



MUDANÇAS NA TRIBUTAÇÃO SOBRE COMBUSTÍVEIS

📄 Pág. 3

Os sucessivos aumentos no preço dos combustíveis no Brasil têm levado à adoção de uma via política pela redução da tributação sobre esses produtos. Em março, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar 192/22, estabelecendo a incidência monofásica do imposto sobre gasolina, etanol, diesel e gás, bem como a definição de alíquotas específicas por unidade de medida (*ad rem*). É preciso refletir sobre questões de ordem normativa que surgem com as alterações trazidas pela nova lei.

PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE NA TRIBUTAÇÃO DO ICMS

📄 Pág. 11

A edição da Lei Complementar nº 190/22 é mais um capítulo na saga da complexidade do ICMS, uma vez que altera a legislação relacionada à EC nº 87/15, emenda que constituiu resposta política à intensificação do comércio eletrônico e de possíveis perdas de ICMS para as unidades federativas que possuem perfil de destinatário de mercadorias. Nesse sentido, debate-se os princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal (noventena) às regras que estruturam a duplicidade de incidências de ICMS nas operações interestaduais.

RENÚNCIAS FISCAIS EM SÃO PAULO

📄 Pág. 32

Com a globalização, a produção capitalista passou a requerer dos Estados maior quantidade de fatores que favoreçam a sua reprodução, tornando a guerra fiscal uma das estratégias de desenvolvimento econômico dos governadores. Desse cenário decorre a crise do pacto federativo brasileiro, bem como o impacto financeiro nas contas dos Estados. Analisamos então a política de renúncia de receita de ICMS adotada pelo Estado de São Paulo e sua repercussão, inclusive para os Municípios paulistas.

EXPEDIENTE

Boletim Fisco Paulista

Publicação do Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Estadual de São Paulo (Sinafresp)

Rua Maria Paula, 123, 17º andar - Centro

São Paulo - SP - CEP 01319-001

Fone: (11) 3113-4000

www.sinafresp.org.br

imprensa@sinafresp.org.br

Diretoria Executiva Gestão 2022-2024

Presidente: Marco Antonio Chicaroni

Vice-presidente: Michele Ferreira

Secretário-geral: Ricardo Castro dos Santos

Tesoureiro: Flávio Makoto Hashimoto

Diretora de Comunicação e Eventos: Marilene Queiroz Coelho Marçal

Diretor de Assuntos Jurídicos: Jean Henrique Ferreira

Diretor de Assuntos Intersindicais e Formação Sindical: Devanir Zuliani

Diretor de Assuntos Parlamentares e Relações Institucionais: Francisco Gabriel Nicolía

Diretor de Aposentados e Pensionistas: Victor Nuncio Aprile

Diretor de Assuntos Técnicos: Tatsuo Sasaki

Suplente: Rosana Martins Cortez Veloso

Suplente: Carlos Henrique Ribeiro Cardoso

Suplente: Osório Claudio Bortolin

Responsável: Diretor de Assuntos Técnicos do Sinafresp, Tatsuo Sasaki

Conselho Editorial: Ângelo de Angelis, Bruno Lopau Zulian, Fernando Moraes Sallaberry, Marilene Marçal, Tatsuo Sasaki

Revisão: Lilian Souza (MTb 11931/MG) e Rebecca Bastos (MTb 0090958/SP)

Projeto Gráfico e Editoração: Ivan Toledo Prado

Impressão: Hawaii Gráfica

Tiragem: 800 exemplares

EDITORIAL

O BOLETIM FISCO PAULISTA é produto dos Auditores Fiscais do Estado de São Paulo e uma forma de, por meio de seu sindicato, o Sinafresp, contribuírem com o debate público a respeito de temas acerca da tributação geral e específica, principalmente daquela relacionada às questões estaduais, bem como de temas pertinentes às contas públicas e às políticas públicas, em última instância.

Ainda que a carreira de Auditor Fiscal seja eminentemente técnica, qualquer que seja a função exercida por esse servidor, não há como desconsiderar que seu trabalho é profundamente afetado por decisões políticas, talvez mais do que quaisquer outras, uma vez que o tributo é um elemento de grande relevância no conflito distributivo entre os vários segmentos de uma sociedade. Afinal, quem paga (ou não) a conta?

Ao mesmo tempo em que é um dos operadores que fazem funcionar a máquina de redistribuição que é o Estado, em seu sentido mais amplo, o Auditor Fiscal é observador das contradições e das oportunidades de aperfeiçoamento desse sistema; e é com esse espírito que será a contribuição deste boletim.

Mais do que encontrar a resposta correta ou ideal para os problemas e questões que se apresentam, a presente publicação busca criar um processo de exposição e aperfeiçoamento de questões e perspectivas, cabendo sempre o exercício do contraditório, a manifestação de visões diversas e fundamentadas, e disso decorre o caráter técnico do boletim.

Em cada edição, serão apresentadas não apenas matérias e questões tributárias em voga no momento, mas também aquelas que tratem de temas estruturais do sistema tributário, em suas diversas perspectivas, com repercussões jurídicas, econômicas ou sociais.

Nesse sentido, a edição inaugural do boletim traz textos atuais sobre a tributação do ICMS, especificamente sobre a Lei Complementar nº 190/22, discorrendo sobre o DIFAL e aplicação dos princípios da noventena e da anterioridade, e sobre a Lei Complementar nº 192/22, versando sobre as questões que derivam das novas regras de ICMS sobre combustíveis. Para fechar, um breve panorama sobre a renúncia de receita em São Paulo em um cenário de guerra fiscal entre os estados brasileiros.

Boa leitura, e críticas e sugestões serão bem-vindas!

Marco Antonio Chicaroni

Presidente

sinafresp

SINDICATO DOS AUDITORES FISCAIS
DA RECEITA ESTADUAL DE SÃO PAULO

QUESTÕES SUSCITADAS PELA LEI COMPLEMENTAR 192/22¹

Fernando Moraes Sallaberry - Auditor Fiscal da Receita Estadual de São Paulo

INTRODUÇÃO

A recente escalada do preço do petróleo no mercado mundial, associada a escolha de política de acompanhamento de preços internacionais pela Petrobrás (PPI – preço de paridade de importação), em um cenário de desvalorização cambial, tem imposto sucessivos aumentos no preço dos combustíveis aos cidadãos brasileiros.

Diante de tal quadro, com forte viés inflacionário inclusive, a solução política que tem sido adotada no Brasil, dentre um leque de opções, é pela redução da tributação sobre os combustíveis.

Nesse sentido, quanto ao tributo estadual relacionado, o ICMS - Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, o Congresso Nacional acabou por editar a Lei Complementar 192/22, em 11 de março de 2022, estabelecendo a incidência monofásica do imposto sobre gasolina, etanol, diesel e gás, bem como a definição de alíquotas específicas por unidade de medida (*ad rem*), ao invés de proporcionais ao preço do produto, e as condições para seus reajustes, na tentativa de atenuar o repasse das altas de preços internacionais ao consumidor brasileiro.

Nesse artigo, não se pretende discorrer quanto o mérito e a efetividade dessas medidas do lado da tributação sobre o preço, mas sim elencar e refletir sobre questões de ordem normativa que surgem, algumas imediatas outras mediatas, acerca das alterações trazidas pela LC 192/22 na legislação relacionada.

Trata-se de questões gerais e outras específicas, que devem ser enfrentadas, se já não tiverem sido até a publicação deste artigo, pelos estados e Distrito Federal, por meio do Confaz - Conselho Nacional de Política Fazendária.

INDAGAÇÕES GERAIS

1. Inicialmente, a LC nº 192/22, no seu art. 2º, arrola os combustíveis que estão sujeitos à sistemática do recolhimento único. Seria correto entender, portanto, que essa Lei Complementar revogou² a disciplina que até então existia na LC nº 87/96 acerca desses mesmos combustíveis?

Quanto a questão, destaque-se em primeiro lugar que a LC nº 192/22 não introduz, não suprime, nem altera dispositivos constantes da LC nº 87/96, mas cria um regramento específico para determinados combustíveis que deixam, com isso, de estar sujeitos à disciplina da LC nº 87/96.

Os efeitos da LC nº 192/22 alcançam apenas os combustíveis mencionados em seu art. 2º, e nenhum outro. Além disso, estão fora do seu alcance, também, o petróleo e os lubrificantes em geral, derivados ou não de petróleo.

Examinando os dispositivos dessa Lei Complementar, observamos ainda que, para os combustíveis nela mencionados, estabeleceu-se uma disciplina diversa daquela que se encontra na LC nº 87/96, bastando, para tanto, observar por exemplo o novo tratamento que se dá, em termos de incidência do ICMS e de determinação do contribuinte, às operações interestaduais com combustíveis **derivados** de petróleo destinados a **não contribuinte**. Merece destaque, também, o novo tratamento que se dá às operações interestaduais com combustíveis **não derivados** de petróleo destinados a **não contribuinte**, em relação aos quais não se aplica o DIFAL instituído pela LC nº 190/22.

Desse modo, ainda que a LC nº 192/22 não revogue expressamente qualquer dos dispositivos da LC nº 87/96, vários dispositivos desta Lei Complementar se tornaram incompatíveis com os novos da LC nº 192/22, relativamente aos combustíveis arrolados no art. 2º desta Lei Complementar.

Desse modo, de acordo com a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB - Decreto-Lei nº 4.657/42), ainda em vigor, a nova disciplina revogou a antiga naquilo que forem incompatíveis. O “caput” e o § 1º do art. 2º da LINDB assim dispõem:

“Art. 2º - Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º - A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.” (grifaram-se)

Desse modo, entendemos que a nova disciplina, estabelecida na LC nº 192/22 a respeito dos combustíveis nela mencionados, revogou tacitamente (portanto, sem redução de texto) as normas da LC nº 87/96 que tratam desses combustíveis, continuando, todavia, válidas, vigentes e eficazes em relação ao petróleo, aos lubrificantes em geral e aos demais combustíveis não expressamente arrolados no art. 2º da LC nº 192/22.

2. O tratamento dado ao petróleo e aos lubrificantes derivados de petróleo, que era igual ao dado aos combustíveis derivados de petróleo, continua inalterado na LC nº 87/96, inclusive quanto à imunidade nas operações interestaduais?

Entende-se que sim, uma vez que o petróleo e os lubrificantes derivados de petróleo não foram incluídos no texto da LC nº 192/22, eles continuam a receber o tratamento que a LC nº 87/96 lhes dispensa.

1 Todas as referências feitas aos Estados entendem-se feitas também ao Distrito Federal.

2 “Art. 2o - Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1o - A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.” (LINDB – Decreto-Lei nº 4.657/42)

2.1. Relativamente às operações interestaduais com lubrificantes derivados de petróleo, destinados a consumidor final localizado em outra unidade da federação, continuam sendo aplicáveis as regras da LC nº 87/96, no tocante (a) à não incidência do ICMS na operação interestadual, (b) ao local da operação, (c) à incidência e (d) ao fato gerador na entrada do lubrificante no Estado e, também, (e) ao contribuinte?

Nessa questão também se entende que sim, pois, como dito anteriormente, a LC nº 192/22 não alcança as operações com petróleo, nem as operações com lubrificantes, derivados ou não de petróleo.

Desse modo, anteriormente à publicação da LC nº 192/22, se um contribuinte paulista remetesse gasolina e lubrificante derivado de petróleo para consumidor final, localizado em outra unidade federada, a operação interestadual seria objeto de imunidade (art. 155, "caput", II c/c § 2º, X, "b" da Constituição Federal), mas o imposto, em contrapartida, incidiria na entrada da mercadoria no Estado de destino (art. 2º, § 1º, III, da LC nº 192/22), o local da operação era o do Estado onde estivesse localizado o adquirente (art. 11, "caput", I, "g", da LC nº 192/22); o fato gerador ocorria na entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (art. 12, "caput", XII, da LC nº 192/22); a base de cálculo seria o valor da operação de que decorresse a entrada (art. 13, "caput", VIII, da LC nº 192/22) e o contribuinte seria o adquirente da gasolina e do lubrificante (art. 4º, § 1º, IV, da LC nº 192/22), tanto para a operação com gasolina, como para a operação com lubrificante derivado de petróleo.

Após a publicação da LC nº 192/22 e o início da produção de seus efeitos, as normas acima mencionadas continuaram válidas e imutáveis para os lubrificantes, mas, em relação à gasolina, o regramento mudou bastante e hoje é o seguinte: (a) passou a haver incidência nas operações interestaduais com a gasolina (art. 155, "caput", II c/c § 2º, XII, "h" da Constituição Federal); (b) o ICMS incidente sobre operações com gasolina continuou a pertencer ao Estado em que esse combustível é consumido, independentemente de onde se pudesse considerar o local da operação (art. 155, § 4º, I, da Constituição Federal); (c) o fato gerador não é mais a entrada da mercadoria no Estado em que se encontra o consumidor final, adquirente da mercadoria, mas é a saída da mercadoria do estabelecimento do remetente ou o desembaraço aduaneiro (art. 5º, I e II da LC nº 192/22); (d) não há base de cálculo do imposto, porque será atribuído um valor fixo por unidade do produto vendido e (e) o contribuinte será o remetente (art. 4º, "caput" da LC nº 192/22).

Nosso entendimento, portanto, é o de que nada se alterou em relação às operações interestaduais que destinam lubrificantes derivados de petróleo a consumidor final localizado em outra unidade da federação, embora a disciplina referente à gasolina tenha sofrido alterações radicais.

3. É correto entender que, de acordo com a nova sistemática de tributação dos combustíveis, nas operações interestaduais que destinem combustíveis derivados de petróleo, arrolados no art. 2º da LC nº 192/22, a consumidor final, localizado

em outro Estado, o ICMS incidente sobre essa operação caberá inteiramente ao Estado em que o combustível for consumido, mas, se essa mesma operação for realizada com os combustíveis não derivados de petróleo, também arrolados no art. 2º da LC nº 192/22, a receita de ICMS pertencerá inteiramente ao Estado de destino (igual ao Estado de consumo?), e sem DIFAL?

Entende-se correto, pois tratando-se de operações interestaduais com os combustíveis derivados de petróleo arrolados no art. 2º da LC nº 192/22, o ICMS caberá, sempre, de modo integral, ao Estado em que esse combustível vier a ser consumido, independentemente de se tratar de operação entre contribuintes ou não, e de o destinatário ser consumidor final ou não.

O art. 3º, inciso II, da citada lei complementar, reproduzindo a regra do inciso I do § 4º do art. 155 da Constituição Federal, assim estabelece:

"Art. 3º Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte:

...

II - nas operações com os combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;"

Caso, porém, se trate de operações interestaduais com os combustíveis não derivados de petróleo, também arrolados no art. 2º da LC nº 192/22, o ICMS incidente sobre as operações interestaduais, destinando esses combustíveis a não contribuintes (consumidores finais), pertencerá integralmente ao Estado do remetente.

O art. 3º, inciso IV, da LC nº 192/22, reproduzindo a regra do inciso III do § 4º do art. 155 da Constituição Federal, assim estabelece:

"Art. 3º Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte:

...

IV - nas operações interestaduais com combustíveis não incluídos no inciso II deste 'caput', destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;"

Por fim, é importante observar que, em consonância com a regra constitucional, a LC nº 192/22 não contempla o pagamento de DIFAL para essa situação, excepcionando, portanto, de modo indireto, as novas regras trazidas pela LC nº 190/22, que instituiu o pagamento do DIFAL também para as operações interestaduais que destinem mercadorias a consumidores finais, não contribuintes do ICMS em seus Estados.

INDAGAÇÕES ESPECÍFICAS AO CONFAZ

Além das questões de caráter geral trazidas pela LC 192/22, percebe-se muitas outras relevantes que deverão ser também enfrentadas pelos estados, no âmbito do Confaz - Conselho Nacional de Política Fazendária, que destacamos a seguir.

4. Na nova sistemática de incidência única do ICMS sobre

combustíveis, não se aplica a imunidade referida na alínea “b” do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, por expressa determinação da alínea “h” do inciso XII do § 2º do mesmo artigo, reproduzida no inciso I do art. 3º da LC nº 192/22.

Não obstante isso, todo o imposto devido pertencerá ao Estado em que o combustível vier a ser consumido (inciso I do § 4º do art. 155 da Constituição Federal, c/c inciso II do art. 3º da LC nº 192/22). Considerando essas regras:

4.1. Se o produtor paulista desse combustível (ex.: gasolina), contribuinte³ do ICMS incidente nessa operação interestadual, remeter gasolina para destinatário baiano, para que esse destinatário comercialize o produto em seu Estado, caberá ao contribuinte paulista recolher o imposto diretamente aos cofres baianos?

Em princípio, entende-se que sim, uma vez que é o que está disciplinado na LC nº 192/22.

Trata-se de operação com incidência do ICMS (pois não se aplica mais, às operações interestaduais com os combustíveis arrolados no art. 2º da citada Lei Complementar, a regra da não incidência prevista na alínea “b” do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal) em que o contribuinte é o remetente (art. 4º, “caput”, da LC nº 192/22), e em que o ICMS devido cabe ao Estado onde o combustível for consumido (art. 3º, II, da LC nº 192/22), que, no caso, é a Bahia. Atente-se, no entanto, para a situação objeto da próxima indagação.

4.2. Caso o contribuinte baiano revenda essa gasolina a contribuinte pernambucano, que a comercializará com consumidor final localizado no Estado de Pernambuco, como será feito o ajuste do imposto pago a favor do Estado de Pernambuco?

Nessa hipótese, como a revenda desse combustível para destinatário pernambucano era um fato desconhecido do remetente paulista, no momento em que ele remeteu a mercadoria para o destinatário baiano, esse contribuinte paulista não teria como ter feito o pagamento do ICMS diretamente ao Estado de Pernambuco.

Assim, caso o contribuinte baiano revenda essa gasolina a contribuinte pernambucano, que a comercializará com consumidor final também pernambucano, a Bahia não terá direito ao ICMS incidente sobre a gasolina comercializada, porque ela não será mais consumida na Bahia.

Assim, se o contribuinte paulista tiver pagado o ICMS à Bahia, deverá ser criado um mecanismo para que o valor seja transferido para o Estado de Pernambuco, que poderá ter como base a câmara de compensação referida no § 3º do art. 6º da LC nº 192/22, ou outro “instrumento mais adequado”, conforme previsto nesse parágrafo.

3 Art. 4º, “caput”, da LC nº 192/22.

4 “Art. 3º - Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte:

...
III - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com combustíveis não incluídos no inciso II deste caput, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;”

5 Relativamente às operações com gasolina, por exemplo, a Constituição Federal e a LC nº 192/22 falam em Estado de “consumo”, e não em Estado de destino:

“Art. 3º Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte:

...
II - nas operações com os combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;” (grifou-se)

5. No tocante à incidência única do ICMS sobre operações com combustíveis não derivados de petróleo (ex.: etanol), arrolados no art. 2º da LC nº 192/22, o imposto devido nas operações interestaduais **entre contribuintes, não destinadas a uso e consumo**, será compartilhado pelo Estado de origem e pelo Estado de destino do etanol⁴.

Considerando essas regras e que, perante a legislação do ICMS, as expressões Estado de destino do combustível e Estado de consumo do combustível podem ter acepções diferentes, indaga-se :

5.1. O que se deve entender por Estado de destino do combustível (art. 3º, III, da LC nº 192/22? Isto é, Estado de destino deve ser entendido como o Estado de destino da operação interestadual ou como o Estado de consumo (destino final) do combustível⁵, como ocorre com a gasolina?

Nessa questão, quanto aos combustíveis derivados de petróleo, arrolados no art. 2º da LC nº 192/22, o ICMS devido em razão das operações realizadas com esses combustíveis pertencerá ao Estado em que eles forem consumidos, pois o parâmetro para se determinar o sujeito ativo é o local do consumo do combustível.

Por outro lado, em relação aos combustíveis não derivados de petróleo, também arrolados no art. 2º da LC nº 192/22, o ICMS devido em razão das operações realizadas com esses combustíveis, **entre contribuintes do imposto**, será **repartido** entre o Estado de origem e o Estado de destino.

Na legislação do ICMS, os termos origem e destino são utilizados para se fazer referência aos pontos extremos de uma mesma operação com mercadorias, ou seja, para se referir ao ponto de partida da mercadoria e ao seu ponto de chegada. Toda operação tem uma origem e um destino, mas isso não significa, necessariamente, que o Estado em que se encontra o ponto de destino de uma operação seja o mesmo Estado em que o referido combustível será consumido, porque o consumo poderá ocorrer, por exemplo, depois de uma ou mais operações interestaduais com essa mercadoria.

Desse modo, considerando-se uma interpretação literal do termo destino, utilizado no inciso III do art. 3º da LC nº 192/22, teríamos de concluir que, nessas operações, o imposto seria partilhado entre o Estado de origem dessa operação e o Estado de destino dessa mesma operação, ainda que o consumo desse combustível não viesse a ocorrer nesse Estado “de destino”, em razão, por exemplo, de sua revenda a contribuinte de outro Estado.

Tendo em vista que a incidência do ICMS é única em toda a cadeia de comercialização do produto, realizar uma interpretação literal desse dispositivo resultaria na situação em que o Estado de destino da primeira operação ficasse com parte do ICMS devido e o Estado de consumo final do produto ficasse com nada, uma vez vedada uma segunda

incidência do imposto sobre operações com essa mesma mercadoria.

Tal interpretação nos levaria a uma conclusão que parece se afastar do intuito do legislador. Por essa razão, entendemos que Estado de destino, no caso, é o Estado de consumo final do combustível.

Observe-se, por fim, que a norma em análise não foi criada pela LC nº 192/22, mas pela própria Constituição Federal, que no inciso II do § 4º do seu art. 155 assim estabelece:

“Art. 155 - ...

...

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

...

XII - cabe à lei complementar:

...

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, 'b'; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

...

§ 4º - Na hipótese do inciso XII, 'h', observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

...

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”

5.2. Na medida em que a LC nº 192/22 prevê incidência única do ICMS nas operações com combustíveis, caso se entenda que Estado de destino é o Estado destinatário do combustível na primeira operação interestadual tributada, indaga-se: o que caberá ao Estado de consumo desse combustível, caso o contribuinte do Estado de destino revenda o combustível adquirido a contribuinte de outro Estado, onde o combustível será consumido? (Ex.: contribuinte paulista vende combustível a contribuinte mineiro, que o revende a contribuinte baiano)

Aqui, entende-se que, se a interpretação prevalecente for baseada na literalidade do inciso III do art. 3º da LC nº 192/22, o ICMS, que terá incidência única, será repartido apenas entre os Estados envolvidos na operação interestadual

tributada, ainda que o Estado de destino não seja aquele em que ocorrerá o consumo final do combustível.

Nesse caso, nada caberá ao Estado de consumo do combustível.

5.3. Tratando-se, ainda, de operações interestaduais entre contribuintes do imposto, com os combustíveis arrolados no art. 2º da LC nº 192/22, não derivados de petróleo, indaga-se: se os montantes do ICMS a serem proporcionalmente recolhidos, tanto a favor do Estado de origem, como a favor do Estado de destino (inciso III do art. 3º da LC nº 192/22⁶), não forem apurados, especificamente, com base em uma alíquota interna, mas com base em outro critério, aí compreendida a possibilidade de ser um valor fixo por litro de combustível consumido, como se fará a proporcionalização a que se refere a parte final do inciso III do art. 3º da LC nº 192/22, já que essa proporcionalidade, ao que parece, deve ser feita entre uma alíquota interna e uma alíquota interestadual?

Percebe-se que tal questão é bastante delicada, pois o inciso III do art. 3º da LC nº 192/22 tem seu fundamento de validade no inciso II do § 4º do art. 155 da Constituição Federal.

Esse dispositivo, na LC nº 192/22, tem a seguinte dicção:

“Art. 3º - Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte:

...

III - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com combustíveis não incluídos no inciso II deste ‘caput’, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;”

Esse dispositivo se refere expressamente a “operações interestaduais” entre “contribuintes” e à repartição do imposto, tendo como base a “mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias”.

A nosso ver, a proporcionalidade que existe nas operações interestaduais só pode ser estabelecida mediante o cotejo de alíquotas, ou seja, entre a alíquota interestadual, empregada para calcular o ICMS devido ao Estado de origem, e a alíquota interna, empregada para calcular o ICMS devido ao Estado de destino, deduzida da parte que cabe ao Estado de origem.

Exemplificando: se a alíquota interestadual de uma operação for de 12% e a alíquota interna for de 18%, a proporção se estabelecerá da seguinte maneira:

a) Valor cabente ao Estado de origem: 12/18 (doze dezoito avos).

Assim $12/18 = x/100$ $x = 12 \times 100 / 18$ $x = 66,66$;

6 “Art. 3º - Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte:

...
III - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com combustíveis não incluídos no inciso II deste *caput*, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

...
V - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, observado o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional e poderão ser diferenciadas por produto;

b) serão específicas (*ad rem*), por unidade de medida adotada, nos termos do § 4º do art. 155 da Constituição Federal; e

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas no mesmo exercício financeiro, observado o disposto na alínea ‘c’ do inciso III do ‘caput’ do art. 150 da Constituição Federal.”

b) Valor cabente ao Estado de destino: 6/18 (seis dezoito avos) [18/18 - 12/18].

Assim, $6/18 = x/100$ $x = 6 \times 100 / 18$ $x = 33,33$.

Desse modo, se a proporcionalização da repartição do imposto for feita com base nas alíquotas interna e interestadual, e presumindo-se que essas alíquotas serão, respectivamente, de 12% e de 18%, caberia ao Estado de origem um valor calculado com base na alíquota de 12%, enquanto que caberia ao Estado de destino um valor calculado com base na alíquota de 6%, que representa a diferença entre as duas alíquotas (18% - 12%).

Por sua vez, em termos de percentagem, caberia ao Estado de origem o equivalente a 66,66% do ICMS incidente nessa operação, enquanto caberia ao Estado de destino o equivalente a 33,33% do ICMS incidente nessa mesma operação.

Observe-se, todavia, que só é possível dar cumprimento à regra que determina a manutenção da “*mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias*” quando se conhece tanto a *alíquota interestadual aplicável* (4%, 7% ou 12%), bem como a *alíquota interna aplicável*.

Seria necessário, portanto, criar uma “*alíquota interna única*” de referência, ainda que apenas para estabelecer essa proporcionalidade, caso contrário, não vemos como tal requisito poderia ser estabelecido, mantendo, simultaneamente, a equiparação em relação às “*operações com as demais mercadorias*”.

Se o CONFAZ apenas criar um valor de alíquota, como foi feito com o *diesel*, em 24 de março de 2022 (valor de R\$ 1,006 de ICMS por litro de *diesel* consumido), sem o estabelecimento paralelo de uma “*alíquota interna única*” de referência, não haverá como determinar quanto desse valor caberá ao Estado de origem e quanto caberá ao Estado de destino, nas operações com os combustíveis não derivados de petróleo, mencionados no art. 2º da LC nº 192/22, destinados a contribuintes localizados em outros Estados.

Nosso entendimento, portanto, quanto a essa indagação, é o de que, sem a determinação de uma “*alíquota interna única*” de referência, não haveria como atender aos comandos de proporcionalização estabelecidos na Constituição Federal e na LC nº 192/22, que reproduz a norma constitucional.

5.4. Caso se entenda que *Estado de destino* significa *Estado de consumo* do combustível, indaga-se: como um contribuinte paulista deve calcular a parte do imposto devida ao *Estado de São Paulo* e a parte devida ao *Estado de consumo*, se a venda for feita, por exemplo, para contribuinte mineiro, que, posteriormente, revende esse combustível a contribuinte baiano, sem que o contribuinte paulista tenha conhecimento disso?

Considerando tal hipótese, relativamente às operações interestaduais entre contribuintes, tendo como objeto os combustíveis não derivados de petróleo, mencionados no art. 2º da LC nº 192/22, a situação acaba sendo mais complexa do que no caso das operações com os combustíveis derivados de petróleo, pois, em relação aos derivados de petróleo, o único problema está em determinar como identificar o Estado ao qual o ICMS é devido e como pagá-lo.

Já em relação aos combustíveis não derivados de petróleo,

além desse problema, surgem também os problemas relativos aos valores a serem repartidos entre o Estado de origem e o Estado de consumo do combustível.

Com base na proporção estabelecida (a título de exemplo) na resposta anterior, se o contribuinte paulista remeter combustível não derivado de petróleo a contribuinte mineiro, presumindo-se que esse combustível deverá ser consumido em Minas Gerais, caberá ao Estado de São Paulo 66,66% do ICMS incidente nessa operação, enquanto que caberá ao Estado de Minas Gerais 33,33% desse valor.

Caso, porém, o contribuinte mineiro revenda o combustível adquirido a contribuinte baiano, essa relação de proporcionalidade será alterada, porque São Paulo teria direito somente ao ICMS correspondente à alíquota interestadual de 7%, enquanto que a Bahia teria direito ao ICMS correspondente à alíquota de 11%, resultante da diferença entre a alíquota interestadual de 7% e a “*alíquota interna única*” de referência, que seria de 18%.

Isso faria com que São Paulo, remetente original do combustível, e não Minas Gerais, tivesse direito a um percentual de 38,88% do ICMS incidente sobre a operação “São Paulo / Bahia”, e a Bahia tivesse direito a um percentual de 61,11% do ICMS incidente sobre essa mesma operação.

Desse modo, se o ICMS tiver sido recolhido a favor dos cofres paulistas, tendo como pressuposto o fato de que o combustível seria consumido em Minas Gerais, quando efetivamente será consumido na Bahia, o erário paulista teria recebido mais do que lhe caberia e deveria restituir o excesso, de alguma maneira. Por sua vez, Minas Gerais deveria restituir tudo o que recebeu, pois nada lhe seria devido, e o pagamento do imposto deveria ser feito ao erário baiano, a quem lhe caberia, por direito, o percentual de 61,11% do ICMS arrecadado nessa operação.

O inverso poderia acontecer, se a primeira operação fosse entre o contribuinte paulista e o contribuinte capixaba, que posteriormente revenderia essa mercadoria a contribuinte fluminense. Nesse caso, deveria (a) ser complementado o ICMS pago aos cofres paulistas, (b) restituído o ICMS pago aos cofres capixabas e (c) pago o ICMS devido aos cofres fluminenses, no percentual de 33,33% do ICMS arrecadado.

5.5. Tendo em vista a resposta à questão anterior, e caso se entenda que *Estado de destino* significa *Estado de consumo* do combustível, indaga-se: se o contribuinte paulista vender o combustível a contribuinte mineiro e esse contribuinte mineiro o revender a contribuinte goiano, a repartição do ICMS deverá ser feita entre São Paulo e Goiás, que são, respectivamente, os Estados de origem e de consumo do combustível, tal como se a operação tivesse ocorrido entre São Paulo e Goiás?

Nessa hipótese, se partirmos do pressuposto de que *Estado de destino* significa *Estado de consumo*, pois não seria razoável considerar, nesse exemplo, o Estado de Minas Gerais como sendo o Estado de origem ou o Estado de destino do combustível. Ele seria, nesse caso, tão somente o Estado de trânsito dessa mercadoria.

5.6. Em relação, ainda, ao assunto tratado no subitem 5.3, as proporções eventualmente estabelecidas entre a alíquota interestadual e uma “*alíquota interna única*” de referência

satisfariam o determinado no inciso III do art. 3º da LC nº 192/22?

Entende-se que sim, pois não haveria outra maneira de repartir o valor do ICMS incidente sobre determinada operação interestadual, que destina os combustíveis não derivados de petróleo (arrolados no art. 2º da LC nº 192/22) a contribuinte localizado em outro Estado, mantendo a “*mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias*”, sem que se crie uma “*alíquota interna única*” de referência que viabilize o estabelecimento dessa proporcionalidade.

5.7. Em relação, ainda, ao assunto tratado no subitem 5.3, caso não se decida pela criação de uma “*alíquota interna única*” de referência, mas pela criação de uma tabela com os percentuais de rateio que caberão, respectivamente, ao Estado de origem e o Estado de destino consumo do combustível, essa tabela atenderia ao disposto no inciso III do art. 3º da LC nº 192/22?

Entende-se que sim, desde que tal tabela obedeça ao critério de proporcionalidade estabelecido na regra do inciso III do art. 3º da LC nº 192/22, o que pressupõe, a nosso ver, necessariamente, a existência, ainda que implícita, de uma “*alíquota interna única*” de referência, sem a qual não seria possível elaborar essa.

Neste caso, porém, paralelamente a essa tabela, deverá ser fixado um valor nacional único para o ICMS que incidirá sobre cada unidade de comercialização do combustível, pois a referida tabela só atenderia ao critério de rateio entre os Estados.

5.8. Ainda no assunto tratado no subitem 5.3, caso não se decida pela criação de uma “*alíquota interna única*” de referência, mas pela criação de uma tabela com os valores que caberão a cada Estado, em relação a cada unidade de comercialização do combustível, expressos em reais ou em algum índice que possa ser reajustado com a periodicidade permitida pela LC nº 192/22, e cujos valores levem em conta o Estado de origem e o Estado de destino consumo do combustível, essa tabela atenderia ao disposto no inciso III do art. 3º da LC nº 192/22?

Entende-se que sim, tal como na resposta anterior, desde que essa tabela obedeça ao critério de proporcionalidade estabelecido na regra do inciso III do art. 3º da LC nº 192/22, o que pressupõe, a nosso ver, necessariamente, a existência, ainda que implícita, de uma “*alíquota interna única*” de referência, sem a qual não seria possível elaborar essa tabela.

5.9. O fato de o valor do ICMS ser fixo para unidade de comercialização de combustível não implicaria violação do princípio da isonomia entre os contribuintes?

Nessa questão, na medida em que a unidade de comercialização do combustível tem seu preço livremente estabelecido, mas o valor do ICMS incidente é fixo para cada unidade de comercialização, a conclusão inarredável é a seguinte: **quem compra o combustível por preço mais barato está pagando, proporcionalmente, mais imposto do que quem a compra por um valor mais caro.**

Portanto, sob essa óptica, haveria um tratamento tributário desigual entre os contribuintes e, com isso, poderia estar

sendo violado o princípio da isonomia tributária, insculpido no art. 150, “caput”, inciso II da Constituição Federal, cuja dicção é a seguinte:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;” (grifaram-se)

Observe-se, por exemplo, que, se o ICMS incidente sobre o etanol for fixo, no montante de R\$ 0,50 por litro, quem comprasse etanol pelo preço de R\$ 3,00 por litro, estaria pagando, proporcionalmente, mais ICMS do que quem o comprasse por R\$ 4,00 o litro.

Observe-se que R\$ 0,50 corresponde a 16,66% do preço do litro vendido a R\$ 3,00, enquanto esses mesmos R\$ 0,50 correspondem a 12,5% do preço do litro vendido a R\$ 4,00. Logo, em termos percentuais, ambos os contribuintes, que se encontram em situações equivalentes (consumidores de combustíveis), têm tratamentos tributários diferentes em termos de percentual de imposto pago para cada litro de combustível adquirido.

É difícil, no entanto, afirmar que essa cobrança seria inconstitucional, uma vez que ela está prevista no próprio texto da Constituição Federal, como mencionado acima.

Não obstante isso, é importante não se perder de vista que o tratamento isonômico entre contribuintes já se encontrava previsto no texto original da Constituição Federal (inciso II do “caput” do seu art. 150), em 1988, enquanto que a regra a respeito dessa forma de cobrança do ICMS passou a fazer parte do texto constitucional apenas em 2001, quando a EC nº 33/2001 acrescentou o § 4º ao art. 155 da CF.

Assim, poderia ser essa uma “*norma constitucional inconstitucional*”, como teorizado por Otto Bachof?

Ora, apenas o Supremo Tribunal Federal poderá dizê-lo!

6. Para os casos de aumento da alíquota do ICMS incidente sobre operações com os combustíveis mencionados no art. 2º da LC nº 192/22, o § 4º do art. 6º dessa mesma Lei Complementar estabelece duas regras, a saber:

a) após o primeiro reajuste de alíquota (que deverá observar um intervalo de 12 meses), os demais reajustes deverão observar um intervalo de, no mínimo, seis meses, entre um e outro reajustes; e

b) deverá ser observado, também, o princípio da noventena a cada reajuste.

Com base nessas regras, indaga-se:

6.1. O período de noventena e o período de seis meses de intervalo começam a fluir ao mesmo tempo, a partir da data em que o reajuste para maior tiver sido efetuado, ou, na verdade, o período de seis meses só tem início após o término da fluência do prazo de noventena?

Aqui, entende-se que os intervalos entre um e outro reajustes, que é de seis meses, exceto na primeira vez, não têm qualquer relação com o intervalo relativo ao princípio da noventena, embora ambos possam se iniciar no mesmo momento.

Assim, publicada a norma que determina o reajuste para maior do valor do ICMS incidente sobre operações com um determinado combustível, iniciam-se, concomitantemente, as fluências de dois prazos:

- a) o primeiro, de seis meses, para que novo reajuste para maior possa ser efetuado; e
- b) o segundo, de três meses, para que esse reajuste para maior possa ser implementado.

Desse modo, quando terminar o prazo da noventena, faltarão mais três meses, aproximadamente, para que possa ser efetuado novo reajuste do tributo para maior.

Esses dois prazos têm finalidades diversas, razão pela qual não há influência de um em relação ao outro.

6.2. O período de seis meses deve ser observado, mesmo que o reajuste reduza o valor do ICMS a ser pago?

Entende-se a regra da alínea "c" do inciso V do art. 3º da LC nº 192/22 deve ser interpretada harmonicamente com a regra do § 4º do art. 6º da mesma Lei, cujas dicções são, respectivamente, as seguintes:

"Art. 3º - Para a incidência do ICMS nos termos desta Lei Complementar, será observado o seguinte:

...

V - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos da alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, observado o seguinte:

...

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas no mesmo exercício financeiro, observado o disposto na alínea 'c' do inciso III do 'caput' do art. 150 da Constituição Federal.

...

Art. 6º - ...

...

§ 4º Na definição das alíquotas, nos termos do inciso V do caput do art. 3º desta Lei Complementar, deverá ser previsto um intervalo mínimo de 12 (doze) meses entre a primeira fixação e o primeiro reajuste dessas alíquotas, e de 6 (seis) meses para os reajustes subsequentes, observado o disposto na alínea 'c' do inciso III do 'caput' do art. 150 da Constituição Federal."

Como se pode observar, os aumentos e as reduções de valor do ICMS poderão ser feitas sem observância do princípio da anterioridade de exercício, a que alude a alínea "b" do inciso III do "caput" do art. 150 da Constituição Federal, ainda que se trate de reajuste para maior do valor do ICMS.

Não obstante isso, no caso de aumento, deve ser observado o princípio da noventena, que é mencionado expressamente duas vezes nos dispositivos acima transcritos: na alínea "c" do inciso V do art. 3º da LC nº 192/22 e no § 4º do art. 6º da mesma Lei.

Verifica-se, pois, que, embora a LC nº 192/22 permita

aumento do valor do tributo, sem a observância do princípio da anterioridade de exercício, ela se atentou em resguardar os direitos do contribuinte, permitindo, no máximo, dois reajustes por ano civil para que esse contribuinte não seja surpreendido com majorações periódicas de imposto.

Diante desse cenário, entendemos que a determinação da observância de um intervalo de seis meses, entre um reajuste e outro (a partir do segundo), é uma proteção ao contribuinte e, assim sendo, somente deveria ser aplicada nos casos em que o reajuste ocorrer para majorar o tributo, e não para reduzi-lo.

Também não devemos perder de vista que o art. 150 da Constituição Federal contempla diversas regras que visam estabelecer limites ao poder de tributar, o que é feito por meio das garantias ao contribuinte, as quais se encontram basicamente materializadas nos incisos, alíneas e parágrafos do art. 150 da Constituição Federal.

Ocorre, porém, que o próprio art. 150 não exaure o rol dessas garantias, admitindo-se outras que não se encontrem em seu texto. Na própria raiz do "caput" desse artigo observa-se a referência quanto a tal possibilidade:

"Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:"
(grifaram-se)

Entendemos, diante desse cenário, que a exigência de um intervalo de 6 meses, entre um reajuste e outro, é mais uma das garantias assegurada ao contribuinte e que, por conseguinte, só faz sentido ser invocada quando o reajuste for para majorar o valor do ICMS.

Em outras palavras, portanto, tanto o período de seis meses entre um reajuste e outro, como o período referente ao princípio da noventena, só devem ser observados no caso de reajuste do valor do imposto para maior.

7. De acordo com o inciso II do art. 5º da LC nº 192/22, na importação de combustível do exterior, o fato gerador se considera ocorrido no momento "do desembarço aduaneiro dos combustíveis de que trata o art. 2º desta Lei Complementar". Caso, todavia, nesse momento, o importador desses combustíveis desconheça a quem ele será revendido, indaga-se: a qual Estado deverá ser pago o imposto, tanto no caso de combustíveis derivados de petróleo, como no caso dos não derivados?

No caso de importação de um dos combustíveis derivados de petróleo, previstos no art. 2º da LC nº 192/22, não há relevância em se determinar se a alíquota interestadual seria de 4%, 7% ou 12%, porque, por expressa determinação constitucional, o ICMS incidente sobre essa operação caberá integralmente ao Estado de consumo desse combustível, a teor do que estabelece o inciso I do § 4º do art. 155 do texto constitucional.

É relevante, no entanto, em relação às operações com esses combustíveis, determinar o Estado ao qual caberá esse imposto, pois poderá pertencer tanto ao Estado em que se localiza o importador, se nele vier a ser consumido o combustível importado, ou a outro Estado, se a operação subsequente for interestadual.

Talvez a melhor solução para essa situação seja determinar que o pagamento do ICMS seja feito ao Estado em que o importador se encontrar localizado, pois, no momento do desembarço aduaneiro, não há quase nunca certeza quanto à ocorrência de uma operação interestadual subsequente. Caso essa operação interestadual venha a acontecer em momento posterior ao do desembarço aduaneiro, poderá ser feita uma compensação do imposto entre os Estados envolvidos nessa operação, com base no disposto no § 3º do art. 6º da LC nº 192/22, que autoriza a criação em mecanismos de compensação do imposto entre os entes federados.

Já no caso de importação de um dos combustíveis *não derivados de petróleo*, previstos no art. 2º da LC nº 192/22, há relevância em se determinar se a alíquota interestadual seria de 4%, 7% ou 12%, porque, por expressa determinação constitucional, o ICMS incidente sobre essa operação deverá ser repartido entre o *Estado de origem* e o *Estado de destino consumo* do combustível, “*mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias*” (art. 3º, inciso III, da LC nº 192/22).

Neste caso, conhecer os componentes da mercadoria e sua destinação são elementos relevantes para que o contribuinte possa pagar corretamente tanto o ICMS devido ao Estado de origem, como o devido ao Estado de destino.

Assim, se a mercadoria, em razão de sua origem estrangeira, estiver sujeita a alíquota interestadual de 4%, caberá, na partilha do imposto incidente sobre essa operação, 22,22% ao Estado de origem e 77,77% ao Estado de destino consumo desse combustível. Por outro lado, se a alíquota aplicável à operação interestadual for de 7%, caberá, na partilha do imposto incidente sobre essa operação, 38,88% ao Estado de origem e 61,11% ao Estado de destino consumo desse combustível. Por fim, se a alíquota aplicável à operação interestadual for de 12%, caberá, na partilha do imposto incidente sobre essa operação, 66,66% ao Estado de origem e 33,33% ao Estado de destino consumo.

Como se pode observar, nos casos de importação dos combustíveis não derivados de petróleo, arrolados expressamente no art. 2º da LC nº 192/22, o desconhecimento quanto ao *Estado de destino / consumo* do combustível importado impede não só o correto recolhimento da parcela do ICMS pertencente ao Estado de origem (Estado de localização do importador) por falta de elementos para se determinar qual o percentual que lhe cabe na repartição do imposto incidente em uma posterior operação interestadual, como também ao Estado de destino por não se saber, no momento do desembarço aduaneiro, qual é esse Estado nem o percentual que lhe caberá nesse rateio de valores.

Em razão de todas essas considerações, reiteramos o que já foi dito alguns parágrafos atrás: a melhor solução para essa situação talvez seja a de determinar que o pagamento do ICMS seja feito ao Estado em que o importador se encontrar localizado, pois, no momento do desembarço aduaneiro, não há quase nunca certeza quanto à ocorrência de uma operação interestadual subsequente.

Caso essa operação interestadual venha a acontecer em momento posterior ao do desembarço aduaneiro, poderá ser feita uma compensação do imposto entre os Estados envolvidos nessa operação, com base no disposto no § 3º do art. 6º da LC nº 192/22, que autoriza a criação de mecanismos de compensação do imposto entre os entes federados.

Por fim, tentamos elencar as questões acima suscitadas pela LC 192/22 que parecem ser relevantes e merecem ser trazidas a discussão. Entretanto, as respostas a essas indagações devem ser dadas, ao fim, em sua maioria, pelo CONFAZ, quando estabelecer a disciplina para a fixação de valores do ICMS (relativamente a cada combustível), bem como a forma de partilhá-lo e de operacionalizar seu recolhimento.

A LEI COMPLEMENTAR Nº 190/22 E A OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE DE EXERCÍCIO E DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL

Fernando Moraes Sallaberry - Auditor Fiscal da Receita Estadual de São Paulo

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pode ser considerado um dos tributos mais complexos, se não o mais, do Sistema Tributário Nacional, levando em conta os diversos aspectos que o condicionam, de ordem essencialmente política, de modo a acomodar interesses tão distintos quanto a própria diversidade de demandas do Brasil, causando impacto na qualidade da definição das hipóteses de incidência, das bases de cálculo, das alíquotas, entre outras questões, sem considerar ainda os diversos conflitos, como a guerra fiscal entre os Estados e as contradições resultantes desse sistema.

A Emenda Constitucional – EC nº 87/15 não foi estranha nesse contexto, sendo uma resposta política dos Estados ao advento do comércio eletrônico, que foi acompanhado do aumento da circulação de mercadorias destinadas a consumidores finais localizados em outras unidades da federação, de modo a se evitarem perdas de ICMS aos Estados destinatários, em razão da nova dinâmica comercial, cada vez mais à distância.

A edição da Lei Complementar nº 190/22 é mais um capítulo na saga do ICMS, na medida em que altera a LC nº 87/96, detalhando os preceitos dispostos na EC nº 87/15, trazendo consigo, por consequência, diversas questões de ordem normativa.

Este artigo trata de uma relevante questão que diz respeito à aplicação, **novamente**, dos princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal (noventena) às regras que estruturam a duplicidade de incidências de ICMS nas operações interestaduais que destinam mercadorias a consumidores finais, localizados em unidade federada diversa da do remetente da mercadoria.

Essas regras abrangem, basicamente, quatro situações:

- a) O ICMS devido pelo remetente ao Estado de origem da mercadoria, relativamente à operação interestadual, na **operação entre contribuintes**;
- b) O ICMS devido pelo remetente ao Estado de origem da mercadoria, relativamente à operação interestadual, na **operação com não contribuinte**, isto é, quando o destinatário não é contribuinte do imposto em seu Estado;
- c) O ICMS devido pelo destinatário ao Estado de destino da mercadoria, relativamente ao DIFAL, na **operação entre contribuintes**;
- d) O ICMS devido pelo remetente ao Estado de destino da mercadoria, relativamente ao DIFAL, na **operação com não contribuinte**, isto é, quando o destinatário não é contribuinte do imposto em seu Estado.

A determinação da observância dos dois princípios depende da análise de cada uma dessas operações, pois nem todas elas tiveram suas estruturas de tributação alteradas ou implicaram aumento do ICMS devido, se comparadas com as estruturas anteriormente vigentes.

Inicialmente, destacamos que os dois princípios a que nos referimos estão consagrados nas alíneas “b” e “c” do inciso III do “caput” do art. 150 da Constituição Federal, e têm as seguintes dicções:

*“Art. 150 - Sem prejuízo de outras **garantias asseguradas ao contribuinte**, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

...

III - cobrar tributos:

...

*b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido **publicada a lei que os instituiu ou aumentou**; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido **publicada a lei que os instituiu ou aumentou**, observado o disposto na alínea ‘b’; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)” (grifaram-se)*

Em linhas gerais, o princípio da anterioridade de exercício estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Isso significa que, publicada a lei que instituiu um tributo, ou que aumentou tributo já existente, presente estará um dos requisitos que demandam a observância do princípio da anterioridade de exercício.

Do mesmo modo, o princípio da anterioridade nonagesimal (noventena) estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos antes de decorridos 90 dias contados da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Ou seja, publicada a lei que instituiu um tributo, ou que aumentou tributo já existente, presente estará um dos requisitos que demandam a observância do princípio da anterioridade nonagesimal.

REQUISITOS PARA A APLICAÇÃO DESSES PRINCÍPIOS

Ao analisar a necessidade de observância ou não dos princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal, relativamente a determinada norma jurídica, não podemos perder de vista que esses princípios fazem parte da Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal, denominada “DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR”.

Como se pode observar, a própria denominação dessa Seção deixa claro que os direitos e garantias nela inseridos têm por escopo a proteção do sujeito passivo, e não proteção do sujeito ativo, que é o ente tributante.

Os princípios insculpidos nas regras que compõem essa Seção (mas não só esses princípios) devem, portanto, ser interpretados sob a óptica de quem paga o tributo, e não de quem o arrecada, nem de terceiros, como fica bem clara dicção da raiz do “caput” do art. 150 da Constituição Federal, que é a seguinte:

*“Art. 150 - Sem prejuízo de outras **garantias asseguradas ao contribuinte**, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:” (grifaram-se)*

Uma simples leitura do dispositivo acima transcrito deixa claro que todas as garantias contempladas nesse dispositivo constitucional, além de outras mais que possam existir, são garantias asseguradas ao contribuinte, e não à pessoa jurídica de direito público interno que tributa.

Como os princípios da anterioridade de exercício e o princípio da anterioridade nonagesimal se encontram insculpidos, respectivamente, nas alíneas “b” e “c” do inciso III do “caput” do artigo acima transcrito, tais princípios devem ser interpretados sob a óptica da proteção do sujeito passivo, o que quer dizer que:

a) no tocante ao princípio da anterioridade de exercício (art. 150, “caput”, III, “b” da CF), devemos verificar se a nova lei instituiu tributo novo para o sujeito passivo, ou se a nova lei trouxe aumento de tributo para o sujeito passivo; a resposta afirmativa para essas duas indagações impõe observância do referido princípio em relação às normas da nova lei;

b) no tocante ao princípio da noventena (art. 150, “caput”, III, “c” da CF), devemos proceder à mesma verificação, ou seja, devemos perquirir se a nova lei instituiu tributo novo para o sujeito passivo, ou se a nova lei trouxe aumento de tributo para o sujeito passivo; a resposta afirmativa para essas duas indagações impõe observância do referido princípio da noventena, em relação às normas da nova lei.

Tendo em mente que aumento de tributo significa o aumento da despesa tributária a ser incorrida pelo sujeito passivo, e não o aumento da receita auferida pelo sujeito ativo, somos levados a concluir, por exemplo, que a criação do DIFAL, também nas operações interestaduais a não contribuintes do imposto, embora tenha implicado aumento de arrecadação para o Estado de destino da mercadoria, que anteriormente nada recebia, não implicou aumento de dispêndio tributário para o sujeito passivo, que compensou esse novo pagamento ao Estado de destino com a redução, em igual valor, do imposto a ser pago ao Estado de origem, na operação interestadual¹.

Na sistemática original de incidência do ICMS, nas operações interestaduais a consumidor final, não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade da Federação, a receita era integralmente do Estado de origem e o montante do imposto

devido era calculado com base na alíquota interna do Estado de origem.

Assim, numa operação com base de cálculo de R\$ 10.000,00 e alíquota interna de 18% no Estado do remetente, o valor do ICMS a favor desse Estado era de R\$ 1.800,00. Tratava-se de incidência única do imposto sobre essa operação e o contribuinte era o remetente.

Atualmente, nessa mesma operação, se a alíquota interna, no Estado do destinatário, for de 18%, e a alíquota interestadual for de 12%, haverá duas incidências, sendo que o remetente será o contribuinte em relação a ambas, conforme se demonstra abaixo:

a) a primeira incidência, a favor do Estado de origem, referente à operação interestadual, será no montante de R\$ 1.200,00 (R\$ 10.000,00 x 12%);

b) a segunda incidência, a favor do Estado de destino, referente ao DIFAL, será no montante de R\$ 600,00 (R\$ 10.000,00 x 18% - \$ 1.200,00).

Neste segundo caso, somando-se ambos os valores a serem pagos aos respectivos Estados, temos um total de R\$ 1.800,00 (R\$ 1.200,00 + R\$ 600,00), importância idêntica à que se pagava ao Estado de origem da operação, quando a incidência era única.

Como se pode observar, houve o aumento da arrecadação do Estado de destino, que antes nada recebia nessa operação, sem que tenha havido aumento de dispêndio tributário para o remetente, que continua a desembolsar o mesmo valor total.

Tal situação, portanto, não representa o aumento de tributo a que se referem as alíneas “b” e “c” do inciso III do “caput” do art. 150 da Constituição Federal.

OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM INCIDÊNCIA DO DIFAL E O AUMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA

TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Ao se analisar a tributação das operações em comento, que podem sofrer duplicidade de incidência do imposto, é necessária atenção redobrada para não se confundir a tributação da operação interestadual com a tributação do DIFAL.

Começamos pela análise da tributação das operações interestaduais.

O chamado DIFAL (**DIF**erencial de **AL**íquota) é uma das duas hipóteses de incidência possíveis do ICMS que ocorrem em relação a uma única operação interestadual com mercadorias, quando essa mercadoria é destinada a consumidor final, localizado em outra unidade federada, contribuinte ou não do ICMS.

A primeira dessas duas incidências ocorre em relação à operação interestadual, tendo como **sujeito ativo o Estado de origem da mercadoria**. O valor do ICMS devido nesta operação, a seu turno, deve ser calculado mediante a aplicação da alíquota interestadual correspondente (4%, 7%

¹ Afirmação baseada no pressuposto de que as alíquotas internas, tanto no Estado de origem, como no Estado de destino, são iguais. Essa matéria é analisada mais à frente.

ou 12%), conforme o caso, sobre a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 87/96.

Independentemente de essa operação destinar mercadoria a consumidor final, contribuinte ou não contribuinte, o cálculo do imposto devido continua a ser feito do mesmo modo que era feito antes da Emenda Constitucional nº 87/15.

Desse modo, podemos afirmar que nem a EC nº 87/15, nem a LC nº 190/22, nem o Convênio ICMS nº 93/15, nem as Lei estaduais nº 15.865/15 e nº 17.470/21 instituíram imposto novo, ou nova hipótese de incidência, ou tampouco aumentaram a carga tributária anteriormente existente.

Não há razão, portanto, para se falar em observância dos princípios da anterioridade de exercício ou da noventena em relação a essas operações interestaduais, pois tudo continua exatamente como era, sob o ponto de vista da estrutura de tributação dessas operações.

TRIBUTAÇÃO DO DIFAL NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

No tocante à tributação do DIFAL, tendo como **sujeito ativo o Estado de destino da mercadoria**, houve relevantes

alterações trazidas pela LC nº 190/22, notadamente no que diz respeito ao modo de calculá-lo, posto que está sujeito a regras diferentes, conforme se trate de destinatário contribuinte ou não contribuinte do imposto.

Quanto ao DIFAL referente a operação entre remetente contribuinte do ICMS e destinatário não contribuinte do imposto, o contribuinte do DIFAL será o remetente da mercadoria e a base de cálculo do ICMS devido a título de DIFAL deverá ser necessariamente igual à base de cálculo adotada na operação interestadual, conforme estabelecido expressamente pela LC nº 190/22.

Nessas operações, portanto, o **remetente da mercadoria cumulará a condição de contribuinte em relação às duas incidências**, ou seja, ele será contribuinte do ICMS devido ao Estado de origem da mercadoria, relativamente à operação interestadual, e será também o contribuinte do ICMS devido ao Estado de destino da mercadoria, a título de DIFAL.

Resta saber, no tocante a essas operações que destinam mercadorias a não contribuintes, se a mudança da sistemática de tributação acarretou, para o sujeito passivo, aumento da carga tributária. Para responder a essa indagação, é necessário cotejar o texto constitucional antigo com o texto novo.

“Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

...

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

REDAÇÃO ANTERIOR	REDAÇÃO ATUAL
<p>VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:</p> <p>...</p> <p>b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;”</p>	<p>VII - 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)”</p>

A melhor forma de analisar o eventual aumento da carga tributária em decorrência dessa alteração constitucional é observando exemplos de operações dessa natureza. Preambularmente, porém, afirmamos que, sob o aspecto estrutural, essa alteração na forma de tributar tais operações apresenta um resultado neutro, demonstrando que da aplicação das novas regras não resulta aumento ou redução, por si só, no valor do ICMS a ser pago.

Para demonstrarmos que a nova estrutura de tributação tem um efeito neutro, consideremos, como premissa, que as alíquotas internas, tanto no Estado de origem da operação, como no Estado de destino, são iguais.

Analisemos o exemplo abaixo.

Contribuinte paulista remete a mercadoria “X” (mercadoria 100% nacional), no valor de R\$ 10.000,00, a **consumidor final**,

não contribuinte, localizado no Estado de Minas Gerais.

Admitindo-se que a alíquota interna para operações com essa mercadoria, tanto em São Paulo, como no Estado de Minas Gerais, seja de 18%, o ICMS devido, tanto de acordo com a antiga regra constitucional, como com a atual regra constitucional, era e continua sendo de R\$ 1.800,00. O que mudou foram os sujeitos ativos desse imposto e a quantia que cada um deve receber.

a) Cálculo pela antiga regra (mercadoria nacional - destinatário em MG):

R\$ 10.000,00 x 18% (= alíquota interna no Estado de São Paulo) = **R\$ 1.800,00** (= valor do ICMS cobrado pelo Estado de São Paulo).

Conforme dito acima, nessas remessas interestaduais, para

destinatários não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da Federação, consumidores finais dessa mercadoria "X", aplicava-se a alíquota interna do Estado remetente (como se se tratasse de operação interna) e o ICMS era devido integralmente ao Estado de origem.

b) Cálculo pela regra atual (mercadoria nacional - destinatário em MG):

b.1) R\$ 10.000,00 x 12% (alíquota interestadual com destino a Minas Gerais) = **R\$ 1.200,00** (= valor do ICMS cobrado pelo Estado de São Paulo);

b.2) R\$ 10.000,00 x 18% (alíquota interna no Estado de Minas Gerais) = **R\$ 1.800,00** (= valor do ICMS cobrável pelo Estado de Minas Gerais);

b.3) R\$ 1.800,00 (= valor do ICMS cobrável pelo Estado de Minas Gerais) - R\$ 1.200,00 (= valor do ICMS cobrado pelo Estado de São Paulo) = **R\$ 600,00** (= diferença de ICMS cobrada pelo Estado de Minas Gerais).

Somando-se o valor cobrado por São Paulo, em relação à operação interestadual (**R\$ 1.200,00**), com o valor cobrado por Minas Gerais, a título de DIFAL (**R\$ 600,00**), temos um valor total de ICMS cobrado no montante de **R\$ 1.800,00**.

Desse modo, a alteração constitucional efetuada se mostra neutra em termos do valor do imposto a pagar, pois o fato de haver, atualmente, dois sujeitos ativos em relação à mesma operação, não altera o valor a ser desembolsado pelo remetente, pois, se antes, nessa operação, ele desembolsava R\$ 1.800,00 integralmente para São Paulo, ele agora desembolsa os mesmos R\$ 1.800,00, sendo, neste exemplo, R\$ 1.200,00 para São Paulo e R\$ 600,00 para Minas Gerais.

Podemos dizer, portanto, que, partindo da premissa de que as alíquotas internas, para essa mercadoria, são as mesmas, tanto no Estado de origem, como no Estado de destino, a alteração da forma de tributar essa operação interestadual tem efeito neutro para o bolso do contribuinte paulista.

Podemos dizer; também; que, sob o *aspecto estrutural* da tributação, as novas regras, por si sós, não implicam qualquer aumento ou redução da tributação para o sujeito passivo.

Utilizando agora o mesmo exemplo, mas mudando a localização do destinatário para o Estado da Bahia, e pressupondo que a alíquota interna para essa mercadoria continua sendo de 18%, o resultado continuará inalterado sob o ponto de vista do contribuinte paulista, que continuará a desembolsar R\$ 1.800,00, como se pode ver abaixo:

c) Cálculo pela regra atual (mercadoria nacional - destinatário em BA):

c.1) R\$ 10.000,00 x 7% (alíquota interestadual com destino à Bahia) = **R\$ 700,00** (= valor do ICMS cobrado pelo Estado de São Paulo);

c.2) R\$ 10.000,00 x 18% (alíquota interna no Estado da Bahia) = **R\$ 1.800,00** (= valor do ICMS cobrável pelo Estado da Bahia).

c.3) R\$ 1.800,00 (= valor do ICMS cobrável pelo Estado da Bahia) - R\$ 700,00 (= valor do ICMS cobrado pelo Estado de São Paulo) = **R\$ 1.100,00** (= diferença de ICMS cobrada pelo Estado da Bahia).

Somando-se o valor cobrado por São Paulo, em relação à operação interestadual (**R\$ 700,00**), com o valor cobrado

pela Bahia, a título de DIFAL (**R\$ 1.100,00**), temos um valor total de ICMS cobrado de **R\$ 1.800,00**.

Nessa operação, coube ao Estado de São Paulo, a título de ICMS, importância inferior à que lhe coube na operação mencionada no item "b", acima, mas, em compensação, ao Estado de destino, nesta operação a Bahia, coube valor de ICMS maior do que o que coube ao Estado de destino na operação mencionada no item "b" (Minas Gerais). No entanto, para o sujeito passivo, o desembolso foi absolutamente o mesmo nos dois casos: **R\$ 1.800,00**.

Utilizando ainda o mesmo exemplo de remessa para não contribuinte, consumidor final, localizado no Estado de Minas Gerais, mas alterando a mercadoria "X" (100% nacional) pela mercadoria "Y" (100% importada), e mantendo a pressuposição de que a alíquota interna para essa mercadoria é de 18%, tanto em São Paulo, como em Minas Gerais, o resultado continuará inalterado sob o ponto de vista do contribuinte paulista, que continuará a desembolsar **R\$ 1.800,00**, como se pode ver pelo exemplo abaixo:

d) Cálculo pela regra atual (mercadoria de origem estrangeira - destinatário em MG):

d.1) R\$ 10.000,00 x 4% (alíquota interestadual com destino a qualquer Estado [mercadoria de origem estrangeira]) = **R\$ 400,00** (= valor do ICMS cobrado pelo Estado de São Paulo);

d.2) R\$ 10.000,00 x 18% (alíquota interna no Estado de Minas Gerais) = **R\$ 1.800,00** (= valor do ICMS cobrável pelo Estado de Minas Gerais);

d.3) R\$ 1.800,00 (= valor do ICMS cobrável pelo Estado de Minas Gerais) - R\$ 400,00 (= valor do ICMS cobrado pelo Estado de São Paulo) = **R\$ 1.400,00** (= diferença de ICMS cobrada pelo Estado de Minas Gerais).

Nessa operação, embora São Paulo tenha ficado com R\$ 400,00 de ICMS e Minas Gerais tenha ficado com R\$ 1.400,00 de ICMS, o contribuinte paulista continuou a desembolsar o mesmo total de **R\$ 1.800,00**.

Em razão disso é que reafirmamos que a **duplicidade de incidências do ICMS sobre essa mesma operação, decorrente da EC nº 87/15, é absolutamente neutra em relação a aumento ou redução do valor total do imposto a pagar.**

Portanto, essa nova estrutura não implica, por si só, aumento ou redução de tributo e, por conseguinte, **não demanda observância dos princípios da anterioridade de exercício, nem da noventena.**

Não obstante o que foi dito acima, poder-se-ia alegar que a conclusão acima só é válida para os casos em que as alíquotas internas sejam iguais em ambos os Estados (de origem e de destino da mercadoria). Caso, porém, a **alíquota interna para determinada operação com mercadoria, no Estado de destino, seja superior à alíquota interna do Estado de origem**, a nova estrutura de tributação, com duplicidade de incidência, implicará aumento na tributação comparativamente à estrutura antiga.

Tal argumento poderá ou não ser verdadeiro.

1. Esse argumento **será verdadeiro**, se a operação interestadual for realizada:

1.a) com essa mercadoria "X", no valor de R\$ 10.000,00, tendo por destinatário consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado, por exemplo, no Estado de Minas Gerais;

1.b) com alíquota interna de 18%, no Estado de origem da mercadoria "X" (São Paulo);

1.c) com alíquota interna de 25%, no Estado de destino da mercadoria "X" (Minas Gerais).

Com base nesses dados, de acordo com a regra constitucional antiga, o Estado de São Paulo ficaria com a integralidade do ICMS incidente sobre essa operação, no montante de R\$ 1.800,00 (R\$ 10.000,00 x 18%), enquanto que o Estado de destino não ficaria com nada. Nessa operação, o contribuinte paulista desembolsava um valor total de R\$ 1.800,00.

De acordo com as regras novas, essa mesma operação implica um desembolso maior, de R\$ 2.500,00, que é assim calculado:

2.a) operação com a mercadoria "X", no valor de R\$ 10.000,00, tendo por destinatário consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado no Estado de Minas Gerais;

2.b) ICMS cobrado na operação interestadual a favor de São Paulo: **R\$ 1.200,00** (= R\$ 10.000,00 x 12%);

2.c) ICMS **cobrável** na operação interna a favor de Minas Gerais: **R\$ 2.500,00** (= R\$ 10.000,00 x 25%);

2.d) ICMS cobrado a título de DIFAL, a favor de Minas Gerais: **R\$ 1.300,00** (= R\$ 2.500,00 - R\$ 1.200,00).

Somando-se o valor cobrado por São Paulo, em relação à operação interestadual (**R\$ 1.200,00**), com o valor cobrado por Minas Gerais, a título de DIFAL (**R\$ 1.300,00**), temos um valor total de ICMS cobrado de **R\$ 2.500,00**, que deverá ser pago pelo contribuinte paulista, de acordo com as novas regras de tributação dessa operação.

Portanto **há, notoriamente, um aumento do desembolso a ser feito pelo sujeito passivo, mas esse aumento não decorre das novas regras que estruturam essa duplicidade de incidência**, e sim de um elemento variável, não imputável a tais regras estruturais, que consiste na possibilidade de cada Estado fixar a alíquota interna que bem entender para cada mercadoria.

Ou seja, se esse aumento ocorre, e quando ocorre, ele não decorre das novas regras estruturais relativas à incidência do ICMS, mas das eventuais diferenças de alíquotas internas, que podem existir de um Estado para outro.

E a maior prova de que não são as regras estruturais dessa forma de incidência que aumentam a carga tributária é que, se o mesmo contribuinte do exemplo acima realizar, na mesma data, essa mesma operação, com as mesmas mercadorias e valores, mas com um destinatário do Paraná, onde a alíquota interna dessa mercadoria "X" seria, exemplificativamente, de 7%, a situação tributária mudaria completa e radicalmente, a saber:

3.a) operação com a mesma mercadoria "X" (100% nacional), no valor de R\$ 10.000,00, tendo por destinatário consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado no Estado do Paraná;

3.b) alíquota interna, no Estado de origem da mercadoria "X" (São Paulo) = 18%;

3.c) alíquota interna dessa mesma mercadoria "X", no Estado do Paraná = 7%.

Com base nesses dados, de acordo com a regra constitucional antiga, o Estado de São Paulo ficaria com a integralidade do ICMS incidente sobre essa operação, no montante de R\$ 1.800,00 (R\$ 10.000,00 x 18%), enquanto que o Estado de destino não ficaria com nada. Nessa operação, o contribuinte paulista desembolsava um valor total de **R\$ 1.800,00**.

De acordo com as regras novas, essa mesma operação implica um **desembolso menor, de apenas R\$ 1.200,00**, para o contribuinte paulista, que é assim calculado:

4.a) operação com a mercadoria "X" (100% nacional), no valor de R\$ 10.000,00, tendo por destinatário consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado no Estado do Paraná (operação idêntica à do item 3, acima, inclusive no tocante à alíquota interestadual);

4.b) ICMS cobrado na operação interestadual a favor de São Paulo: **R\$ 1.200,00** (= R\$ 10.000,00 x 12%);

4.c) ICMS **cobrável** na operação interna a favor do Paraná: **R\$ 700,00** (= R\$ 10.000,00 x 7%);

4.d) ICMS cobrado a título de DIFAL, a favor do Paraná: **R\$ 0,00** (o valor de **R\$ 700,00**, cobrável pelo Paraná, subtraído de **R\$ 1.200,00**, cobrado por São Paulo, resulta em um valor negativo). Na medida em que o cálculo do DIFAL resulta em um valor negativo, não há DIFAL algum a ser pago ao Paraná.

Assim, somando-se o valor cobrado por São Paulo, em relação à operação interestadual (**R\$ 1.200,00**), com o valor cobrado pelo Paraná, a título de DIFAL (**R\$ 0,00**), temos um valor total de ICMS cobrado de **R\$ 1.200,00**, que deverá ser pago pelo contribuinte paulista, de acordo com as novas regras de tributação dessa operação.

Isso demonstra que, neste caso, a nova sistemática de dupla incidência resultou em **redução** da carga tributária para o contribuinte paulista, que, agora, vai pagar **R\$ 1.200,00**, em relação à mesma operação na qual, pela regra constitucional anterior, ele teria pagado **R\$ 1.800,00**.

Ora, se uma operação interestadual, com base de cálculo do valor de R\$ 10.000,00, realizada com base nas atuais normas do DIFAL, destinando mercadoria a consumidor final, não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada (Minas Gerais), leva ao pagamento de **mais** imposto do que a regra antiga, enquanto outra operação, com o mesmo valor de base de cálculo e mesma alíquota interestadual, leva ao pagamento de **menos** imposto do que a regra antiga, somos obrigados a concluir que **não é a nova estrutura de tributação que é mais ou menos onerosa do que a antiga, mas o elemento variável dessas equações, que é a alíquota interna no Estado de destino**.

Portanto, o que foi dito acima só confirma que a nova estrutura da dupla incidência sobre uma mesma operação interestadual, em si, é neutra, ou seja, não aumenta nem reduz tributo por si só, mas, ao sofrer influência de elementos variáveis de operação para operação, poderá determinar, conforme o caso, o aumento ou a redução da carga tributária em relação à regra constitucional antiga.

Por fim, dentre as inúmeras possibilidades de combinação possíveis, vale chamar a atenção para aquela em que a nova estrutura pode levar ao aumento da carga tributária, sem que a responsabilidade por esse aumento possa ser atribuída ao fato de a alíquota interna do Estado de destino ser maior do que a alíquota interna do Estado de origem, mas em razão da alíquota interestadual, conforme se observa no seguinte exemplo:

A mercadoria "X" (100% nacional), no valor de R\$ 10.000,00, tem alíquota interna de 7% no Estado de origem (por exemplo, São Paulo) e tem alíquota de 9% no Estado de destino (por exemplo, Minas Gerais).

Pela regra constitucional antiga, caberia a São Paulo o ICMS total incidente sobre essa operação, no montante de **R\$ 700,00** (R\$ 10.000,00 x 7%).

Pela regra atual, caberá a São Paulo **R\$ 1.200,00**, a título de ICMS (incidência sobre a operação interestadual) e, ao Estado de Minas Gerais, não caberá DIFAL algum, como se pode observar:

a) ICMS cobrado a favor de São Paulo, na operação interestadual: **R\$ 1.200,00** (R\$ 10.000,00 x 12%);

b) ICMS **cobrável** a favor de Minas Gerais, na operação interna: **R\$ 900,00** (R\$ 10.000,00 x 9%);

c) ICMS **cobrável** a favor de Minas Gerais, a título de DIFAL: **R\$ 0,00** (R\$ 900,00 – R\$ 1.200,00 resulta em valor negativo). Como o DIFAL não pode ter valor negativo, nada é devido a título de DIFAL, nesta operação.

A aplicação das novas regras pode, portanto, até mesmo levar a um aumento de carga tributária, sem que haja qualquer centavo pago a título de DIFAL ao Estado de destino.

Em suma, a nova disciplina constitucional pode implicar até mesmo aumento da carga tributária para o contribuinte, embora a causa por esse aumento não decorra do fato de a alíquota interna no Estado de destino ser maior do que a alíquota interna do Estado de origem.

Tudo aponta, isso sim, no sentido de que os fatores variáveis, independentes às novas regras constitucionais de dupla incidência (as alíquotas internas), podem implicar carga tributária superior ou inferior à carga apurável pela regra antiga, mas isso não decorre da nova estrutura de tributação por meio da dupla incidência.

Em outras palavras, as novas regras que estruturam a duplicidade de incidência do ICMS sobre uma única operação interestadual a consumidor final, localizado em outra unidade federada, não representam, em si mesmas, aumento ou redução de tributo, nem implicam, inexoravelmente, aumento ou redução de tributo, tendo, nesse aspecto, um efeito neutro.

Os eventuais aumentos da carga tributária, que podem decorrer da aplicação das novas regras constitucionais, não podem ser considerados aumento de tributo, justamente pelo seu caráter *eventual*, *aleatório* e *indireto*.

Assim, **quando a causa de eventual aumento da carga tributária não decorre diretamente de instituição de tributo novo, nem de aumento nominal da alíquota ou da base de cálculo do imposto**, mas, tão somente, das regras atinentes à duplicidade de incidências do imposto sobre uma mesma e única operação de circulação de mercadorias, entendemos que **não se impõe a observância dos princípios da anterioridade de exercícios e da anterioridade nonagesimal**.

Aumentos indiretos da carga tributária, não diretamente decorrentes de lei que institua imposto novo ou que aumente tributo já instituído, não estão sujeitos aos princípios em comento, sendo desconhecidos casos em que tenha sido determinada a observância desses princípios quando o aumento da carga tributária se dá pela via indireta.

Revisemos, por exemplo, os efeitos do aumento da alíquota do IPI sobre o ICMS.

Como se sabe, o aumento do IPI obedece apenas ao princípio da noventena, mas não ao da anterioridade de exercício, conforme estatui o art. 153, "caput", inciso IV da Constituição Federal², c/c § 1º do art. 150 do texto constitucional³, o que quer dizer que o aumento do imposto federal pode ser implementado, em princípio, no próprio exercício em que seu aumento tiver ocorrido, observado o prazo referente à noventena.

Paralelamente a isso, é igualmente de pleno conhecimento que, em muitos casos, o IPI integrará a base de cálculo do ICMS⁴. Isso ocorrerá sempre que a operação for realizada com não contribuinte, ou com contribuinte que não vá comercializar ou industrializar o produto adquirido, ou quando a situação não constituir fato gerador dos dois impostos (ICMS e IPI).

2 "Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

...
IV - produtos industrializados;
..."

3 "Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ...

...
III - cobrar tributos:

...
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea 'b'; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

...
§ 1º - A vedação do inciso III, 'b', não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, 'c', não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)"

4 "Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

...
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

...
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

...
XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;"

Como o aumento do IPI está sujeito ao princípio da anterioridade nonagesimal, seria possível argumentar que a observância desse princípio, em relação ao IPI, implicaria sua observância indireta, automática e reflexa no campo do ICMS (embora caiba muita discussão a esse respeito). Como, por outro lado, o aumento do IPI não está sujeito ao princípio da anterioridade de exercício, mas o ICMS está, poder-se-ia argumentar que, quando o aumento do IPI produzir reflexos no aumento da base de cálculo do ICMS, esse aumento do ICMS estaria sujeito ao princípio da anterioridade!

Afinal, é inegável que o aumento do IPI incidente sobre determinado produto fará com que a participação desse IPI, na base de cálculo do ICMS, venha a representar um percentual maior do que antes do aumento, o que significa um aumento da base de cálculo do ICMS!

Não obstante tudo isso, nunca se ouviu sequer falar que o aumento do IPI sobre determinadas mercadorias tenha implicado a observância do princípio da noventena e da anterioridade do ICMS incidente sobre operações com essas mercadorias, que tiveram sua base de cálculo incrementada!

Aumentos indiretos e reflexos não são albergados pela observância desses princípios.

Passando agora a tratar do DIFAL referente a operações entre contribuintes do ICMS, a primeira questão a ser evidenciada é que essa forma de incidência já se encontrava contemplada

na Constituição Federal desde sua promulgação, em 1988, de modo que, enquanto forma autônoma de incidência, não podemos dizer que se trata de nova modalidade de exação.

Diferentemente do ICMS cobrado a título de DIFAL nas operações que destinam mercadorias a não contribuintes do imposto, o ICMS cobrado a título de DIFAL nas operações realizadas entre contribuintes do imposto possui, entre outras características, uma base de cálculo própria, isto é, base de cálculo que poderá ser diferente da base de cálculo da operação interestadual⁵, contribuinte diferente do contribuinte da operação interestadual⁶, e até uma indicação diferente do local da operação⁷.

Não obstante, a estrutura da tributação é a mesma, ou seja, calcula-se o ICMS devido a título de DIFAL, nessas operações, subtraindo-se do valor do ICMS cobrável pelo Estado de destino (calculado mediante a aplicação da alíquota interna desse Estado sobre a base de cálculo determinada pela legislação desse Estado) o valor do ICMS devido na operação interestadual.

Resta saber, no tocante a essas operações que destinam mercadorias a contribuintes do ICMS, localizados em outro Estado, para seu uso e consumo, se a mudança da sistemática de tributação acarretou, para o sujeito passivo, aumento da carga tributária. Para responder a essa indagação, é necessário cotejar o texto constitucional antigo com o texto novo.

“Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

...

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

REDAÇÃO ANTERIOR

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

...

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

...

VIII - na hipótese da alínea ‘a’ do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;”

REDAÇÃO ATUAL

VII - 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)”

Parágrafos atrás, afirmamos que as novas regras referentes à duplicidade de incidência do ICMS, sobre uma mesma e única operação com mercadoria destinada a consumidor final, não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, são estruturalmente neutras, no que diz respeito ao aumento ou à diminuição da carga tributária do imposto, em comparação com as regras antigas, em que havia uma

incidência única, com o imposto destinado ao Estado de origem da mercadoria.

Praticamente tudo o que se disse a esse respeito aplica-se, também, às operações que destinam mercadorias a consumidores finais, contribuintes do imposto, localizados em outra unidade federada.

5 Ver art. 13, “caput”, inciso IX, alínea “b” da LC nº 87/96, na redação que lhe foi dada pela LC nº 190/22.

6 Ver art. 4º, § 2º, inciso I da LC nº 87/96, na redação que lhe foi dada pela LC nº 190/22.

7 Ver art. 11, “caput”, inciso V, alínea “a” da LC nº 87/96, na redação que lhe foi dada pela LC nº 190/22.

Há de ser observado, no entanto, que, diferentemente das operações interestaduais a consumidores finais, não contribuintes do ICMS, em que a base de cálculo do ICMS devido a título de DIFAL deve ser a mesma da operação interestadual, nas operações interestaduais a consumidores finais, contribuintes do ICMS, tanto a base de cálculo do imposto devido, a título de DIFAL, como a alíquota sobre ela incidente constituem elementos que podem levar a um aumento ou a uma diminuição da carga tributária do DIFAL.

Reiteramos, portanto, nosso entendimento segundo o qual as novas regras do DIFAL têm uma natureza neutra em relação às antigas regras, e que eventual aumento ou diminuição da carga tributária não decorrem de uma eventual natureza aumentativa ou diminutiva inerente às novas regras, mas de elementos indiretos que podem ocasionar eventuais aumentos ou reduções da carga tributária, como no caso já citado do IPI, quando este imposto integra a base de cálculo do ICMS.

NEM TODO DIFAL CORRESPONDE A NOVA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

O DIFAL foi criado pela Constituição Federal de 1988, encontrando sua previsão nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 de seu texto, cuja dicção original foi a seguinte:

*“Art. 155 - ...
...
II - [ICMS]
...
§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
...
VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;
VIII - na hipótese da alínea ‘a’ do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.” (grifaram-se)*

Não há dúvida que, desde a promulgação da atual Constituição Federal, em 1988, já se encontrava a previsão de pagamento do DIFAL ao Estado de destino da mercadoria, quando o destinatário dessa mercadoria fosse contribuinte do imposto e consumidor final dela, ou seja, quando esse destinatário não fosse destiná-la a subsequente comercialização ou industrialização.

O Convênio ICM nº 66/88, que foi editado com base no § 8º do art. 34 do ADCT⁸ da Constituição Federal, para suprir

a falta de lei complementar sobre a matéria, entrou em vigor na data de sua publicação, em 16 de dezembro de 1988. Vale, porém, observar que, relativamente a esse Convênio:

- o princípio da anterioridade de exercício foi observado, pois esse princípio já estava materializado na alínea “b” do inciso III do “caput” do art. 150 da Constituição Federal;
- o princípio da anterioridade nonagesimal (noventena) não poderia ter sido observado, pois esse princípio só veio a ser materializado na alínea “c” do inciso III do “caput” do art. 150 da Constituição Federal, como já dissemos, em 2003; e
- o referido Convênio ICM nº 66/88 só veio a produzir efeitos a partir de 1º de março de 1989, quando, por força do estabelecido no “caput” do art. 34 do ADCT⁹, o novo Sistema Tributário Nacional entrou em vigor.

Esse Convênio ICM previu, expressamente, o fato gerador referente ao DIFAL relativo a operações com mercadorias e a prestações de serviços, respectivamente, nos incisos II e III do “caput” de seu art. 2º, sendo que essa regra foi complementada com a regra do seu art. 5º, atinente à base de cálculo, que explicitava tratar-se de imposto incidente sobre a diferença de alíquotas.

Esses dispositivos tinham as seguintes dicções, respectivamente:

“Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

*...
II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou a ativo fixo;*

III - na utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto;

*...
Art. 5º - Nas hipóteses dos incisos II e III do artigo 2º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto no Estado de origem e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.*

Parágrafo único. Quando a mercadoria entrar no estabelecimento para fins de industrialização ou comercialização, sendo, após, destinada para consumo ou ativo fixo do estabelecimento, acrescentar-se-á, na base de cálculo, o valor do IPI cobrado na operação de que decorreu a entrada.” (grifaram-se)

Tanto o fato gerador referente ao DIFAL, em operações interestaduais com mercadorias destinadas a contribuintes do imposto, como a respectiva base de cálculo, foram devidamente previstos no citado Convênio.

Ocorre, porém, que quando a LC nº 87/96 entrou em vigor, em 1º de novembro de 1996, revogaram-se as normas do mencionado Convênio ICM, inclusive as referentes ao fato gerador e à base de cálculo do DIFAL referente a operações

⁸ “Art. 34 - ...

⁸ - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, ‘b’, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”

⁹ “Art. 34 - O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.”

com mercadorias, sem que essas normas tenham sido reproduzidas, em sua completude, no texto da LC nº 87/96.

O texto original do art. 12 da LC nº 87/96, que trata do fato gerador do ICMS, continha 13 incisos, mas nenhum desses incisos tratava do DIFAL referente a operações com mercadorias. Previu-se, no inciso XIII desse artigo, a existência do DIFAL para as prestações de serviços, mas não foi previsto o DIFAL para operações com mercadorias.

Nos anos que se sucederam, houve alteração na redação de alguns dos incisos desse art. 12, tais como no inciso XII, em 2000, dos incisos IX e XI, em 2002, mas não houve alteração ou acréscimo de inciso para contemplar o fato gerador do DIFAL em operações com mercadorias, como se pode constatar pela transcrição do texto abaixo, que se encontra atualizado até o momento imediatamente anterior ao da promulgação da LC nº 190, neste ano de 2022:

“Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;

~~*IX - do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior;*~~

IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

~~*XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas;*~~

XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e

apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

~~*XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização;*~~

XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.”

Como se pode constatar, **não existe referência ao fato gerador do DIFAL em operações com mercadorias, até o momento da publicação da LC nº 190/22.**

Com a publicação da referida LC nº 190/22, incluíram-se três novos incisos ao referido art. 12, sendo que o DIFAL referente a operações com mercadoria passou a constar, pela primeira vez, da LC nº 87/96, especificamente no inciso XV desse artigo. Esses novos incisos têm as seguintes dicções:

“Art. 12 - ...

...

XIV - do início da prestação de serviço de transporte interestadual, nas prestações não vinculadas a operação ou prestação subsequente, cujo tomador não seja contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido no Estado de destino; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

XV - da entrada no território do Estado de bem ou mercadoria oriundos de outro Estado adquiridos por contribuinte do imposto e destinados ao seu uso ou consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

XVI - da saída, de estabelecimento de contribuinte, de bem ou mercadoria destinados a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido em outro Estado. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)” (grifaram-se)

Como se pode observar, portanto, **entre 1º de novembro de 1996 e 05 de janeiro de 2022**, ou seja, por mais de 25 anos, a Lei Complementar nº 87/96 não contemplou o DIFAL relativo a operações com mercadorias. Não obstante isso, não parece que tenha havido alegações no sentido de que a exigência desse DIFAL, sem base em lei complementar federal, seria inconstitucional. Ou, se as houve, tais alegações parecem não ter tido sucesso.

Dessa argumentação, extraem-se três conclusões importantes:

a) o DIFAL originariamente previsto no texto constitucional, e cobrado desde 1º de março de 1989, em relação a operações interestaduais que destinavam mercadorias a consumidores finais, contribuintes do ICMS, localizados em unidade federada diversa da do remetente, não constitui tributo novo;

b) como o DIFAL referente a operações interestaduais entre contribuintes, originariamente previsto no texto constitucional, continua sendo cobrado com base no mesmo

critério de diferença entre a alíquota interna do Estado de destino da mercadoria e a alíquota aplicável na operação interestadual, não há elementos que permitam afirmar que a EC nº 87/15 teria criado uma estrutura de incidência em que o aumento da tributação lhe seja inerente;

c) o DIFAL, em operações interestaduais entre contribuintes, foi cobrado, por um período superior a 25 anos, com fundamento diretamente no texto constitucional, e sem suporte em lei complementar federal.

Como corolário do exposto, portanto, é possível afirmar que, relativamente ao DIFAL em operações interestaduais entre contribuintes, nada se alterou em relação ao que existia antes da EC nº 87/15, razão pela qual nada haveria a ser observado em relação aos princípios da anterioridade e da noventena, tanto no tocante ao ICMS devido na operação interestadual, como em relação ao ICMS devido a título de DIFAL.

QUANTAS VEZES OS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE DE EXERCÍCIO E DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL DEVEM SER APLICADOS A UMA MESMA SITUAÇÃO?

Como se disse anteriormente, o DIFAL referente a operações que destinam mercadorias a consumidores finais, contribuintes

do ICMS, existe desde a promulgação da Constituição Federal de 1988. Já o DIFAL referente a operações que destinam mercadorias a consumidores finais, não contribuintes do ICMS, passou a ter existência desde a promulgação da EC nº 87/15, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.

Procuramos demonstrar, até agora, que as novas regras acerca do DIFAL, tanto em operações entre contribuintes, como em operações que destinam mercadorias a não contribuintes, não implicam, por si, em aumento ou redução de carga tributária, pois as novas regras são neutras a esse respeito.

Logo, se as novas regras em si adotam uma estrutura de incidência tributária que é neutra em relação a aumentos ou reduções do imposto, sempre se comparando as cargas tributárias antigas e novas, não se há de falar em observância dos princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal, tal como insculpidos nas alíneas “b” e “c” do inciso III do “caput” do art. 150 da Constituição Federal.

Todavia, parece nunca ter havido tanta preocupação com a observância desses princípios como no caso do DIFAL, uma vez que isso foi manifestado tanto no texto da EC nº 87/15, como no do Convênio nº 93/15, no da LC nº 190/22 e nos textos das Leis estaduais nº 15.865/15 e nº 17.470/21.

A tabela abaixo mostra bem essa preocupação.

DIPLOMA LEGAL	DISPOSITIVO
Constituição Federal (art. 150, “caput”, III):	“b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”
	“c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”
EC nº 87/95 (de 16/04/15):	“Art. 3º - Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.”
Convênio ICMS nº 93/15 (de 17/09/15)	“Cláusula décima primeira - Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016.”
Lei estadual nº 15.856/15 (de 02/07/15):	“Art. 4º - Esta lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2016.”
Lei estadual nº 17.470/21 (de 13/12/21)	“Art. 4º - Esta lei entra em vigor em 90 (noventa) dias a contar da data de sua publicação, observado o disposto no art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.”
LC nº 190/22 (de 04/01/22):	“Art. 3º - 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 art. 150 da Constituição Federal.”

Como se pode observar, independentemente de as regras atinentes aos princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal já constarem do texto constitucional

há décadas (alíneas “b” e “c” do inciso III do “caput” do art. 150 da CF), a Emenda Constitucional nº 87/15 fez questão de reproduzir a regra em seu texto, nos seguintes termos:

“Art. 3º - Esta Emenda Constitucional entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no ano subsequente e após 90 (noventa) dias desta.” (grifaram-se)

O que chama a atenção em relação a essa regra é o seguinte: **por que a EC nº 87/15 reproduziu essas regras em seu texto?**

No geral, as emendas constitucionais não trazem esse tipo de comando legal, seja porque normas constitucionais não costumam instituir nem aumentar tributos (embora possam autorizar sua instituição e seu aumento), seja porque essas regras não são autoaplicáveis em relação à instituição e ao aumento de tributos.

Nesse contexto, o fato de a EC nº 87/15 ter feito menção expressa à observância desses dois princípios faz crer que o legislador considerou essas novas regras constitucionais autoaplicáveis, no sentido de que elas constituiriam fundamento direto de validade das normas estaduais acerca dessa matéria, independentemente da edição de qualquer outra norma infraconstitucional que pudesse ou devesse ser editada para disciplinar essa matéria.

Não podemos nos olvidar do fato de que, por mais de 25 anos, as leis estaduais a respeito do DIFAL referente a operações destinando mercadorias a contribuintes do imposto, localizados em outra unidade federada, tiveram fundamento de validade diretamente na Constituição Federal, pois a LC nº 87/96 nada disciplinou a esse respeito.

Desse modo, e, possivelmente, considerando esse precedente, o legislador que promoveu a alteração do texto constitucional decidiu que o princípio da anterioridade de exercício e da noventena deveriam ser cumpridos a partir da promulgação da referida Emenda, razão pela qual as novas regras, ao produzirem efeito a partir de 1º de janeiro de 2016, já teriam observado, de uma vez por todas, ambos os princípios.

Repita-se: os princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade de nonagesimal já teriam sido observados em 2015/2016.

Neste ponto, deve ser feito um parêntese. Observe-se que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a constitucionalidade ou não das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio nº 93/15, por meio da ADI nº 5.468/DF, não adentrou ao mérito da questão da anterioridade ou da noventena, porque essa questão não foi objeto de discussão naquela ADI. O STF, naquela decisão, apenas estabeleceu que havia matérias tratadas pelo referido Convênio, que só poderiam ter sido tratadas por lei complementar.

Como a decisão daquela ADI nº 5.468/DF foi proferida anteriormente à publicação da LC nº 190/22, que suscitou debates a respeito da observância dos referidos princípios, não teria sido possível que o debate acerca da observância desses princípios tivesse sido objeto de discussão.

Prosseguindo.

Na esteira da regra trazida pela Emenda Constitucional em referência, o Convênio nº 93/15, de 17 de setembro de 2015, retificado em 11 de março de 2016, bem como a Lei estadual

nº 15.856/15, de 02 de julho de 2015, determinaram, em seus respectivos textos, de modo indireto, a observância de ambos os princípios, quando consignaram que suas normas entrariam em vigor em 1º de janeiro de 2016.

Logo, não resta dúvida quanto ao fato de que, em 1º de janeiro de 2016, quando todas as novas regras sobre o DIFAL entraram em vigor, o princípio da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal já haviam sido observados.

E isso parece que ficou implicitamente claro no julgamento da ADI nº 5.468/DF¹⁰, acima referida, pois, ao serem modulados os efeitos da decisão proferida pelo Plenário do STF, nenhuma restrição foi estabelecida quanto ao fato de que esses princípios tinham sido observados.

Diante desse cenário, indaga-se: **haveria necessidade de nova observância desses dois princípios, agora, em 2022, em razão do advento da LC nº 190/22?**

Entendemos que não, pois uma vez observados os dois princípios em 2015/2016, não haveria razão para nova observância, só porque a LC nº 190/22 foi publicada neste exercício de 2022. Afinal, essa Lei Complementar não instituiu nenhum tributo novo, nem aumentou tributo.

Por outro lado, ainda que se argumentasse que várias cláusulas do Convênio ICMS nº 93/15 foram declaradas inconstitucionais, tornando imprescindível a edição de lei complementar para sanear vício até então existente, essa declaração de inconstitucionalidade não impactou em nenhum dos três pontos abaixo arrolados, a saber:

a) não alterou o fato de que a observância dos princípios foi efetivamente efetuada, por força do comando inserido no art. 3º da EC nº 87/15, no período compreendido entre 16 de abril de 2015 e 31 de dezembro de 2015;

b) não declarou inconstitucional qualquer ponto da referida Emenda Constitucional;

c) não declarou inconstitucional a cláusula décima-primeira do referido Convênio, que determinou, implicitamente, a observância desses dois princípios.

Nesse contexto, portanto, e considerando que a modulação dos efeitos da decisão proferida na ADI nº 5.468/DF foram mantidos até 31 de dezembro de 2021, mesmo reconhecendo a inconstitucionalidade de regras constantes de determinadas cláusulas, **não vemos como exigir que seja estabelecido novo prazo para a observância dos princípios da anterioridade de exercício e da noventena**, até porque essa exigência dessa observância partiu do texto da EC nº 87/15 e foi devidamente cumprido.

Os princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal estão submetidos ao sobreprincípio da não-surpresa. Nesse ponto, então, indaga-se: ainda que as atuais regras do DIFAL houvessem aumentado o tributo (inexistente, a nosso ver), isso foi exigido com base no texto constitucional durante 6 anos. Logo, como argumentar que a LC nº 190/22 surpreendeu o sujeito passivo com um aumento de imposto?

¹⁰ Não se deve confundir a observância dos princípios da anterioridade e da noventena, estabelecidos na EC nº 87/15, no Convênio ICMS 93/15 e na Lei estadual (paulista) nº 15.856/15, e que foi implicitamente considerada na modulação dos efeitos da decisão da ADI 5.468/DF, com a observância do princípio da noventena, mencionado expressamente na LC nº 190/22, que não foi (nem poderia ter sido) levada em conta pelo STF, pois o julgamento dessa ADI antecedeu a publicação da LC nº 190/22.

Esse argumento não nos parece aceitável.

Outro ponto a se destacar é o seguinte: a LC nº 190/22 traz, em seu texto, uma referência quanto à observância do princípio da noventena, que é feito nos seguintes termos, em seu art. 3º:

“Art. 3º - 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 art. 150 da Constituição Federal.”

Esse texto, como se pode observar, faz referência à alínea “c” do inciso III do “caput” do art. 150 da Constituição Federal, que assim estabelece:

“Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

*...
III - cobrar tributos:*

*...
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;*

*c) **antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;**” (grifaram-se)*

Como se pode observar pela transcrição feita acima, a alínea “c” desse dispositivo constitucional faz referência expressa a alínea “b” desse mesmo inciso, dando ensejo à seguinte indagação: o art. 3º da LC nº 190/22, ao fazer referência em seu texto apenas à alínea “c” do inciso III do “caput” do art. 150 da Constituição Federal, teria exigido, por via indireta, também a observância do princípio da anterioridade de exercício, previsto na alínea “b” do texto constitucional?

Entendemos que não, por várias razões, a saber:

a) o princípio da anterioridade de exercício já existia no Código Tributário Nacional, em seu art. 104¹¹, restrito aos impostos sobre o patrimônio e a renda (classificação à qual o ICMS não pertence); quanto a esse princípio, a Constituição Federal atual, em seu texto original, de 1988, só fez ampliar seu alcance para que esse princípio alcançasse todos os tributos.

O princípio da anterioridade nonagesimal (noventena) não existia no Código Tributário Nacional, nem no texto original da Constituição Federal, e só foi inserido nela 15 anos

depois, em 2003, pela Emenda Constitucional nº 42/2003.

Assim, para que não houvesse dúvida de que ambos os princípios da anterioridade deveriam ser observados de modo cumulativo, e não alternativo, e para que não houvesse dúvida de que o “novo” princípio da noventena não afastaria o princípio da anterioridade de exercício já existente, o legislador consignou, na parte final da alínea “c” do inciso III do “caput” do art. 150 da Constituição Federal, que deveria ser também observado o disposto na alínea b”.

Com essa referência, o legislador complementar não pretendeu atrelar, por via indireta, a observância do princípio insculpido na alínea “c” (noventena) à observância do princípio da alínea “b” (anterioridade), de modo a que não pudesse existir tributo sujeito à alínea “c”, sem que fosse concomitantemente sujeito à alínea “b”, amarrando um ao outro. O que ele quis foi apenas deixar claro que esses princípios não são mutuamente excludentes.

Prova disso, por exemplo, é que o IPI, imposto federal, está sujeito à observância do princípio da anterioridade nonagesimal, mas não ao da anterioridade de exercício¹², o que indica que a observância do princípio da anterioridade nonagesimal não induz, necessariamente, à observância concomitante do princípio da anterioridade de exercício.

b) outro ponto que merece destaque é que a própria EC nº 87/15, para não deixar dúvida quanto aos princípios a serem observados em relação às novas regras do DIFAL, fez referência expressa a ambos (à anterioridade de exercício e à noventena), evitando mencionar apenas a alínea “c” do inciso III do “caput” do art. 150 na CF. Com isso, a referida EC evitou que o intérprete das novas normas tivesse de inferir se a necessidade de observância do princípio da anterioridade de exercício estaria contemplado nessa mesma regra.

c) caso tivesse a intenção de fazer referência a ambos os princípios, a LC nº 190/22 também teria acrescentado, no texto de seu art. 4º, a referência expressa à alínea “b” do inciso III do “caput” do art. 150 na CF, como o fez com a alínea “c”, pois, tratando-se de dois princípios de estaturas jurídicas idênticas (já que o princípio da anterioridade de exercício não é um princípio subalterno ao princípio da anterioridade nonagesimal), a referência a um só desses dois princípios não se presume feita a ambos.

d) cotejando o texto do art. 4º da LC nº 190/22 com o texto do art. 4º da Lei estadual paulista nº 17.470/21, que traz uma norma análoga, percebe-se que o legislador paulista

11 “Art. 104 - Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.”

12 “Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

...
IV - produtos industrializados;

...”

“Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à ...

III - cobrar tributos:

...

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (*Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993*)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003*)

§ 1º A vedação do inciso III, ‘b’, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, ‘c’, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (*Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003*)”

fez referência a ambos os princípios, como se verá alguns parágrafos mais à frente¹³.

Por todas essas razões, entendemos que o princípio da anterioridade de exercício não se encontra, nem mesmo de modo indireto, mencionado no texto do art. 4º da LC nº 190/22, o que nos leva a concluir que **as regras estabelecidas nessa Lei Complementar já serão aplicadas no 91º dia subsequente ao de sua publicação**, dentro do exercício de 2022, se não houver nova publicação de seu texto nesse período.

Frise-se, porém, que **essa observância não decorre do fato de a lei complementar ter instituído tributo novo ou de ter majorado tributo já instituído, mas em razão de previsão expressa em seu texto**.

Por fim, vale destacar que a recente Lei estadual paulista nº 17.470/21, de 13 de dezembro de 2021, de maneira mais precisa que a LC nº 190/22, fez referência aos dois princípios, nos seguintes termos:

“Art. 4º - Esta lei entra em vigor em 90 (noventa) dias a contar da data de sua publicação, observado o disposto no art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.”

Observa-se, nesse texto, a preocupação do legislador paulista em cuidar para que os princípios da anterioridade nonagesimal e da anterioridade de exercício fossem observados, como de fato o foram, pois a Lei estadual paulista nº 17.470/21 foi publicada em 13 de dezembro de 2021 e o período de noventa terminou há pouco, em 14 de março de 2022.

Feitas todas essas colocações, retorna-se à indagação que consta do título desse tópico: **quantas vezes os princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal devem ser aplicados a uma mesma situação?**

Entendemos que esses dois princípios foram observados a partir da promulgação da EC nº 87/15, em 16 de abril de 2015, sendo essa observância mantida pelos diplomas infraconstitucionais publicados na sequência (Convênio ICMS nº 93/15, de 17/09/15 e Lei estadual nº 15.856/15, de 02/07/15), todos eles com efeito a partir de 1º de janeiro de 2016, ou seja, todos eles com observância de ambos os princípios.

Não vemos, em razão disso, e, principalmente, em razão do disposto no art. 3º da EC nº 87/15, por que haveria necessidade de nova observância desses princípios.

CONSEQUÊNCIAS DA PUBLICAÇÃO DA LEI ESTADUAL (PAULISTA) Nº 17.470/21 ANTERIORMENTE À PUBLICAÇÃO DA LC Nº 190/22

A grande preocupação quanto ao fato de a LC nº 190/22 ter sido publicada em 05 de janeiro de 2022 é que, sendo essa lei complementar em tese o fundamento de validade das demais normas estaduais referentes ao DIFAL, e das

matérias a ele correlatas, enquanto ela não entrasse em vigor, tampouco entrariam as regras das leis estaduais que tratassem do DIFAL.

Caso esse entendimento venha a prevalecer, qualquer exigência relacionada às operações que envolvam o DIFAL, baseada nas respectivas leis estaduais, seria inconstitucional.

Consideramos, todavia, que há fortes precedentes em sentido contrário, ou seja, de que as leis estaduais devem ser consideradas válidas, ainda que publicadas antes da LC nº 190/22, pelas razões que, a seguir, passamos a declinar.

Matéria análoga à presente já fora apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, relativamente à Lei estadual paulista nº 11.001/01, de 21 de dezembro de 2001, tendo sido reconhecida a **constitucionalidade** da lei paulista.

Aconteceu que, no dia 11 de dezembro de 2001, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 33/2001 que, entre outros dispositivos, alterou a redação da alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da CF, para estabelecer que o ICMS também incidiria

“a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”

Na redação anterior desse dispositivo constitucional, não havia referência à importação de “bens”, nem a referência expressa à importação por *pessoas naturais* que não fossem contribuintes habituais do imposto, nem, ainda, referência à titularidade ativa desse imposto, nos casos de importação por pessoa natural não contribuinte.

Essa mesma Emenda Constitucional também estabeleceu em seu art. 4º, que, enquanto não entrasse

“em vigor a lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, ‘h’, da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos do § 2º, XII, ‘g’, do mesmo artigo, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”

Ocorre, todavia, que a Lei estadual paulista nº 11.001/01, de 21 de dezembro de 2001, que introduziu essas alterações na Lei estadual nº 6.374/89, entrou em vigor em 22 de dezembro de 2001, ou seja, 10 dias depois da promulgação da referida EC, e **antes** que houvesse sido celebrado o Convênio ICMS¹⁴ referido no art. 4º da citada Emenda. Na verdade, a Lei estadual paulista nº 11.001/01 entrou em vigor praticamente um ano antes da publicação da Lei Complementar nº 114/02, que alterou o texto da LC nº 87/96, para adequá-la ao novo texto constitucional, já que essa Lei Complementar só entrou em vigor em 17 de dezembro de 2002.

A publicação da lei estadual paulista, que, naquela ocasião,

¹³ “Art. 4º - Esta lei entra em vigor em 90 (noventa) dias a contar da data de sua publicação, observado o disposto no art. 150, inciso III, alínea ‘b’, da Constituição Federal.”

¹⁴ Entre o dia 11 de dezembro de 2001 (data da promulgação da EC nº 33/01) e o dia 22 de dezembro de 2001 (data da publicação da Lei estadual nº 11.001/01, foram celebrados 35 Convênios ICMS, todos datados de 14 de dezembro de 2001, de números 103 a 137, mas nenhum deles tratou da matéria veiculada no art. 4º da Emenda Constitucional nº 33/01.

só estava sujeita ao princípio da anterioridade de exercício, pois o princípio da noventena ainda não estava previsto na alínea “c” do inciso III do “caput” do art. 150 da CF¹⁵, teria afrontado a Constituição Federal, no dizer de alguns, porque São Paulo teria se antecipado tanto à publicação do Convênio acima citado, como à própria edição da LC nº 114/02.

Por causa disso, essa matéria foi levada à apreciação do egrégio STF, que, ao julgar o RE nº 917.950/SP, decidiu pela constitucionalidade da Lei paulista, pois tinha seu fundamento de validade diretamente no texto modificado pela EC nº 33/01, e isso, no entender dos Senhores Ministros, seria bastante e suficiente para dar fundamento jurídico às normas da lei paulista.

Diante dessas considerações, e, principalmente, do precedente acima citado, entende-se que, no caso presente, não haveria como considerar inconstitucional a Lei estadual nº 17.470/21, de 13 de dezembro do ano de 2021, que reflete situação praticamente idêntica à que foi apreciada no RE nº 917.950/SP.

Como veremos, em 14 de dezembro de 2021, a Lei estadual nº 17.470/21, de 13 de dezembro do ano de 2021, alterou alguns dispositivos da Lei estadual nº 6.374/89, que tinham sido nela introduzidos pela Lei estadual nº 15.865/15. Esse fato, todavia, não implicou instituição de novo tributo, nem redundou em majoração de alíquota ou de carga tributária do ICMS.

Desse modo, as regras introduzidas na Lei estadual nº 6.374/89, por meio da Lei estadual nº 17.470/21, apenas deram continuidade à tributação que até então estava sendo levada a cabo, sem qualquer inovação digna de nota em relação aos princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal, que já haviam sido observados, inicialmente, em 2015, quando da edição da EC nº 87/15, do Convênio nº 93/15 e da Lei estadual nº 15.865/15.

Não houve solução de continuidade entre a normatização anterior dessa matéria (instituída por meio da Lei estadual paulista nº 15.856/15, de 02/07/15) e a atual normatização (instituída por meio da Lei estadual nº 17.470/21, de 13/12/21), pois o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 5.468/DF, reconheceu a produção de efeitos do Convênio nº 93/15 até 31 de dezembro de 2021, o que leva ao reconhecimento indireto da produção de efeitos das citadas leis estaduais.

Não obstante isso, a atual Lei paulista nº 17.470/21, que foi publicada no ano de 2021, e que observou o princípio da anterioridade de exercício, determinou expressamente a observância do princípio da noventena, que, aliás, já se

encerrou, como se passa a demonstrar.

Considerando que a publicação da Lei estadual nº 17.470/21 ocorreu em 14 de dezembro de 2021, uma terça-feira, o intervalo de 90 dias começou a fluir em 15 de dezembro de 2021. Consequentemente, os 90 dias deverão ser assim contados:

- a) dezembro/21 = 17 dias;
- b) janeiro/22 = 31 dias;
- c) fevereiro/22 = 28 dias;
- d) março/22 = 14 dias.

O nonagésimo dia do período de 90 dias será o dia 14 de março de 2022, uma segunda-feira. Desse modo, no dia 15 de março essas operações estarão sujeitas à tributação nos moldes da nova legislação.

LEI COMPLEMENTAR Nº 190/22: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO OU NORMAS DISPONDO SOBRE CONFLITO DE COMPETÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, em 2021, julgou matéria atinente ao ITCMD¹⁶, relativamente à possibilidade de os Estados legislares sobre a tributação de transmissões “causa mortis” e de doações, quando pessoas ou bens envolvidos nessas transmissões se encontrarem no exterior. Essa matéria, como se sabe, deve ser disciplinada por lei complementar federal (art. 155, § 1º, III da CF).

Nessa ocasião, os Ministros da Suprema Corte firmaram entendimento segundo o qual a legislação estadual pode tratar de matéria própria de lei complementar federal, sempre que essa lei complementar não tiver sido editada e a matéria a ser nela tratada versar sobre “normas gerais de direito tributário”¹⁷.

Por outro lado, se a referida lei complementar não tiver sido editada, mas a matéria a ser nela tratada versar sobre “conflito de competência tributária”, a legislação estadual não poderá suprir a falta da lei complementar, mediante a edição de tais normas.

A Suprema Corte entende que os efeitos das normas gerais de direito tributário se circunscrevem, pela sua própria natureza, ao campo de atuação da legislação da pessoa jurídica de direito público interno que as edita, sem que esses efeitos repercutam nos ordenamentos jurídicos de outras pessoas jurídicas de direito público interno. Por causa dessa produção limitada de efeitos, inexistindo a necessária lei complementar referente a normas gerais de direito tributário, os Estados poderiam editar tais normas, com base no art.

15 Como se disse anteriormente, o princípio da anterioridade nonagesimal, previsto na alínea “c” do inciso III do “caput” do art. 150 da CF, só foi inserido em seu texto por meio da EC nº 42/03, de 15/10/2003.

16 Recurso Extraordinário nº 851.108/SP (Tema de Repercussão Geral nº 825).

17 “Art. 24 - Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

...
§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)”

24, “caput”, inciso I, c/c §§ 2º e 3º¹⁸, todos da Constituição Federal, bem como no art. 34, § 3º¹⁹ do ADCT da Carta Magna.

Por outro lado, a Corte Suprema também entende que os efeitos das normas jurídicas que dirimem conflitos de competência não se circunscrevem, pela sua natureza, ao campo de atuação da legislação da pessoa jurídica de direito público interno que as edita, pois esses efeitos extrapolam o referido campo de atuação e repercutem nos ordenamentos jurídicos de outras pessoas jurídicas de direito público interno. Por causa disso, somente um diploma legal que se sobrepusesse aos diplomas legais estaduais é que poderia instituir tais normas.

Diante dessa decisão da Corte Suprema, indaga-se:

Qual é, afinal, o conteúdo da matéria tratada na Lei Complementar nº 190/22? Esse conteúdo consiste em matéria atinente a conflito de competência ou é matéria relacionada a normas gerais de direito tributário?

Para responder a tais indagações, é necessário rememorar quais são as situações básicas de incidência do ICMS relacionadas a operações interestaduais que destinam mercadorias a consumidores finais localizados em outra unidade federada, e também identificar quais são as pessoas jurídicas de direito público interno que podem lançar e cobrar o ICMS incidente sobre elas.

Como dissemos no início deste texto, essas situações são basicamente quatro:

a) ICMS devido pelo remetente ao Estado de origem da mercadoria, relativamente à operação interestadual entre contribuintes;

b) ICMS devido pelo remetente ao Estado de origem da mercadoria, relativamente à operação interestadual, na operação com não contribuinte, isto é, quando o destinatário

não é contribuinte do imposto em seu Estado;

c) ICMS devido pelo destinatário ao Estado de destino da mercadoria, relativamente ao DIFAL, na operação entre contribuintes;

d) ICMS devido pelo remetente ao Estado de destino da mercadoria, relativamente ao DIFAL, na operação com não contribuinte, isto é, quando o destinatário não é contribuinte do imposto em seu Estado.

O ICMS devido ao Estado do remetente, relativamente à operação interestadual descrita no item “a” acima, tem como titular (sujeito ativo) o Estado do remetente da mercadoria, conforme alínea “a” do inciso I do art. 11 da LC nº 87/96²⁰, bem como seu fato gerador previsto no inciso I do “caput” do art. 12 da LC nº 87/96²¹, sua base de cálculo prevista no inciso I do “caput” do art. 13 da mesma LC nº 87/96²² e seu contribuinte encontra-se identificado no “caput” do art. 4º da LC nº 87/96²³.

Relativamente à tributação dessa operação, portanto, todos os dispositivos que a fundamentam já se encontram na LC nº 87/96 há décadas, não tendo nenhum desses elementos sido trazidos pela Lei Complementar nº 190/22.

O mesmo acontece na situação descrita no item “b”, pois o ICMS relativo à operação interestadual é devido ao Estado do remetente (sujeito ativo), em razão do disposto na alínea “a” do inciso I do art. 11 da LC nº 87/96²⁴, tendo seu fato gerador previsto no inciso I do “caput” do art. 12 da LC nº 87/96²⁵, sua base de cálculo prevista no inciso I do “caput” do art. 13 da mesma LC nº 87/96²⁶ e seu contribuinte encontra-se identificado no “caput” do art. 4º da LC nº 87/96²⁷.

Relativamente à tributação dessa operação, também, todos os dispositivos que a fundamentam já se encontram na LC nº 87/96 há décadas, não tendo nenhum desses elementos

18 “Art. 24 - Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

...

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”

19 “Art. 34 - ...

...

§ 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.”

20 “Art. 11 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;”

21 “Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

22 “Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;”

23 “Art. 4º - Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

24 “Art. 11 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;”

25 “Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

26 “Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;”

27 “Art. 4º - Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

sido trazidos pela Lei Complementar nº 190/22.

O ICMS devido a título de DIFAL, em operação entre contribuintes, conforme item “c” acima, tem como titular (sujeito ativo) o Estado do destinatário da mercadoria, **conforme inciso VII e alínea “a” do inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal**²⁸, **reproduzido** na alínea “a” do inciso V do “caput” do art. 11 da LC nº 87/96²⁹, tendo seu fato gerador previsto no inciso XV do “caput” do art. 12 da LC nº 87/96³⁰, sua base de cálculo prevista no inciso IX do “caput” do art. 13 da mesma LC nº 87/96³¹ e seu contribuinte encontra-se identificado no inciso I do § 2º do art. 4º da LC nº 87/96³².

Em relação à tributação dessa operação, a pessoa jurídica de direito público interno competente para lançar e cobrar o ICMS devido a título de DIFAL foi determinada *diretamente*

pelo texto constitucional, e não pela LC nº 190/22, que limitou, apenas, a reproduzir a regra que constava do texto constitucional. E não poderia ser de outra maneira, isto é, a citada lei complementar não poderia ter apontado sujeito ativo diverso daquele que já foi apontado pela própria Constituição Federal.

Por fim, o ICMS devido a título de DIFAL, em operação que destina mercadorias a não contribuintes do ICMS, conforme item “d” acima, tem como titular (sujeito ativo) o Estado do destinatário da mercadoria, **conforme inciso VII e a alínea “b” do inciso VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal**³³, reproduzido na alínea “b” do inciso V do “caput” do art. 11 da LC nº 87/96³⁴, tendo seu fato gerador previsto no inciso XVI do “caput” do art. 12 da LC nº 87/96³⁵, sua base de cálculo prevista no inciso X do “caput” do art. 13 da mesma

28 “Art. 155 - ...

...
§ 2º - ...

...
VII - 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)”

29 “Art. 11 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

...
V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)
a) o do estabelecimento do destinatário, quando o destinatário ou o tomador for contribuinte do imposto; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)”

30 “Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...
XV - da entrada no território do Estado de bem ou mercadoria oriundos de outro Estado adquiridos por contribuinte do imposto e destinados ao seu uso ou consumo ou à integração ao seu ativo imobilizado; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)”

31 “Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

...
IX - nas hipóteses dos incisos XIII e XV do ‘caput’ do art. 12 desta Lei Complementar: (Redação dada pela Lei Complementar nº 190, de 2022)
a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)
b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)”

32 “Art. 4º - ...

...
§ 2º - É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)
I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)
”

33 “Art. 155 - ...

...
§ 2º - ...

...
VII - 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)
...
b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;”

34 “Art. 11 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

...
V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)
...
b) o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

35 “Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...
XVI - da saída, de estabelecimento de contribuinte, de bem ou mercadoria destinados a consumidor final não contribuinte do imposto domiciliado ou estabelecido em outro Estado. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)”

LC nº 87/96³⁶ e seu contribuinte encontra-se identificado no inciso II do § 2º do art. 4º da LC nº 87/96³⁷.

Também no tocante à tributação dessa operação, a pessoa jurídica de direito público interno competente para lançar e cobrar o ICMS devido a título de DIFAL foi determinada diretamente pelo texto constitucional, e não pela LC nº 190/22, que se limitou apenas a reproduzir a regra que constava do texto constitucional. E não poderia ser de outra maneira, isto é, a citada lei complementar não poderia ter apontado sujeito ativo diverso daquele que já foi apontado pela própria Constituição Federal.

Diante do cenário acima apresentado e da profusão de hipóteses de incidência com que deparamos, impõe-se proceder à análise da natureza jurídica das normas que se encontram contempladas na Lei Complementar nº 190/22, procurando identificar se se trata de normas gerais de direito tributário ou se se trata de normas destinadas a dirimir conflitos de competências.

Inicialmente, devemos excluir dessa análise as situações “a” e “b” acima, pois encontram-se disciplinadas por normas que já faziam parte da Lei Complementar nº 87/96, e não foram alcançadas por qualquer das normas da Lei Complementar nº 190/22.

Resta-nos analisar, portanto, as normas da Lei Complementar nº 190/22 atinentes apenas às situações de DIFAL relacionadas aos itens “c” e “d” acima.

No que tange às situações descritas nesses itens, as normas que regulam a competência tributária dos Estados para instituir e cobrar o DIFAL, e com isso evitar o conflito de competência, não surgiram na Lei Complementar nº 190/22, que nada criou a esse respeito. Essas normas provêm do próprio texto constitucional que, no inciso VII e nas alíneas “a” e “b” do inciso VIII do § 2º de seu art. 155, cuidaram de fazer essa regulação da competência apontando, em relação a cada caso, quem é o respectivo sujeito ativo do ICMS devido a título de DIFAL.

Como a Lei Complementar nº 190/22, em relação à competência para lançar e cobrar o ICMS, não poderia dispor de modo diverso do estabelecido no texto constitucional, só lhe coube reproduzir o conteúdo das regras constitucionais.

Desse modo, quanto à titularidade do ICMS devido por DIFAL, temos como indubitável o fato de que as regras relativas à

regulação da competência para instituí-lo e cobrá-lo, a fim de evitar conflito de competência entre os Estados, não foram criadas pela LC nº 190/22, com base na atribuição que lhe confere o inciso I do “caput” do art. 146 da CF, mas sim trazidas pelo próprio texto constitucional (EC nº 87/15) e incorporadas na LC nº 190/22 (“a” e “b” do inciso V do “caput” do art. 11).

Quanto às demais normas relacionadas às situações descritas nos itens “c” e “d” acima, elas têm a natureza jurídica de normas gerais de direito tributário (art. 146, “caput”, inciso III, alínea “a”), versando essencialmente sobre fato gerador, base de cálculo e contribuinte do imposto.

Considerando, portanto, que a LC nº 190/22 não criou normas destinadas a evitar conflitos de competência, pois essa lei complementar apenas reproduziu, nessa matéria, o conteúdo da norma constitucional, e considerando que as demais normas constantes de seu texto têm a natureza de normas gerais de direito tributário, indaga-se: **as Leis estaduais paulistas nº 15.856/15 e nº 17.470/21 poderiam ter estabelecido a disciplina para instituição e cobrança do DIFAL, enquanto não tivesse sido editada a LC destinada a esse fim, com base na disposto no art. 24, “caput”, inciso I, c/c §§ 2º e 3º38, todos da Constituição Federal, bem como no art. 34, § 3º39 do ADCT da Carta Magna?**

Entendemos que a resposta a essa indagação deve ser positiva.

Como destacado inicialmente, o Supremo Tribunal Federal, no ano de 2021, expressou entendimento segundo o qual, inexistindo lei complementar de normas gerais de direito tributário, os Estados podem criar essas normas por meio de suas respectivas legislações, com base no disposto no art. 24, “caput”, inciso I, c/c §§ 2º e 3º, todos da Constituição Federal.

As Leis estaduais paulistas nº 15.856/15 e nº 17.470/21 foram promulgadas e publicadas antes da publicação da LC nº 190/22.

Embora essas leis contenham dispositivos relativos à regulação da competência para tributar o DIFAL, tais dispositivos não foram por elas criados, uma vez que apenas reproduzem conteúdo oriundo das próprias normas constitucionais, que, neste caso, regularam a competência para instituir e cobrar o DIFAL.

36 “Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

...
X - nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do ‘caput’ do art. 12 desta Lei Complementar, o valor da operação ou o preço do serviço, para o cálculo do imposto devido ao Estado de origem e ao de destino. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)”

37 “Art. 4º - ...

...
§ 2º - É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

...
II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)”

38 “Art. 24 - Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

...
§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”

39 “Art. 34 - ...

...
§ 3º - Promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto.”

Assim, como as citadas leis estaduais não criaram norma alguma visando dirimir conflito de competência, tendo apenas reproduzido o conteúdo de normas constitucionais que criaram essas regras, parece-nos óbvio que a legislação estadual paulista não está eivada de inconstitucionalidade quanto a esse ponto, pois não criou normas que só poderiam ser veiculadas por meio de lei complementar.

Com relação às demais normas editadas pelas referidas leis estaduais, essas dizem respeito a contribuinte, base de cálculo e fato gerador, ou seja, basicamente são normas gerais de direito tributário e, por o serem, podem ser disciplinadas por lei estadual na falta de lei complementar federal a respeito dessa matéria, com base no disposto no art. 24, “caput”, inciso I, c/c §§ 2º e 3º, todos da Constituição Federal.

Em suma, quando as Leis estaduais paulistas nº 15.856/15 e nº 17.470/21 criaram as normas acima citadas, antes de editada a LC nº 190/22, isso ocorreu em conformidade com a legislação em vigor, **tendo sido observados, inclusive, os princípios da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal**, como já analisado em outro tópico deste texto.

Desse modo, a publicação da LC nº 190/22 apenas revigorou o que já constava validamente das referidas leis estaduais, sem trazer nada de novo que pudesse exigir nova observância desses dois princípios.

Em outras palavras, como a edição das duas leis estaduais acima referidas obedeceu a todas as regras do ordenamento jurídico nacional, tanto sob o aspecto formal como material, suprimindo lacuna deixada pela falta de lei complementar acerca dessa matéria, conclui-se que a observância dos princípios acima referidos (anterioridade de exercício e anterioridade nonagesimal) deve ter como referências as datas de publicação dessas leis estaduais, e não a data da serôdia lei complementar federal.

QUAL PRAZO DE 90 DIAS DEVE SER OBSERVADO? O DA LC 190/22 OU O DA LEI PAULISTA?

Para que seja possível a determinação do dispositivo a ser aplicado, antes é necessário determinar também a natureza jurídica dos prazos fixados tanto no art. 3º da LC nº 190/22, como no art. 4º da Lei estadual nº 17.470/21, de 13 de dezembro de 2021.

Isso significa que precisamos distinguir se os intervalos de tempo acima mencionados estão vinculados aos princípios da anterioridade de exercício e da noventena, ou se são simples prazos de vacatio legis, tal como previstos no art. 101 do CTN⁴⁰ e no art. 1º da LINDB⁴¹.

Uma das diferenças, talvez a essencial, entre os períodos de tempo vinculados aos princípios da anterioridade de exercício e da noventena, de um lado, e os períodos de tempo vinculados à vacatio legis, de outro, reside no fato

de que os períodos de tempo vinculados aos princípios da anterioridade de exercício e da noventena só devem ser observados nos casos em que a lei institui tributo ou aumenta tributo, não sendo aplicados, de modo geral e amplo, como acontece com as regras de vacatio legis. Já os períodos de tempo vinculados à vacatio legis aplicam-se à lei como um todo, ou seja, a todos os seus dispositivos, ainda que seja uma lei que suprima tributo ou reduza seu valor.

À luz dessas considerações, e especificamente com relação à LC nº 190/22, como o texto dessa lei complementar só faz referência ao disposto na alínea “c” do inciso III do “caput” do art. 150 da CF⁴², entendemos que não se trata de prazo de vacatio legis, mas de uma associação direta e expressa ao princípio da noventena, o que nos leva a concluir que esse lapso temporal, se tivesse de ser efetivamente observado, só o seria em relação às hipóteses de instituição ou aumento de tributo, e não em relação às demais regras em geral.

Assim, o único prazo mencionado no art. 3º da LC nº 190/22 não é prazo de simples vacatio legis, mas é um segundo prazo de observância do princípio da noventena (o primeiro foi em 2015, determinado pelo art. 3º da EC nº 87/15), que foi assim estabelecido por vontade do legislador complementar, e não por determinação constitucional.

Já cada um dos dois prazos mencionados no art. 4º da Lei estadual nº 17.470/21, de 13 de dezembro de 2021, tem uma natureza jurídica diferente um do outro:

a) o primeiro deles, de 90 dias, é de pura e simples vacatio legis, seja porque o legislador estadual não faz qualquer referência à alínea “c” do inciso III do “caput” do art. 150 da CF (embora faça referência expressa à alínea “b”), seja porque a Constituição Federal não exige a observância desse princípio, por duas ou mais vezes, em razão de uma mesma instituição de tributo ou de um mesmo aumento de tributo;

b) o segundo deles, que é um intervalo de anterioridade, tem natureza constitucional, pois há referência expressa ao disposto na alínea “b” do inciso III do “caput” do art. 150 da CF, ou seja, só se aplica aos casos de instituição ou aumento de tributo.

Desse modo, temos de um lado a Lei Complementar nº 190/22 determinando expressamente a observância do princípio constitucional da noventena, mas silenciado sobre a observância do princípio da anterioridade de exercício, e, de outro, a lei estadual nº 17.470/21 determinando a observância do princípio constitucional da anterioridade (que foi plenamente atendido, porque essa Lei foi publicada em 14 de dezembro de 2021) e a observância de um período de vacatio legis de 90 dias.

Relativamente à observância do princípio da anterioridade de exercício, entendemos que ele se encontra totalmente afastado, seja porque a LC nº 190/22 silencia sobre sua observância, seja porque a Lei estadual nº 17.470/21, que determina sua observância, foi publicada ainda em 2021, tendo, portanto, já atendido a esse comando legal.

40 “Art. 101 - A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.” (Código Tributário Nacional)

41 “Art. 1º - Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.” (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Decreto-Lei 4.657, de 04 de setembro de 1942)

42 “Art. 3º - 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 art. 150 da Constituição Federal.” (grifaram-se) (Lei Complementar nº 190/22)

Resta determinar se deve ser observado algum dos prazos de 90 dias (ou se ambos devem ser observados) e, em caso positivo, se seria o da noventena a que se refere o art. 3º da LC nº 190/22, ou o dos noventa dias de *vacatio legis* mencionado no art. 4º da lei estadual nº 17.470/21.

Depreende-se por tudo o que se disse até agora que, por razões lógicas, o prazo de 90 dias a ser observado é o previsto na Lei paulista: prazo esse de *vacatio legis*.

As razões para esse posicionamento são as seguintes: (1ª) se, com base no precedente do RE nº 917.950/SP adrede mencionado, a lei paulista pode começar a produzir seus efeitos antes mesmo da publicação da lei complementar que deve regulamentar essa matéria, e, em adendo a isso, (2ª) se o que a Lei estadual paulista nº 17.470/21, de 13 de dezembro de 2021, fez foi apenas, de um lado, reproduzir o conteúdo das regras constitucionais acerca da regulação da competência para instituir e cobrar o ICMS devido a título de DIFAL e, de outro, editar normas gerais de direito tributário com base no disposto no art. 24, “caput”, inciso I, c/c §§ 2º e 3º, todos da Constituição Federal, então não faz sentido suspender-se ou interromper-se o transcurso de um prazo de 90 dias, que se iniciou em 15 de dezembro de 2021, para determinar o reinício de um prazo igual, decorrente de uma mesma causa, previsto em lei complementar publicada em 05 de janeiro de 2022, sendo que a falta dessa lei complementar não impedia ou vedava a edição da referida lei estadual.

Ora, se a Lei paulista nº 17.470/21, cumprindo comando constitucional, poderia instituir e cobrar legitimamente o ICMS incidente sobre o DIFAL, como de fato o fez, por inexistência de lei complementar para esse fim, qualquer prazo ou intervalo a ser observado deveria ter como referência a data da publicação dessa lei estadual, e não da lei complementar que se lhe seguiu, pois esta lei complementar nada criou que já não estivesse na própria lei estadual.

Desse modo, e considerando que já foi observado o princípio da anterioridade de exercício em relação à data de publicação da lei estadual, e sendo de *vacatio legis* o período de 90 dias previstos nessa Lei, conclui-se que essa noventena aplica-se a todas as novas normas criadas pela Lei estadual nº 17.470/21, de 13 de dezembro de 2021, e não apenas àquelas que eventualmente tenham aumentado tributo.

Assim, e com base nos mesmos fundamentos que embasaram a decisão proferida no RE nº 917.950/SP, as normas que foram inseridas na Lei estadual nº 6.374/89, por meio da Lei estadual nº 15.856/15, de 02/07/15, continuaram em vigor até o dia 14 de março de 2022, véspera da data em que as normas criadas pela Lei estadual nº 17.470/21, de 13 de dezembro de 2021, passaram a produzir efeitos.

CONVÊNIO X LEI COMPLEMENTAR: QUESTÃO JURÍDICA OU POLÍTICA?

A questão relativa à edição de lei complementar, em matéria tributária, está a merecer uma atenção muito especial de todos aqueles que militam na área tributária, pois no Brasil essas leis não têm sido editadas com a necessária celeridade.

Se nos restringirmos apenas aos tributos estaduais, para não nos aprofundarmos em demais no assunto, vemos que no dia 1º de março de 2022 completaram-se 33 anos da data em que entrou em vigor o atual Sistema Tributário Nacional; até o presente momento, todavia, nunca se cogitou de publicar uma lei complementar para o IPVA. No tocante ao ITCMD, embora tenham sido apresentados alguns projetos de lei complementar (mais para atender ao comando do inciso III do § 1º do art. 155 da Constituição Federal do que para atender ao disposto nos incisos I e III, “a”, do art. 146 do texto constitucional), constatamos que, até a presente data, nenhuma lei complementar jamais foi publicada em relação a esse tributo.

O próprio ICMS, carro-chefe da arrecadação dos Estados, só teve a sua primeira e única lei complementar em 1996 (Lei complementar nº 87/96), o que parece ser tempo demais para se editar uma lei dessa relevância. Não fosse a autorização específica para que os Estados pudessem editar, provisoriamente, um convênio⁴³ para suprir a falta de publicação da referida lei complementar, não se sabe o que teria sido da tributação e arrecadação desse imposto!

Poder-se-ia argumentar, para abrandar as críticas a essa excessiva demora, que na falta de lei complementar federal os Estados estão autorizados a legislar a respeito dessa matéria⁴⁴, sendo que tal legislação prevaleceria até que fosse publicada a necessária lei complementar.

Essa possibilidade, porém, é bastante limitada, pois o próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 851.108/SP (Tema de Repercussão Geral nº 825), versando sobre leis complementares em matéria de ITCMD, já deliberou que a legislação estadual pode suprir a falta de lei complementar, sempre que essa lei complementar versar sobre *normas gerais de direito tributário* (alínea “a” do inciso III do “caput” do art. 146 da CF), mas a legislação estadual não poderia suprir a falta de lei complementar quando a matéria a ser tratada na lei complementar dispusesse sobre *conflito de competência tributária* (inciso I do “caput” do art. 146 da CF).

Desse modo, os Estados acabam ficando à mercê do legislador federal sempre que a implementação das regras estaduais dependesse da edição de lei complementar federal a respeito de normas que digam respeito a conflito de competência tributária.

43 “Art. 34 - O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, ‘b’, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.” (ADCT da Constituição Federal)”

44 “Art. 24 - Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 3º - Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 4º - A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)”

E as ADOs⁴⁵ pouco efeito prático têm nessa situação!

Portanto, nossa sugestão é no sentido de que seja estudada e analisada a apresentação de Projeto de Emenda à Constituição com a finalidade de se permitir que os Estados, como regra, mediante convênio, possam estabelecer tanto normas gerais de direito tributário, como normas versando sobre conflito de competência.

No tocante às primeiras (normas gerais de direito tributário), os próprios Estados podem suprir a omissão do legislador complementar, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal acima mencionado.

Relativamente às segundas (normas versando sobre conflito de competência), seria mais do que lógica a concessão de autorização para que os Estados editassem convênios sobre essa matéria.

Com efeito, se os Estados editarem convênios cujos conteúdos se destinem a evitar conflitos de competência entre esses mesmos Estados, e, uma vez implementado, efetivamente evitem tais conflitos, por que impedir-se a celebração de tais convênios, insistindo na exigência de edição de uma lei complementar que, não raro, leva décadas para ser editada e, quando editada, atende menos aos interesses do Estados do que os convênios entre eles celebrados?

Se a finalidade de uma lei complementar que trata dessa matéria é evitar conflitos de competências, mas as partes que se envolveriam nesses conflitos já se compuseram, por meio de convênios, qual a razão de se vedar a solução por meio de convênio, que é muito mais rápida e prática, para impor em seu lugar uma solução por meio de lei complementar?

Porventura existiria alguma ilusão de que o legislador complementar conheceria meios melhores de solucionar esses conflitos do que os próprios Estados, que são os interessados diretos nessa solução?

Importante frisar, por fim, que a presente proposição não tem o objetivo de retirar da lei complementar federal a competência para tratar de tais assuntos, mas apenas atribuir-lhe um papel subsidiário em relação a essa matéria, de modo que, não havendo convênio entre os Estados, ou sendo o convênio incapaz de apresentar as soluções necessárias, daí sim, a lei complementar entrar em cena para dar as soluções que os Estados não souberam encontrar para si mesmos.

O que não se pode é ficar eternamente à espera de leis complementares que nunca são editadas!

Afinal, retorna-se à indagação: essa questão é de natureza política ou jurídica?

COROLÁRIO

Em resumo, nosso entendimento é o de que as novas regras constitucionais a respeito da duplicidade de incidências do ICMS nas operações interestaduais que destinam

mercadorias a destinatários, consumidores finais dessas mercadorias, localizados em outra unidade da federação, contribuintes ou não do imposto, não caracterizam, por si sós, sob um ponto de vista estrutural, a instituição de tributo novo, nem aumento de tributo já instituído, motivo pelo qual, a nosso ver, carece de sentido falar-se em observância dos princípios da anterioridade de exercício ou da anterioridade nonagesimal.

Mas, ainda que se considerasse que as novas regras pudessem implicar, em algumas situações, aumento de tributo (o que nos parece admissível apenas ad argumentandum), seria necessário distinguir onde esse aumento ocorreria, pois somente essas situações de aumento estariam sujeitas à observância dos referidos princípios.

Assim, como exigir, por exemplo, a observância do princípio da anterioridade ou da noventena, em relação às operações de saída interestadual de mercadorias, destinadas a contribuintes, localizados em outra unidade federada, consumidores finais dessas mercadorias, se a maneira de calcular e lançar o tributo dessa operação interestadual não sofreu alteração de espécie alguma? Onde estaria o aumento de tributo que é pressuposto necessário da observância de tais princípios?

Do mesmo modo, como exigir, por exemplo, a observância do princípio da anterioridade ou da noventena, em relação às operações de saída interestadual de mercadorias, destinadas a não contribuintes, localizados em outra unidade federada, consumidores finais dessas mercadorias, se, na maioria esmagadora dos casos, as novas regras trazem uma redução (e não um aumento) do valor do tributo, pois o ICMS devido ao Estado de origem, que era calculado com base na alíquota interna do Estado de origem da operação, passou a ser calculado com base na alíquota interestadual?⁴⁶

Mesmo nos casos em que as novas regras podem implicar aumentos de tributo relativamente a determinadas operações específicas⁴⁷, aumentos esses não inerentes à alteração na estrutura dessa exação, tal aumento não pode ser considerado como sendo “lei que institui ou aumenta tributo”, pois o efeito indireto e eventual de um aumento de tributo não está sujeito aos princípios da anterioridade de exercício ou nonagesimal. Exemplo disso, como dissemos, é o aumento do IPI, que se reflete de modo indireto e eventual na base de cálculo do ICMS, e que, nem por isso, implica a aplicação dos referidos princípios no campo do ICMS, notadamente o da anterioridade de exercício.

Admitindo-se, ainda uma vez, apenas para fins de argumentação, que seria necessária a observância dos dois princípios citados acima, essa observância já teria ocorrido no exercício de 2015, por expressa determinação do art. 3º da EC nº 87/15⁴⁸, do Convênio nº 93/15 e da Lei estadual paulista nº 15.856/15, de 2 de julho de 2015, não havendo razão para segunda observância desses mesmos princípios, em razão da publicação da LC nº 190/22, seja porque a regra do art. 3º

45 Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão.

46 A exceção a essa redução ocorre quando a alíquota interna, no Estado de origem, é igual à alíquota interestadual, pois, nesse caso, o efeito é neutro. Ela ocorre, também, quando a alíquota da operação interna, no Estado remetente da mercadoria, é inferior à alíquota interestadual. Essas situações, todavia, são muito pouco frequentes, pois, no geral, as alíquotas internas são superiores às interestaduais.

47 O aumento que pode ocorrer em relação a operações específicas também pode implicar redução de tributos em operações específicas.

48 Reiteramos que consideramos autoaplicáveis as regras da EC nº 87/15, pois, se assim não fosse, a regra do art. 3º dessa Emenda careceria de qualquer sentido.

da EC nº 87/15 tem estado em vigor desde sua edição, seja porque o período dessa observância já ocorreu.

Mas, ainda que se admitisse que essa observância, no presente momento, decorre, especificamente, das normas insculpidas no art. 3º da LC nº 190/22 e no art. 4º da Lei estadual nº 17.470/21, de 13 de dezembro de 2021, essa observância se restringiria apenas ao princípio da noventena, pois a referida lei complementar não faz referência alguma quanto à observância do princípio da anterioridade de exercício, que, repita-se, já foi observado em 2015, por força do art. 3º da EC nº 87/15, e também em 2021, por determinação expressa do art. 4º da citada Lei estadual nº 17.470/21.

No entanto, e ainda com base na interpretação assentada pelo STF, no julgamento do RE nº 917.950/SP, esse prazo de *vacatio legis*, de 90 dias, referido na lei estadual paulista nº 17.470/21, de 13 de dezembro de 2021, deveria ser contado com base na data da sua publicação, e não com base na data da publicação da LC nº 190/22, pois não faria sentido determinar a cessação dos efeitos das normas da lei estadual, como consequência da publicação da citada lei complementar, para fixar um novo período de 90 dias de suspensão de efeitos da lei paulista, a partir de 05 de janeiro de 2022, data da publicação da LC nº 190/22.

Em adendo, ainda, ao argumento apresentado no parágrafo anterior, não se pode perder de vista que a Lei estadual paulista nº 17.470/21, de 13 de dezembro de 2021, foi legitimamente publicada, em total conformidade com as regras do art. 24, "caput", inciso I, c/c §§ 2º e 3º, todos da Constituição Federal, pois as normas nelas contidas não afrontam a Constituição Federal, nem o entendimento manifestado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 851.108/SP (Tema de Repercussão Geral nº 825), uma vez que essa lei estadual, de um lado, apenas reproduziu, mas não criou, normas tendentes a dirimir conflitos de competência, e, de outro lado, relativamente às normas por ela criadas, essas têm a natureza jurídica de normas gerais de direito tributário, ou seja, de normas que podem ser criadas pelas legislações estaduais, com base no já citado art. 24, "caput", inciso I, c/c §§ 2º e 3º, todos da Constituição Federal, no caso de inexistir lei complementar estabelecendo disciplina sobre a matéria que deveria ser por ela tratada.

Logo, se essa Lei estadual podia disciplinar, como efetivamente disciplinou, as regras a respeito da instituição e cobrança do DIFAL no Estado de São Paulo, é a partir da data de sua publicação que se deve ser iniciada a contagem do prazo de 90 dias referido no seu art. 4º, e não da data da publicação da LC nº 190/22.

Reitere-se, pela relevância da questão, que não há que se falar em nova observância do princípio da anterioridade, seja porque esse prazo já foi observado em 2015, por força do disposto no art. 3º da EC nº 87/15, da cláusula décima primeira do Convênio nº 93/15 e do art. 4º da Lei estadual paulista nº 15.856/15, de 02/07/15, seja porque o art. 3º não da LC nº 190/22 não impõe a observância desse princípio, seja porque, embora o art. 4º da Lei estadual nº 17.470/21 imponha a observância desse princípio, essa observância já foi plenamente atendida, quando se publicou a referida Lei, em 13 de dezembro de 2021.

Não se há de falar em uma terceira observância do princípio da anterioridade!

Em virtude do exposto acima, entendemos que todas as normas da Lei estadual nº 6.374/89, que foram inseridas em seu texto por meio da Lei estadual nº 17.470/21, de 13 de dezembro de 2021, só passarão a produzir efeito a partir de 15 de março de 2022, inclusive, dia imediatamente subsequente ao do término do prazo de 90 dias de *vacatio legis*.

Por fim, como já foi dito, não se pode perder de vista que, entre 1º de novembro de 1996 e 05 de janeiro de 2022, ou seja, por mais de 25 anos, a Lei Complementar nº 87/96 não contemplou o DIFAL relativo a operações com mercadorias, mas, não obstante isso, nua exigência nunca foi considerada ilegal ou inconstitucional, pois a lei paulista, apesar dessa omissão da lei complementar, sempre adotou, como fundamento de validade, o próprio texto constitucional.

Sendo assim, nossa conclusão é a de que o Estado de São Paulo podia editar a Lei estadual nº 17.470/21, da maneira como a editou e com o conteúdo que a editou, mesmo antes da edição da Lei Complementar nº 190/22, sendo que o princípio da anterioridade de exercício foi por ela observado, *sponte propria*, e que o prazo de 90 dias de *vacatio legis*, por ela estabelecido, terminou no dia 14 de março do corrente ano (2022).

RENÚNCIA DE RECEITA NO ESTADO DE SÃO PAULO: IMPACTO FINANCEIRO NO CONTEXTO DA GUERRA FISCAL

Juliano Giassi Goularti - Doutor pelo Instituto de Economia da Unicamp

Talita Alves de Messias - Doutora em História pela Unisinos

INTRODUÇÃO

O objetivo deste texto é revisitar brevemente, sem maior aprofundamento por ora, a política de renúncia de receita do ICMS no Estado de São Paulo, levando em consideração o cenário de guerra fiscal entre os Estados.

Com a globalização e suas *promessas não-cumpridas* (Stiglitz, 2002), a produção capitalista passou a requerer dos Estados maior quantidade de fatores que favoreçam a sua reprodução, tornando a guerra fiscal uma das estratégias de desenvolvimento econômico dos governadores.

O presente texto está dividido em duas partes. Na primeira, expõe-se que a Constituição Federal de 1988 (CF-88), associada ao movimento da globalização do capital, resultou em mudanças na política de renúncia de receita de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), tendo como um dos efeitos dessa simbiose a crise do pacto federativo brasileiro. Na segunda parte, o texto discorre sobre a política de renúncia de receita no Estado de São Paulo, apresentando o impacto financeiro nas contas paulista.

CF-88 E A GLOBALIZAÇÃO DO CAPITAL NO MOVIMENTO EXPANSIVO DA POLÍTICA DE RENÚNCIA DE RECEITA

Desde o nascimento da economia como ciência autônoma do conhecimento, no século XVIII, a formação da riqueza é centro de investigações por economistas das mais diferentes vertentes teóricas e ideológicas. Do *alfinete* de Adam Smith até as *criptomoedas*, há um profícuo debate sobre a origem, a causa, a geração, a distribuição, os ciclos e a reprodução da riqueza social.

Em uma perspectiva ampla, a tributação não é apenas uma forma de extrair recursos do contribuinte, pela qual o Estado financia projetos e programas com dotações orçamentárias. É uma ferramenta política que influencia o comportamento da sociedade, estabelece os rumos da economia, além definir as relações sociais de poder. Ou seja, ainda que a tributação se refira a uma extração de certa quantia de recursos da pessoa física ou jurídica, a competência para tributar e isentar é definida por uma relação social de poder político e econômico.

Ao longo do tempo, com as sucessivas e contínuas mudanças econômicas e políticas, multiplicaram-se as formas de acumulação e valorização do capital pela via tributária. Nesse sentido, uma parte do processo de metamorfose da riqueza social é constituída pelas múltiplas estruturas fiscais de incentivos econômicos – anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo.

No caso dos governos estaduais, isso se dá, particularmente, pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Os incentivos fiscais do ICMS, praticados pelos Estados brasileiros, são uma prerrogativa do ente federativo, conforme dispõe a CF-88. Dentro da autonomia relativa e da independência fiscal dos Estados, a política de renúncia do ICMS passou a ser utilizada pelos governadores como instrumento de desenvolvimento regional ou de incremento de determinada atividade econômica – ampliação do parque fabril, construção de nova planta industrial, aquisição de novo maquinário, investimento em produto e processo de inovação, atração de novas indústrias ou manutenção daquelas já existentes.

A Carta de 1988, por um lado, permitiu o aumento das competências tributárias dos Estados, por outro, favoreceu o desencadeamento da guerra fiscal entre as Unidades da Federação.

A heterogeneidade de interesses dentro do sistema federativo, que já carregava dificuldades na construção de interesses comuns, tornou-se ainda pior, pois, gradativamente, os Estados foram alterando suas alíquotas de ICMS, sem o consentimento do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) e do Senado Federal. Embora alguns benefícios visassem equiparar a competitividade da indústria local à do restante do país, especialmente nos casos em que a vantagem decorresse da concessão de benefícios típicos de guerra fiscal, por vezes isso ocorria ao arrepio da lei.

A CF-88 trouxe mudanças qualitativas ao sistema federativo nacional, em particular, ao estabelecer competências concorrentes na definição da competência tributária.

Dentro de uma dupla organização territorial de poder, a CF-88 possibilitou que os governos estaduais adotassem agenda mais autônoma e independente da União. Essa descentralização, associada ao movimento da globalização do capital, desencadeou uma “enxurrada” de programas, planos e projetos estaduais de renúncia de receita em relação às grandes empresas, o que é típico do federalismo competitivo.

Assim, nos últimos anos, o debate sobre a política de incentivos fiscais passou a ter maior centralidade em função da expansão desenfreada e desordenada da renúncia de receita, fato gerador e característico da chamada guerra fiscal.

Espera-se que, num cenário de incerteza econômica e de instabilidade política, as decisões empresariais, voltadas para a valorização do capital, procurem reduzir riscos. Entretanto, o incentivo usufruído pelo capital pode ficar retido, não se convertendo no investimento privado desejado, diante da incerteza do lucro derivado do investimento. Mesmo assim, considerando a isenção do ICMS como parâmetro para a decisão de investir (ou não), tal incentivo fiscal é componente fundamental para a formação da taxa de lucro.

Ademais, o uso dos recursos públicos disponibilizados pela política de renúncia de receita pode resultar no surgimento de uma região hegemônica e, por consequência, acirrar o caráter desigual do processo de desenvolvimento capitalista dentro do território paulista.

RENÚNCIA DE RECEITA EM SÃO PAULO: IMPACTO FINANCEIRO PARA O TESOURO DO ESTADO

A renúncia de receita praticada pelos Estados brasileiros é uma prerrogativa do ente federativo, conforme dispõe a CF-88. Dentro da autonomia relativa e da independência fiscal dos Estados, a política de incentivo à iniciativa privada, por meio da renúncia do ICMS, passou a ser utilizada amplamente pelos governos estaduais, como instrumento de desenvolvimento econômico, para fomentar determinada atividade – ampliar o parque fabril, construir nova planta industrial, adquirir novo maquinário, investir em produto e processo de inovação, atrair novas indústrias ou manter aquelas já existentes.

Por ora, o Estado de São Paulo, por meio da renúncia de impostos, em particular do ICMS, tem propiciado a mobilização de recursos socialmente necessários para a realização do investimento. De forma direta e explícita, desde a *formação e expansão do complexo cafeeiro na dinâmica industrial paulista* (Cano, 1981), a política de incentivos, executada pelo governo estadual, tratou de fornecer recursos para o setor industrial, comercial e agroindustrial, com o objetivo de ampliar o progresso técnico, constituindo múltiplas estruturas fiscais, concretizadas em distintas linhas de financiamento, para impulsionar a realização de negócios empresariais.

De todo modo, hoje, a renúncia de receita não pode ser

realizada sem a aprovação de Convênio no âmbito do colegiado do Confaz, devendo, ainda, obedecer ao disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e na CF-88. A inobservância desses regramentos implicaria, em tese, a eventual declaração da inconstitucionalidade da lei concessiva da renúncia do imposto.

Ademais, após a aprovação da LRF, em 2000, a renúncia de receita passou a compor o anexo de metas fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), isto é, a apuração dos valores renunciados para fins do desenvolvimento do Estado passou a ser publicada em lei específica.

Entretanto, numa estrutura tributária regressiva e fragilizada pela guerra fiscal, a capacidade de coordenação pelo Confaz tornou-se cada vez mais insustentável, ante a existência de múltiplos *brasis*, com interesses divergentes, impossibilitando a obtenção da unanimidade nas decisões desse colegiado, fragilizando sua atuação na regulamentação e concessão dos múltiplos benefícios.

Nesse cenário, a Lei Complementar nº 160, de 2017, veio a convalidar incentivos fiscais concedidos sem autorização prévia do Confaz. Em seguida, o Convênio ICMS nº 190, de 2017, assegurou a eficácia dos benefícios fiscais criados unilateralmente pelos Estados, anistando os créditos tributários do ICMS, constituídos ou não, decorrentes de legislação estadual publicada até 8 de agosto de 2017.

Agravando esse quadro, o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 5, de 2021, pretende alterar a Lei Complementar nº 160, de 2017, para permitir a prorrogação, por até 15 anos, das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS, destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais. Ou seja, é guerra fiscal sem fim no Brasil.

Nesse contexto, a política tributária adotada pelo Estado de São Paulo, ao longo dos últimos anos, estabeleceu um razoável volume de renúncia de receita para determinados setores econômicos, mercadorias, pessoas jurídicas e regiões geográficas.

A expansão quantitativa de receita renunciada procura compensar a iniciativa privada pelos riscos do desenvolvimento econômico, fazendo toda a sociedade participar também do custo desse projeto. Quanto à renúncia de receita, algumas das informações e dados, embora não todos, encontram-se disponíveis na LDO.

Especificamente, na tabela 1, observa-se que a renúncia de receita estimada pelo governo do Estado de São Paulo, em 2020, totalizou R\$ 21 bilhões, que representou 11,10% da receita estimada (R\$ 189,6 bilhões).

Analisando-se os últimos 20 anos, nota-se que as isenções fiscais, em valores atualizados, passaram de R\$ 8,59 bilhões, em 2002, para R\$ 9,96 bilhões, em 2010, subindo para R\$ 24,21 bilhões, em 2015, caindo para R\$ 21 bilhões, em 2020, e mais que dobrando, em 2022, totalizando R\$ 58,1 bilhões, valor correspondente a 23,90% da arrecadação estimada pelo Estado.

TABELA 1: RECEITA ESTIMADA E PROJEÇÃO DAS PERDAS DE RECEITAS DE ICMS COM A POLÍTICA DE RENÚNCIA TRIBUTÁRIA PELO ESTADO DE SÃO PAULO (2002-2022)

(Em R\$ Milhões – Valores Reais IPCA/jan-2022)

ANO	RECEITA ESTIMADA	RENÚNCIA ESTIMADA	RECEITA POTENCIAL ESTIMADA	% DA RENÚNCIA SOB A RECEITA
LDO/2002 - Lei nº 10.854/2001	94.354,11	8.590,84	102.944,95	9,10
LDO/2003 - Lei nº 11.222/2002	96.507,53	7.390,68	103.898,21	7,70
LDO/2004 - Lei nº 11.437/2003	103.144,14	7.995,17	111.139,31	7,80
LDO/2005 - Lei nº 11.782/2004	96.058,69	9.237,72	105.296,42	9,60
LDO/2006 - Lei nº 11.971/2005	104.844,22	9.078,18	113.922,40	8,70
LDO/2007 - Lei nº 12.515/2006	106.045,03	8.931,17	114.976,19	8,40
LDO/2008 - Lei nº 12.677/2007	110.596,28	8.584,76	119.181,04	7,80
LDO/2009 - Lei nº 13.124/2008	119.783,81	9.426,71	129.210,52	7,90
LDO/2010 - Lei nº 13.578/2009	130.183,47	9.966,32	140.149,79	7,70
LDO/2011 - Lei nº 14.185/2010	187.396,37	14.679,57	202.075,94	7,80
LDO/2012 - Lei nº 14.489/2011	218.734,43	20.739,89	239.474,32	9,50
LDO/2013 - Lei nº 14.837/2012	212.849,17	22.017,02	234.866,20	10,30
LDO/2014 - Lei nº 15.109/2013	217.500,73	21.492,67	238.993,40	9,90
LDO/2015 - Lei nº 15.549/2014	213.606,30	24.214,64	237.820,94	11,30
LDO/2016 - Lei nº 15.870/2015	202.058,97	22.104,94	224.163,90	10,90
LDO/2017 - Lei nº 16.291/2016	181.672,42	20.010,08	201.682,50	11,00
LDO/2018 - Lei nº 16.511/2017	172.094,47	19.331,33	191.425,80	11,20
LDO/2019 - Lei nº 16.884/2018	180.108,23	28.886,45	208.994,68	16,00
LDO/2020 - Lei nº 17.118/2019	189.645,37	21.008,44	210.653,81	11,10
LDO/2021 - Lei nº 17.286/2020	173.684,65	17.556,29	191.240,94	10,10
LDO/2022 - Lei nº 17.387/2021	246.084,30	58.813,16	304.897,46	23,90
Estimativa 2023 – LDO/2022	228.357,51	65.141,30	293.498,81	28,53
Estimativa 2024 – LDO/2022	232.769,20	69.985,21	302.754,41	30,07

Fonte: LDO, vários anos.

A tabela 1 ajuda a entender o desdobramento da guerra fiscal nas últimas duas décadas, marcadas pelo aumento da descentralização fiscal e pelo aprofundamento da crise do Estado brasileiro, num cenário de fragilidade do Confaz e de fragmentação regional.

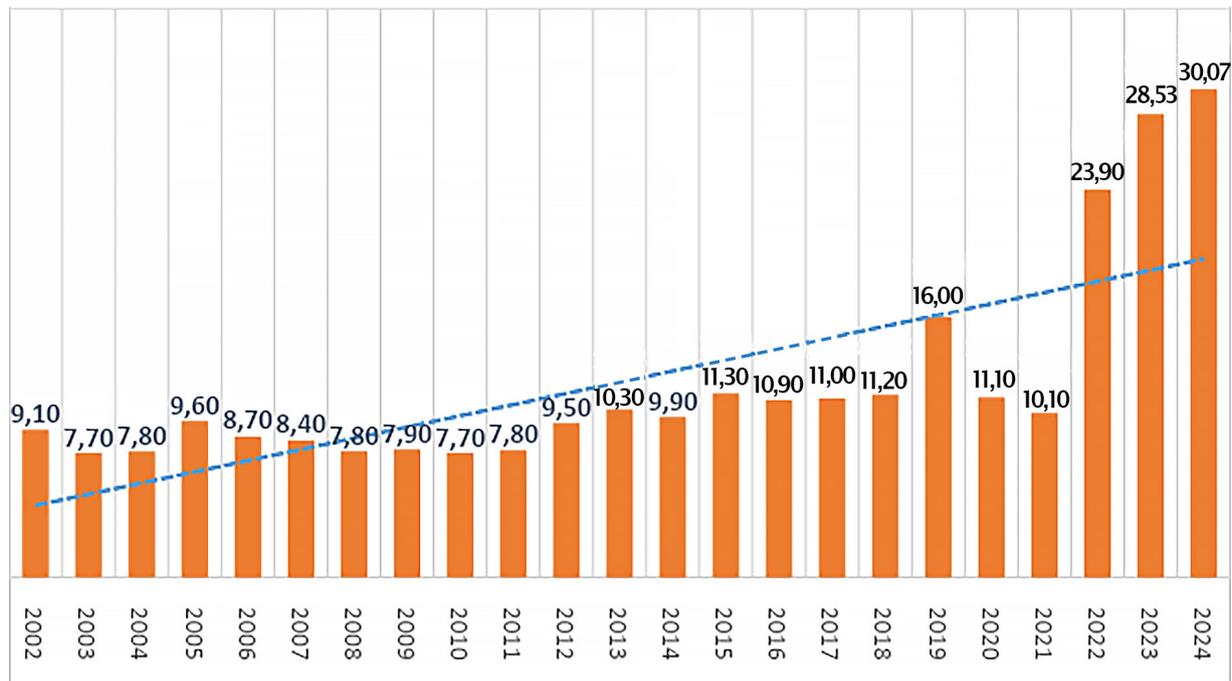
Um dos principais entraves para geração de receita pública está na Lei Complementar nº 87, de 1996 (Lei Kandir), ao desonerar produtos básicos e semielaborados do recolhimento do ICMS.

No gráfico 1, em 23 anos, a estimativa da participação dos incentivos fiscais da receita total prevista, no Estado de São Paulo, saltou de 9,10%, em 2002, para 23,90%, em 2022, e a projeção para os próximos dois anos, segundo LDO/2022 - Lei nº 17.387, de 2021, será de 28,53%, em 2023, e 30,07%, em 2024.

Observa-se que, entre os anos de 2002 e 2018, houve uma

estabilização da estimativa da participação dos incentivos fiscais na receita total prevista. Em 2019, houve um aumento, porém, no ano seguinte, retornou-se ao patamar de 2002. No entanto, no corrente ano, a estimativa mais que dobrou, passando de 10,10%, em 2021, para 23,90%, em 2022. Como mencionado, as projeções para os anos seguintes são de elevação; 28,53%, para 2023, e 30,07%, para 2024.

GRÁFICO 1: ESTIMATIVA DA PARTICIPAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS DA RECEITA TOTAL PREVISTA ENTRE 2002 E 2024



Fonte: LDO, vários anos.

Embora a concessão dos incentivos fiscais seja justificada sob a perspectiva de guerra fiscal entre os Estados, não se pode escapar de uma avaliação de sua efetividade. Em outras palavras, tais renúncias, ao final, apresentam retornos econômicos relevantes, no sentido de gerarem efeitos positivos sobre um conjunto de variáveis econômicas e fiscais.

Em relação a isso, abre-se uma nova agenda de investigação, que consiste em pesquisar a matriz de insumo-produto, o que permitirá a mensuração dos efeitos diretos e indiretos decorrentes do encadeamento entre os setores produtivos em relação à concessão de incentivos para determinado setor. Mais especificamente, pode-se avaliar o efeito positivo no desempenho do setor beneficiado e, também, nos demais setores a ele encadeados, para frente ou para trás (Goularti, 2021).

Poderá corroborar-se, ou não, a hipótese de que esses benefícios são concedidos com vistas a atrair investimentos privados ou para assegurar a permanência de grandes empresas ou *clusters* no território paulista, pois a eventual migração das empresas para outros Estados, que oferecem uma carga tributária mais vantajosa, resultaria em exclusão de arrecadação de tributos oriundos dessas empresas.

Idealmente, quando o empresário transforma o incentivo

fiscal em investimento privado, ele gera a possibilidade de incrementar a produtividade, elevando o nível quantitativo e qualitativo do produto. Entretanto, ao incrementar o lucro, sem transformar o incentivo em política de investimento, essa renúncia de receita tributária pode não apenas ser ineficiente para promover uma melhoria no mercado de trabalho, como pode acentuar as desigualdades sociais.

Por outro lado, os incentivos fiscais concedidos aos diversos setores podem não gerar nenhum ganho efetivo para a economia do Estado, mas evitam – pelo menos na teoria – eventual perda causada pela migração das empresas para outras unidades federadas.

Na prática, é provável que as respostas das empresas aos incentivos sejam diferenciadas, dependendo das características de cada mercado (mais ou menos competitivo) e da evolução da demanda doméstica e externa de cada setor. Assim, é importante a avaliação adequada da estrutura empresarial e das condições de mercado de cada setor, o grau de concentração, as barreiras à entrada, além das questões estruturais e conjunturais da economia e da política, que podem ser mais ou menos favoráveis às condições para expansão da capacidade produtiva (Goularti, 2020).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A questão dos incentivos fiscais não está apenas em definir os instrumentos e parâmetros de controle social da política fiscal, mas também em examinar os desdobramentos das diferentes estruturas fiscais que se situam muito além do simples fato de o contribuinte estar isento da tributação.

A carência de avaliação socioeconômica e de controle dos benefícios podem esconder contradições tais como privilégios concedidos em favor dos agentes econômicos com elevado grau de influência política. Ao contrário de crenças singelas de que os incentivos fiscais fomentam crescimento e desenvolvimento por si, em última instância, tais mecanismos promovem o desenvolvimento desigual em suas múltiplas escalas sociais e econômicas.

Nesse debate, também não se pode perder de vista que o incentivo fiscal concedido pelo poder executivo ou pelo legislativo, embora beneficie alguns, por um lado, irá diminuir, por outro lado, o montante de receitas constitucionalmente vinculadas destinadas a setores sociais básicos, além de trazer graves implicações para as receitas dos Municípios. Este é particularmente o caso do desenvolvimento de ações e serviços públicos de saúde que integram Sistema Único de Saúde (SUS), em nível do Estado, na manutenção e desenvolvimento do ensino público estadual e no pacto federativo.

Objetivamente, parte da renúncia de receita, estimada em R\$ 58,81 bilhões do Estado de São Paulo para este ano, acaba por escapar da sistemática constitucional de repasse dos 25% pertencentes aos Municípios paulistas. Muito embora a repartição de receitas tributárias prevista no art. 159 da CF-88 não retire dos respectivos entes, no caso do Estado,

a prerrogativa de instituir e, por conseguinte, renunciar aos tributos de competência própria, pode-se dizer, porém, que essas renúncias, estimadas em 23,90% da receita arrecadada para 2022, constituem uma das fissuras do pacto federativo garantido pela CF-88.

Por fim, no esboço final de análise, deixa-se aqui, como mensagem: a renúncia de receita, sem qualquer critério de contrapartida ao aumento do faturamento da empresa, sem a apresentação de plano de investimento e dos impactos na geração ou manutenção de emprego, bem como na distribuição de renda, no desenvolvimento econômico, regional e social, e na sustentabilidade ambiental, é nada além de *populismo fiscal*, demandando, portanto, a avaliação criteriosa das concessões de benefícios, desde sua concepção, bem como a fiscalização de sua devida fruição e a ponderação de sua efetividade, sob perspectiva de política pública.

REFERÊNCIAS

CANO, Wilson. **Raízes da concentração industrial em São Paulo**. 2ª edição. São Paulo, SP : T. A. Queiros, 1981.

GOULARTI, Juliano Giassi. **Política fiscal e desoneração tributária no Brasil**. Florianópolis, SC ; Criciúma, SC : Insular ; UNESC, 2020.

GOULARTI, Juliano Giassi. **A política de renúncia de receita tributária do estado de São Paulo**. Florianópolis, SC : Editora Insular, 2021.

STIGLITZ, Joseph. **A globalização e seus malefícios**. Tradução Bazán Tecnologia e Linguística. – São Paulo, SP : Futura, 2002.