para seguir, talvez, o caminho menos ardiloso para aplicação das normas, ao passo que o ambiente jurídico já recepciona proposições de contribuintes indispostos a efetuar, neste mesmo exercício financeiro, o recolhimento do tributo.