

Cleber Vasconceloso: Partilha do ICMS na EC 87 e LC 190

O já conhecido, divulgado e debatido pano de fundo dessa história do ICMS Difal me parece dispensar comentários iniciais ou mesmo introduções que situe o leitor nesta opinião que compartilho. Aliás, quem acompanha o ICMS está inteirado do que acontece no país. Esse intrépido imposto não hesita em promover discussões e debates o ano inteiro, e todos os anos. Quando não é com ele com ele mesmo, é com o STF).



Esta análise visa compartilhar ou provocar, ao menos, uma

leitura debruçada no texto da Lei Complementar 190/2022 que até agora não recebeu atenção merecida. Os holofotes não detectaram a camuflagem nesta lei geral do ICMS, a qual se pretende expor para suscitar discussões.

Isto é, não é o objetivo aqui discutir e trazer fatos tão somente ligados ao combatido artigo 3º da referida lei geral. O propósito, desde já, é sugerir que o leitor desembarque desse artigo acima mencionado por um instante, e embarque em outro, da mesma LC 190/22.

Para esse embarque, insurge-se a seguinte dúvida: na discussão acerca da LC 190/22 e ADIs 7066, 7070 e 7078 no STF, estamos a falar de um aspecto apenas de separação do valor do ICMS Difal entre os Estados e Distrito Federal, isto é, do seu fracionamento, como entendeu o relator do julgamento no voto escrito, ou estaríamos também diante de flagrante majoração de tributo, que faria com que ampliássemos o foco da discussão?

Neste sentido, entende-se que, tão importante quanto discutir a regulamentação da evolução desse rateio do imposto estadual entre os entes federados, merece discutir também, averiguar e se certificar, se no momento de definir essas regras de rateio do ICMS pela LC 190/22, houve também um acréscimo do quantum a ser fracionado entre os esses entes.

Afinal, a Lei Complementar 190/22 determina somente sobre regras da divisão do tamanho do pedaço do bolo, ou ela também vem determinar o tamanho desse bolo? A pergunta me parece válida e merece os devidos esclarecimentos.

Não menos importante, a LC 190/22 inclui também, ou pelo menos incita, outra dúvida e discussão que não será combatido aqui, pois merece um espaço dedicado para tratar do tema. Isto é, a referida lei com normais gerais de ICMS abre a porta e convida a todos para tratar da legalidade da cobrança do ICMS Difal nas operações com mercadorias e serviços *entre contribuintes desse imposto*. Como dito, esse imbróglio será discutido em outro momento.

Esta análise se divide em seis partes, a fim de melhor desenvolver o raciocínio e revelar o que pouco se demonstrou nesse novo capítulo de embate jurídico do ICMS.

Parte 1: o que é discutido no STF e o que poderia ser relevante

O STF decide apenas no final de 2022, quase no "apagar das luzes", acerca da produção de efeitos da cobrança do ICMS Difal sobre operações interestaduais destinadas a não contribuinte deste imposto, por meio da publicação da Lei Complementar 190/22. Notadamente, fala-se das operações eletrônicas em vendas não presenciais, pano de fundo para a emergência do PEC 103/2011, a qual gerou a EC 87/2015.

No caso específico das operações com consumidores finais (pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do ICMS), admitiu-se haver (por descontentamento de alguns) dúvidas quanto ao início da regulamentação e regularização do pagamento de parte do imposto ao Estado do comprador, ou do destino de consumo da mercadoria, conforme materializou-se na EC 87/2015 e regulamentou-se na LC 190/22.

Ora, essa dúvida levantada por quem se viu desconfortável com a perda de arrecadação de fato desnordeou a muitos. Sejam empresários, estudantes, representantes públicos ou outros, promoveu o surgimento de opiniões e análises variadas, que, dentre elas, figuram algumas que saltam aos olhos pelo caráter flagrantemente tendencioso. Chegou-se ao ponto de assistirmos conclusões de representantes dos Estados (procuradores e Secretários) que causou alvoroço. Não menos importante, mas cite-se também, incluem-se nesses posicionamentos parte daqueles que agora estão a julgar o tema.

Como convidei no início, desembarquemos da discussão do artigo 3º da LC 190/22 somente um instante e embarquemos em outro, no artigo 1º.

Mas aqui eu lanço uma flecha para que se resgate mais à frente. Uma vez que não se está presente à exceção da alínea c, do inciso IV, do §4º do artigo 155 da CF/88, que trata da exceção ao disposto no artigo 150, inciso II, "b", pergunta-se: o que estaria a ensejar, por exemplo, a observância dessa anterioridade anual no caso de "instituição" ou "aumento"? A LC 190/22 revela majoração de imposto que invoque de imediato, sem debate ou dúvida, a anterioridade plena prevista no artigo 150, inciso III, alíneas "b" e "c"?

Pois bem. Pouco vistoso e debatido foi o artigo 13 da LC 87/96, impactado e remodelado pelo artigo 1º da então LC 190/22, que ganha espaço no STF.

As justificativas em âmbito social, desenvolvimento regional ou desastres econômicos que surgiriam com decisão dessa discussão no STF não estão nessa análise. Merece o devido espaço adequado para se debater. Mas aqui, prima-se pela observância de regras que todos elaboraram, na pessoa do Estado, e assim devemos observá-las.

Nesta primeira parte arremato, então, com a pergunta: Por que olhar o artigo 1º da LC 190/22 e reduzir, quem sabe, a dúvida da aplicabilidade plena da CF/88? Houve majoração de imposto que se conclua pela sua cobrança apenas em 2023? O que a "norma geral em matéria de legislação tributária", no caso o artigo 1º da LC 190/22, definiu ao alterar a Lei Complementar 87/1996, no seu artigo 13?

Parte 2: a LC 190/22 parece que nasceu ineficaz diante do "entendimento" dos estados?

Autógrafos. Sim, seu acesso mesmo antes da publicação da norma no *Diário Oficial*, é algo que facilita muito. Podemos ser mais ágeis na interpretação e análise de aplicabilidade da norma, antes mesmo de ser publicada.

Antes mesmo da LC 190/22 ser publicada no *Diário Oficial da União* no dia 05/01/2022, provavelmente você, leitor desta opinião, já conhecia o teor da lei que viria a se tornar válida.

Os estados também. Iniciou-se ainda em 2021 uma corrida para editar as leis internas dos estados para adaptar a legislação local à futura nova redação dos ditames gerais do ICMS.

No entanto, não foi só isso que aconteceu ainda em 2021, antes do PLP 32/2021 se torna LC 190/22. Apesar de ter sido publicado um dia após a LC 190/22, os Estados editaram dez dias antes, o texto do Convênio ICMS 236/2021, que *"dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada"*.

No referido convênio (Cláusula primeira, §1º), entenderam os Estados que *"A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do 'caput' é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o artigo 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996"*.

Mas o que isso quer significar? Por que os Estados assim se pronunciaram, de forma semelhante ao Convênio ICMS 93/2015, estando diante daquela lei complementar que veicularia as normas gerais, como assim decidido pelo STF?

Desse esforço e sutileza dos estados em declarar que a base de cálculo seria única emerge, pelo menos, a reflexão se esta afirmação está resguardada pela Lei Complementar publicada, ou se ela diverge diretamente com os novos ditames da LC 190/22 sobre qual seria a base de cálculo do ICMS nas operações com consumidor final localizado em outra unidade da federação. Se há dúvida, merece ser posto a prova. Se houver divergência, o último convênio pode se revelar com o mesmo vício de inconstitucionalidade, aquele que afastou a eficácia do convênio publicado em 2015.



Diante disso, é preciso que se saiba se a LC 190/22 nasceu com ineficácia diante do "entendimento" dos Estados, ou se tal declaração de base única teve o intuito de apenas de se servir durante a discussão acerca do artigo 3º da LC 190/22 para, em momento futuro, servir-se da previsão da norma geral e "alterar" o entendimento via novo acordo por convênio.

Parte 3: aos fatos. O que houve com o artigo 13 da Lei Kandir?

Nessa altura, importa reiterar aqui que a análise para se saber se houve majoração de imposto que invocasse a anterioridade plena considera que, no final das contas, prevalece a inteligência da LC 190/22, não o Convênio ICMS 236/21.

Nesse sentido, não caberia agora discutir eventual sobreposição do referido convênio em razão do disposto no inciso XII, "g", do §2º, artigo 155 da CF/88. Não merece qualquer atenção nesse momento da discussão da majoração e anterioridade, que já furtou todas as atenções, e ainda não foi solucionado.

No caso, temos então o artigo 13 da LC 87/96, que trata da base de cálculo do imposto, alvo da LC 190/22. Não se pode negar que este dispositivo tivesse que ser alterado para atender ao disposto no artigo 146 da CF/88. No entanto, ao que parece, a dose foi um pouco maior, e o bolo cresceu. Ou seja, as alterações promovidas pela LC 190/22 no referido artigo superaram o mínimo exigido de previsão legal em norma geral, e o mínimo daquilo que, talvez, o STF pronunciou no deslinde do Tema 1.093.

Os enxertos no artigo 13 revelam que a base de cálculo do ICMS para estas operações eletrônicas não mais seria aquela de 2015, definida pelos Estados após o advento da EC 87/15. Naquele ano, depois de várias discussões, optou-se pela instituição da *base única* para o cálculo do ICMS Difal, agora, novamente reiterada no Convênio ICMS 236/21. No entender dos entes federados, parece que sempre houve e há apenas uma base de cálculo, única, simples.

Não é o que se vê na LC 190/22 após alterações no artigo 13 da Lei Kandir. Crava-se uma *nova base de cálculo*, não mais simples, mas dupla.

O artigo 13 da LC 87/96, alterado pelo artigo 1º da LC 190/22 prevê o seguinte, *in verbis*:

"Artigo 13. A base de cálculo do imposto é:

X – nas hipóteses dos incisos XIV e XVI do caput do artigo 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.

§1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

§3º No caso da alínea 'b' do inciso IX e do inciso X do caput deste artigo, o imposto a pagar ao Estado de destino será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual.

§7º Utilizar-se-á, para os efeitos do inciso X do caput deste artigo, a alíquota prevista para a operação ou prestação interna no Estado de destino para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação."

Importa trazer aqui o que seja o inciso XVI do caput do artigo 12 de que fala mais acima. Trata-se, simplesmente, "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".

Até agora não se notou publicação de lei ordinária dos estados ou nota técnica com o entendimento e aplicação da base de cálculo a partir das alterações promovidas pela LC 190/22. Pelo contrário, o Convênio ICMS 236/21 repete o texto do Convênio ICMS 93/15 e afirma que se mantém a base simples, única.

Embora possa ser embaraçoso decifrar o que se lê atualmente no artigo 13 da Lei Kandir, é possível depurarmos os dispositivos e compararmos se houve aumento do valor de ICMS a ser recolhido.

Como veremos a seguir, há uma diferença de metodologias de cálculo do ICMS entre a norma anterior (invalidada) e a nova norma, advinda da LC 190/22. Como se verá, passa-se a prever uma base de cálculo diferenciada e maior. Se compararmos uma operação realizada em dezembro de 2021 utilizando-se das duas metodologias, inevitável observar que há, mesmo que mínimo, um aumento de ICMS, isto é, *majoração*.

"Metodologias de cálculo ICMS Difal — EC 87/2015

Fórmula 01: Difal cálculo anterior Convênio ICMS 93/15 (CE -> SP)

<i>1. Valor do produto, sem o montante de ICMS.....</i>	<i>R\$ 88,00</i>
<i>2. Valor Operação c/ o montante do ICMS.....</i>	<i>R\$ 100,00</i>
<i>3. BC ICMS normal ao Estado de Origem e do Difal ao Destino.....</i>	<i>R\$ 100,00</i>
<i>4. Alíquota interestadual.....</i>	<i>12%</i>
<i>5. ICMS de origem.....</i>	<i>R\$ 12,00</i>
<i>6. Alíquota interna.....</i>	<i>18%</i>
<i>7. Alíquota DIFAL (18% – 12% = 6%).....</i>	<i>R\$ 6,00</i>

Fórmula 02 (Novo): DIFAL cálculo LC 190/22 (CE -> SP)

<i>1. Valor do produto, sem o montante de ICMS.....</i>	<i>R\$ 88,00</i>
---	------------------

2. Valor Operação c/ o montante ICMS (LC 87/96, artigo 13, inciso X, c/c §1º).....	R\$ 100,00
3. BC ICMS normal ao Estado de Origem e do Difal ao Destino.....	R\$ 100,00
4. Alíquota interestadual.....	12%
5. Alíquota interna do destino.....	18%
6. Diferença de alíquotas: UF Destino (-) UF Origem (LC 87/96, artigo 13, §3º).....	6%
7. ICMS normal da operação devido ao Estado Origem.....	R\$ 12,00
8. Base para cálculo ICMS Difal ao Estado Destino (LC 87/96, artigo 13, §7º).....	R\$ 107,32
9. Valor Difal devido ao Estado de destino.....	R\$ 6,44
Diferença ICMS entre metodologias (Conv. ICMS 93/15 x LC 190/22) –	R\$ 0,44.....7,32%".

O cálculo do ICMS Difal a partir da nova redação do artigo 13 da Lei Kandir remete a existência de uma base dupla. O parágrafo sétimo do referido dispositivo, incluído pela LC 190/22, evita que se conclua de forma diferente. Ora, sendo a base de cálculo do imposto é o valor da operação para o Estado de origem e ao de destino, e sendo o imposto integrante da própria base, e, mais ainda, tendo que utilizar a *alíquota prevista para a operação ou prestação interna no Estado de destino para estabelecer a base de cálculo da operação ou prestação*, é de se indagar onde permaneceu a base simples do imposto, o qual os Estados alegaram ao publicar o Convênio ICMS 236/21 em Janeiro de 2022.

Parte 4: aumento de imposto exige a anterioridade plena, mesmo sendo o mesmo imposto

É hora de resgatar a flecha lançada na primeira parte desta análise.

Se não há aqui qualquer menção à exceção da alínea c, do inciso IV, do §4º do artigo 155 da CF/88, que se reserva as operações com combustíveis e lubrificantes e não se submete a regra da anterioridade anual, e se se percebe um "aumento" do valor do ICMS a ser calculado e recolhido pelas empresas aos Estados de destino (EC 87/15), como complementou e normatizou a LC 190/22, pergunta-se: há ou não há aplicabilidade direta e imediata da anterioridade plena prevista no artigo 150, inciso III, alíneas "b" e "c", de que tratou seu artigo 3º?

Se a resposta é positiva, resta concluir que houve, de fato, majoração de tributo, no caso, do ICMS. Se há majoração de tributo, é vedado aos Estados cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Aqui também não se discute a tese de não se tratar de novo imposto. De fato, não é.

No entanto, não se pode fugir da questão de que a Lei Complementar 190/22 (e nem a LC 87/15) não instituiu ou aumenta imposto. É preciso esclarecer, portanto, se devemos considerar o fato de que as leis dos Estados que instituíram o ICMS, antes de 2022, têm o condão de evitar a anterioridade anual, como assim entendeu o ministro Dias Toffoli no seu voto na ADI 7.066.

A próxima, e penúltima parte desta opinião, cuida de evitar desconsiderar essa questão importante, pois, como se afirma, a LC 190/22 não criou novo imposto.

Parte 5: o que disse o STF no Tema 1.094? Lei Ordinária publicada antes de Lei Complementar

Para não cansar o leitor, não resta muito o que discutir nessa última parte, pois a discussão já se encerrou quando concluído o julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.221.330 – SP.

Neste processo o STF assim definiu o tema:

"I – Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, devendo tal tributação estar prevista em lei complementar federal. II – As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002".

Interpretando e aplicando os termos da tese aprovada pelo STF, interpretando a Constituição Federal, afirma-se que todas as leis estaduais que instituíram o ICMS e já disciplinavam sobre o ICMS Difal, antes da publicação da LC 190/22, são válidas, isto é, desde que não haja divergência em relação as normas gerais estabelecidas pela lei geral, não necessitam ser reeditadas e publicadas pelos estados.

No entanto, tais leis estaduais, e mais especificamente, aqueles dispositivos incluídos ou modificados por nova lei ordinária interna, os quais tratem da partilha do ICMS Difal nas operações interestaduais com consumidores finais, devem produzir efeitos somente a partir da vigência da LC 190/22.

Considerando que a produção de efeitos de tais leis estaduais que instituem ou majoram o ICMS seja a partir da vigência da LC 190/22, isto é, a partir do dia 5/1/2022 (data da sua publicação), e considerando que o artigo 150, III, alínea "b" veda o Estado a aumentar o imposto na mesma data que foi publicada, ou ainda da data que seja possível produzir quaisquer efeitos legais, considerando a decisão do STF no Tema 1.094, forçoso é concluir que o ICMS Difal só poderia ser cobrado pelos estados e Distrito Federal a partir do exercício de 2023.

Parte 6: Conclusão e reflexões

Como se percebeu, esta análise e opinião se reserva a observar tão somente os preceitos legais que todos nós editamos, através da figura do Estado, e assim também observamos, ou deveríamos observar, todos.

A discussão de eventual letargia na produção de diplomas legais e seus efeitos nefastos na economia é outro debate, talvez de cunho sociológico, um pouco mais teórico ou filosófico. Não se pode evitá-lo, mas, ainda assim, este debate não passa ao largo das regras do jogo que tanto os estados, o Distrito Federal, a Corte Suprema e demais participantes e envolvidos nesse caso assim têm analisado. Se até o momento a análise se restringe às normas, e ao não que seja justo, uma vez não havendo menção de aspectos sociológicos, vê-se que a presente análise também acompanha o critério definido, isto é, as regras legais vigentes.



Portanto, não cabe introduzir aqui aspectos ou fatos que, em larga medida, impressionam a todos os expectadores que acompanharam esse imbróglio. Fatos ocorridos e ignorados: Data que o STF concluiu pela inconstitucionalidade do Convênio ICMS 93/2015 (Fev/2021); data de protocolo do projeto de lei no Congresso para atender ao preceito constitucional (março/2021); data quando os estados acordaram e iniciaram mobilização junto a representantes do Congresso para pleitear a aprovação tempestiva do texto da PLP 32/2021 (set/2021); data quando, de fato, o Congresso concluiu a análise e a aprovação do PLP e remeteu a secretaria da presidência (20/12/2021); ou mesmo, da aprovação da presidência em ano seguinte (5/1/2022), mas, antes do prazo previsto constitucionalmente, de 15 dias, evitando sanção tácita.

O descompasso de tudo isso parece, também, camuflar o teor da lei aprovada, publicada e somente agora discutida quanto a sua produção de efeitos. Pergunta-se: qual seria o momento adequado para essa discussão?