

## **ICMS e Difal: O Equilíbrio Delicado Entre Receita Estadual e Segurança Jurídica**

*Desvendando os meandros do ICMS e Difal, este artigo explora a complexidade da tributação interestadual no Brasil, destacando os desafios legais e a busca por equilíbrio entre arrecadação estadual e segurança jurídica*

Gilmara Nagurnhak

### **1. Introdução**

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que surgiu do antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC) e foi modificado pelo artigo 155, II da Constituição Federal de 1988, é um componente importante do sistema tributário brasileiro. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que regula a circulação de mercadorias e serviços em várias taxas, desempenha um papel fundamental na receita dos estados e do Distrito Federal.

A Emenda Constitucional n. 87/2015 introduziu o Diferencial de Alíquotas (Difal) para equilibrar as receitas fiscais, distribuindo a arrecadação do ICMS entre os estados de origem e destino. No entanto, a implementação do Difal em 2022 causou polêmica, com os estados argumentando que é constitucional e os contribuintes argumentando que viola o princípio da anterioridade tributária.

Essas interpretações mostram a complexidade do sistema tributário brasileiro e a necessidade de equilibrar a arrecadação dos estados com as garantias constitucionais dos contribuintes. Eles destacam a importância de uma análise profunda para apoiar um sistema mais eficaz e justo.

### **2. Fundamentos do ICMS**

O ICMS, que inclui além da circulação de mercadorias, serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, foi estabelecido como um tributo de competência dos estados e do Distrito Federal pela Constituição Federal de 1988. O artigo Como um dos impostos mais importantes para a arrecadação do estado, devido à sua ampla e significativa contribuição para as finanças públicas, o artigo 155, II da Carta Magna estabeleceu as diretrizes para sua aplicação.

A Lei Complementar n. 87/1996, também conhecida como Lei Kandir, forneceu uma base legal fundamental para o ICMS, estabelecendo diretrizes gerais para sua cobrança e supervisão. Um dos principais objetivos desta legislação foi aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional, desencorajando as exportações de produtos primários e semi-elaborados. A desoneração das exportações foi implementada com o objetivo de corrigir distorções e evitar o "efeito cumulativo", um fenômeno que leva os produtos brasileiros a serem mais onerados no mercado internacional.

A fim de diminuir as perdas de receita causadas pela desoneração das exportações, a Lei Kandir também introduziu mecanismos de compensação financeira aos estados exportadores. Embora a regulamentação fornecida por esta legislação tenha feito com que os procedimentos tributários fossem mais uniformes, sua aplicação tem causado discussões e controvérsias, principalmente em relação à eficácia das compensações financeiras prometidas aos estados.

Uma consequência do federalismo fiscal brasileiro é a guerra fiscal entre os estados. Os estados oferecem benefícios fiscais, isenções e reduções de alíquotas do ICMS para atrair investimentos e promover o crescimento econômico local. Tais medidas geralmente resultam em uma competição injusta e desequilíbrio fiscal entre os estados, embora possam temporariamente ajudar a economia local.

Nossa situação é agravada pela falta de regulamentação consistente. A Lei Complementar n. 24/1975 e o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) estabelecem as regras para a concessão de benefícios fiscais, exigindo acordos entre estados para evitar conflitos fiscais. No entanto, interesses locais frequentemente impedem a adesão e o cumprimento dessas normas, o que leva a um ambiente de insegurança jurídica e instabilidade fiscal.

As políticas tributárias relacionadas ao ICMS são organizadas pelo Confaz. Este órgão colegiado, composto por representantes das secretarias de Fazenda dos estados e do Distrito Federal, delibera sobre convênios que estabelecem padrões de harmonização fiscal com o objetivo de promover a cooperação federativa e diminuir a guerra fiscal.

Os convênios de ICMS, aprovados pelo Confaz, são instrumentos legais que estabelecem padrões comuns para a concessão de isenções fiscais, benefícios e regimes especiais de tributação. Os objetivos são equilibrar as necessidades arrecadatórias dos estados e aumentar a previsibilidade e segurança jurídicas para os contribuintes. No entanto, esses convênios não funcionam bem porque os estados sempre procuram maneiras de escapar das restrições impostas, o que mostra a dificuldade de equilibrar os interesses econômicos e arrecadatórios de uma federação com tantas diferenças regionais.

Por exemplo, o Convênio ICMS n. 93/2015 foi o primeiro a regulamentar a aplicação do Diferencial de Alíquotas (Difal). Foi criado para atender à necessidade de ajustar o ICMS às mudanças no comércio eletrônico. O objetivo deste convênio era tornar a arrecadação do ICMS nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais mais justa, refletindo os obstáculos e a variabilidade da modernização tributária no Brasil.

Neste contexto, é fundamental entender que o ICMS é mais do que um simples pagamento. Ele mostra as complicadas relações entre as federações e as mudanças que ocorrem na economia e na política do Brasil. Para garantir a justiça fiscal, a competitividade econômica e a sustentabilidade das finanças públicas estaduais, é necessário um desenvolvimento contínuo das leis e práticas tributárias relacionadas ao ICMS.

### **3. Princípios Tributários Aplicáveis ao ICMS**

O princípio da legalidade, estabelecido no artigo Segundo o Artigo 150 da Constituição Americana, "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça". Este princípio fundamental exige que qualquer aumento ou criação de tributo seja feito por meio de lei formal, aprovada pelo Poder Legislativo, para garantir que a autoridade tributária seja exercida de forma transparente e democrática.

Para evitar abusos e garantir que os contribuintes tenham conhecimento prévio de suas obrigações tributárias, é fundamental seguir o princípio da legalidade no âmbito do ICMS.

a revisão das diretrizes gerais do ICMS, de acordo com a Lei Complementar n. As regras tributárias claras, previsíveis e uniformes são garantidas pela Lei Kandir de 87/1996.

O princípio da prioridade tributária, estabelecido no artigo A disposição 150, III, "b" e "c" da Constituição Federal diz que é ilegal cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que a lei que os instituiu ou aumentou foi publicada, bem como antes de noventa dias da data de sua publicação. Com o objetivo de fornecer previsibilidade e segurança jurídica, este princípio permite que os contribuintes planejem e ajustem suas atividades econômicas às novas obrigações tributárias.

A anterioridade do exercício, de acordo com o artigo De acordo com o artigo 150, III, "b" da Constituição, a lei que aumenta ou cria impostos somente pode ter impacto no exercício financeiro seguinte à sua publicação. Este dispositivo permite que os contribuintes se ajustem por um período mínimo, evitando surpresas fiscais. Para o ICMS, é fundamental seguir este princípio para garantir que as empresas possam planejar suas operações com base em uma carga tributária previsível.

O princípio da anterioridade nonagesimal, estabelecido no artigo Ao proibir a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que os instituiu ou aumentou, o artigo 150, III, "c" da Constituição complementa a anterioridade do exercício. A Emenda Constitucional n. 42/2003 introduziu este princípio, também conhecido como "noventena", para evitar que as leis tributárias fossem publicadas no final do exercício financeiro e entrassem em vigor no início do exercício seguinte sem um período suficiente de adaptação.

O princípio de irretroatividade, estabelecido no artigo Em 150, III, "a" da Constituição Federal, diz que "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado." Este princípio tem como objetivo garantir a segurança jurídica, evitando que mudanças na legislação tributária tenham impacto em fatos geradores que já foram criados. No que diz respeito ao ICMS, a irretroatividade garante que os contribuintes não sejam surpreendidos com obrigações tributárias retroativas, o que resulta em um ambiente de negócios mais consistente e seguro.

O ordenamento jurídico do Brasil incorpora o princípio da segurança jurídica, que é um dos pilares do Estado de Direito. Para criar um ambiente de confiança e segurança para os contribuintes, ele visa garantir a estabilidade das relações jurídicas e a previsibilidade das ações do governo. Este princípio se manifesta no âmbito tributário por meio da clareza e transparência das regras, da proteção contra mudanças abruptas e imprevisíveis na legislação e da garantia de que os tributos sejam aplicados de forma equitativa e justa.

A previsibilidade tributária é fundamental para o planejamento das atividades econômicas, pois permite que empresas e indivíduos tomem decisões inteligentes sobre investimentos e operações financeiras. A busca por um sistema tributário mais seguro e previsível, onde os contribuintes possam antecipar suas obrigações e evitar surpresas fiscais é ilustrada pela implementação dos princípios da anterioridade e da irretroatividade no ICMS.

Os desafios significativos estão presentes na implementação prática desses princípios no Brasil. A segurança jurídica e a previsibilidade do sistema tributário são ameaçadas pela

instabilidade legislativa constante, resultante de frequentes mudanças nas regras tributárias e interpretações judiciais imprecisas. A política tributária agressiva e muitas vezes conflitante alimenta a guerra fiscal entre os estados, o que aumenta a insegurança jurídica e dificulta a harmonização das normas fiscais.

Além disso, os contribuintes enfrentam um grande desafio devido à complexidade e burocracia do sistema tributário brasileiro. Eles devem seguir uma ampla gama de regras e processos. A morosidade do sistema judiciário e a falta de uniformidade nas decisões judiciais agravam a situação, criando um ambiente de insegurança e incerteza.

#### **4. A Implementação do Difal e Seus Impactos**

Antes da Emenda Constitucional n. 87/2015, os estados de destino não tinham participação na receita tributária, pois o ICMS arrecadado nas vendas interestaduais beneficiava apenas o estado de origem da mercadoria. O Difal foi criado para distribuir a receita fiscal entre os estados de origem e de destino, a fim de promover uma distribuição mais justa das receitas fiscais e diminuir as disparidades regionais.

A Emenda Constitucional n. 87/2015 marcou a reorganização do ICMS, determinando que as operações interestaduais destinadas a consumidores finais, independentemente de serem contribuintes ou não do imposto, aplicariam a alíquota interestadual. O estado de destino seria responsável por fazer a diferença entre a alíquota interestadual e interna. O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) assinou o Convênio ICMS n. 93/2015 para regulamentar esta nova tendência.

Para tornar a nova lei mais uniforme, o Convênio ICMS n. 93/2015 estabeleceu os procedimentos para a apuração e recolhimento do Difal. Mas, como decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na ADI n., esta medida encontrou resistência e gerou discussões sobre sua constitucionalidade porque foi instituída por meio de convênio em vez de por lei complementar. 4.469

Em 24 de fevereiro de 2021, o Supremo Tribunal Federal declarou o Convênio ICMS n. 93/2015 inconstitucional, argumentando que a regulamentação do Difal deveria ser feita por lei complementar, conforme exigido pelo artigo A cláusula 146(3) da Constituição Federal. O Supremo Tribunal Federal decidiu que a cobrança do Difal sem uma lei complementar adequada violava o princípio da legalidade tributária, causando insegurança jurídica e prejudicando a previsibilidade das obrigações fiscais dos contribuintes.

Para aliviar os efeitos da decisão, o STF modificou seus efeitos, permitindo que o Difal continue sendo cobrado até 31 de dezembro de 2021. Isso dá ao Congresso Nacional um prazo para legislar sobre o assunto por meio de uma lei complementar. Este período de transição foi crucial para evitar uma queda abrupta na arrecadação dos estados, mas também criou expectativas em relação à conformidade legislativa.

Em 4 de janeiro de 2022, a Lei Complementar n. 190/2022 foi aprovada, regulamentando finalmente o Difal e atendendo à demanda do STF. A Lei Kandir foi alterada pela nova legislação, que inclui dispositivos específicos para o cálculo e recolhimento do Difal para operações interestaduais com consumidores finais. No entanto, a aprovação da lei no início do exercício financeiro de 2022 levantou dúvidas sobre a aplicação do princípio da anterioridade tributária.

A Lei Complementar n. 190/2022 diz que suas regras entram em vigor na data de sua publicação, com antecedência nonagesimal. Esta cláusula levou a interpretações divergentes sobre a possibilidade de pagar o Difal ainda no ano de 2022, pois a taxa deve ser calculada com base na anterioridade do exercício financeiro.

A adoção do Difal em 2022 levou a vários debates jurídicos e contestações judiciais porque não seguiu os princípios da anterioridade anual e nonagesimal. Diversos contribuintes apresentaram ações judiciais, principalmente mandados de segurança, questionando a legitimidade da cobrança do Difal no mesmo exercício financeiro da publicação da Lei Complementar n. 189/2022.

Os estados argumentaram que o Difal não significava a criação de um novo tributo, mas sim uma redistribuição da carga tributária já existente. Portanto, eles defenderam a validade da cobrança com base na anterioridade nonagesimal. No entanto, a necessidade de uma lei complementar para regulamentar o Difal foi justamente para garantir que os princípios tributários constitucionais fossem respeitados. Como resultado, este argumento encontrou resistência nos tribunais.

A implementação do Difal em 2022 foi o foco de uma disputa econômica e jurídica. A arrecadação do Difal era uma fonte importante de receita para os estados, especialmente quando se trata da recuperação econômica após a pandemia. A interrupção ou suspensão da cobrança causaria perdas significativas ao orçamento público, impedindo investimentos em setores vitais como saúde, educação e infraestrutura.

Os contribuintes enfrentam dúvidas e desafios no planejamento financeiro e operacional devido à incerteza legal e à falta de clareza sobre a natureza do pagamento do Difal. A necessidade de recorrer ao judiciário para resolver estas controvérsias sobrecarregou o sistema judicial, mostrando a necessidade de maior clareza e estabilidade nas leis tributárias.

A introdução do Difal em 2022 demonstrou a complexidade e as dificuldades do sistema tributário brasileiro. A falta de harmonia entre as leis estaduais e a necessidade de regulamentação uniforme e clara mostra as dificuldades enfrentadas pelos contribuintes e pelo próprio fisco. A situação atual demonstra a necessidade urgente de reformas tributárias que aumentem a previsibilidade, a segurança jurídica e a justiça fiscal.

A necessidade de uma abordagem mais cooperativa e menos competitiva na gestão tributária é demonstrada pela persistente guerra fiscal entre os estados, que foi agravada pela implementação do Difal. Para construir um sistema tributário mais eficaz e justo, é necessário encontrar maneiras de equilibrar as necessidades arrecadatórias dos estados com a preservação dos direitos dos contribuintes.

## **5. O Princípio da Anterioridade Tributária em Debate**

Este princípio tem como objetivo evitar que tributos sejam cobrados no mesmo exercício financeiro em que foram impostos ou aumentados, bem como antes de noventa dias da publicação da lei que os criou ou aumentou. Sua origem histórica remonta ao princípio da anualidade da Constituição de 1967, que exigia que o orçamento anual preveja todos os tributos a serem arrecadados no exercício subsequente. O objetivo da substituição do

princípio da anterioridade na Constituição de 1988 foi dar aos contribuintes maior previsibilidade e segurança jurídica, evitar surpresas fiscais e permitir um planejamento financeiro adequado.

O princípio da anterioridade é crucial no sistema tributário brasileiro. Ao promover a transparência e previsibilidade das normas tributárias, ele garante que os contribuintes tenham tempo suficiente para se adaptar às novas obrigações fiscais. Como impede que o Estado use sua autoridade de tributar de forma arbitrária e intempestiva, este princípio é essencial para manter o sistema tributário confiável. A anterioridade garante que empresas e cidadãos ajustem seus orçamentos e práticas comerciais de acordo com as novas alíquotas e regras de apuração no caso do ICMS, um tributo complicado e de grande impacto financeiro.

Os defensores da cobrança imediata argumentam que, após a criação do Difal, ele não cria um novo tributo, mas distribui o dinheiro entre os estados, portanto, não estaria sujeito às regras anteriores. Por outro lado, os defensores dessa perspectiva argumentam que os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, definidos pela Constituição, devem ser rigorosamente observados em qualquer alteração na carga tributária ou na forma de sua apuração que tenha um impacto direto nos contribuintes.

A interpretação jurídica da aplicação da anterioridade ao Difal requer considerações difíceis e controversas. Em suas decisões, como na ADI n. 5.469 enfatizou a importância de observação rigorosa da anterioridade para proteger os contribuintes. O Supremo Tribunal Federal sustentou que quaisquer mudanças significativas nas obrigações tributárias devem ser implementadas dentro dos prazos constitucionais para evitar surpresas e consequências financeiras desfavoráveis para os contribuintes.

Os estados argumentam que a redistribuição das receitas promovida pelo Difal não equivale à criação ou aumento dos tributos. Afirmam que a validação da cobrança é alcançada por meio da legislação complementar e da observação da anterioridade nonagesimal. No entanto, essa perspectiva é criticada por não levar em consideração o impacto fiscal imediato sobre os contribuintes, que são obrigados a mudar suas finanças sem o período adequado de adaptação.

A aplicação do Difal no Brasil sem a devida consideração dos princípios da anterioridade cria um cenário de insegurança jurídica e falta de previsibilidade tributária. Este método foi criticado por priorizar os interesses do governo em detrimento dos direitos constitucionais dos contribuintes. A decisão dos estados de exigir o Difal imediatamente após a publicação da Lei Complementar n. 190/2022, sem cumprir os prazos constitucionais, dificulta a gestão fiscal e a cooperação entre as esferas governamentais.

Esta abordagem não apenas coloca as empresas em um ambiente de incerteza e dificulta o planejamento econômico, mas também sobrecarrega o sistema judiciário com disputas tributárias. Os contribuintes perdem a confiança no sistema tributário devido à insegurança e à variabilidade das decisões judiciais.

## **6. Análise das Ações Diretas de Inconstitucionalidade**

ADIs n Diversas organizações e estados, incluindo a Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (Abrimaq), o governador do Estado de Alagoas e o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Produtos Siderúrgicos (Sindisider),

entre outras, enviaram os números 7.066, 7.070, 7.075 e 7.078, entre outros. Estas ações levantaram dúvidas sobre a constitucionalidade da cobrança do Difal em relação aos princípios constitucionais e à modulação de efeitos do STF.

Os autores das ADIs sustentaram que a Lei Complementar n. 190/2022, que regula o Difal, não poderia ter efeitos imediatos em 2022 porque violaria os princípios da anterioridade anual e nonagesimal do artigo. A Constituição Federal de 150, III, "b" e "c". Alegaram que a cobrança imediata do Difal, sem respeitar um intervalo mínimo de um exercício financeiro e noventa dias após sua publicação, impôs uma carga tributária inesperada aos contribuintes, comprometendo a segurança jurídica e a previsibilidade tributária.

Os autores argumentaram ainda que a Lei Complementar n. 190/2022 trouxe mudanças significativas na forma como o ICMS é calculado e recolhido, o que significa na prática a introdução de uma nova obrigação tributária. Como resultado, qualquer nova obrigação deve seguir rigorosamente os prazos de vigência da Constituição para evitar surpresas fiscais e permitir aos contribuintes um planejamento adequado.

Os estados argumentaram em seu favor que o Difal é apenas uma redistribuição da carga tributária que já existe entre os estados de origem e de destino das mercadorias, e não um tributo novo. Defendem que a Lei Complementar n. 190/2022 regulamentou apenas a aplicação do Difal, conforme já previsto na Emenda Constitucional n. 87/2015, e que a observação da anterioridade nonagesimal seria suficiente para validar a cobrança em 2022.

Os estados também afirmaram que a influência da decisão do STF na ADI n. 5.469 permitiu que a cobrança do Difal fosse feita até o final de 2021 com o objetivo de evitar prejuízos fiscais e garantir que as receitas não fossem afetadas pela regulamentação da lei complementar em 2022, pois o fundamento jurídico previamente estabelecido permanecia em vigor.

Ao examinar as ADIs, o Supremo Tribunal Federal enfrentou um desafio difícil de equilibrar os princípios constitucionais de anterioridade e segurança jurídica com a necessidade real de arrecadação dos estados. Em suas decisões, o Supremo Tribunal Federal reafirmou a importância de respeitar os princípios constitucionais de anterioridade tributária, enfatizando que a cobrança de qualquer tributo deve respeitar intervalos temporais para evitar surpresas fiscais aos contribuintes.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal também reconheceu a importância do Difal para o equilíbrio fiscal dos estados, especialmente na recuperação econômica pós-pandemia. A Corte buscou uma solução que afetasse menos os contribuintes e os estados, sem comprometer os princípios constitucionais.

As decisões do STF nas ADIs relacionadas ao Difal mostram os conflitos inerentes no sistema tributário brasileiro, onde os direitos constitucionais dos contribuintes frequentemente estão em conflito com a necessidade de arrecadação dos estados. Embora compreensível, a decisão do STF de equilibrar esses interesses pode ser vista como uma tentativa de aliviar os efeitos imediatos, mas não resolve os problemas fundamentais.

A insegurança jurídica é aumentada por normas tributárias inconsistentes e interpretações judiciais inconsistentes. A implementação do Difal em 2022 não respeitou plenamente os princípios anteriores, revelando as deficiências do sistema tributário e mostrando que reformas urgentes são necessárias para aumentar a clareza, a previsibilidade e a justiça fiscal.

A confiança dos contribuintes no sistema depende da consistência e integridade das decisões judiciais e da aplicação uniforme dos princípios constitucionais em um ambiente onde as disputas tributárias são frequentes e onerosas. A situação atual exige uma consideração profunda sobre a eficácia das normas. Além disso, é necessário que as esferas legislativa e judiciária se comuniquem mais eficazmente para criar um sistema tributário mais transparente e equilibrado.

### **7. Interpretação e Aplicação do Texto Legal**

Para aplicar o direito de forma equitativa e consistente, a hermenêutica jurídica, que é a ciência que estuda como interpretar as normas jurídicas, é essencial. Cada método de interpretação jurídica ajuda a entender o texto legal em seu contexto. Esses métodos incluem interpretação sistemática, gramatical, histórica e teleológica. A interpretação sistemática examina as normas dentro do sistema jurídico como um todo, enquanto a interpretação gramatical se concentra na literalidade do texto. A interpretação teleológica se concentra nos objetivos e benefícios sociais que a norma visa alcançar, enquanto a interpretação histórica procura entender a intenção do legislador no momento da criação da norma.

O artigo 3o da Lei Complementar n. 190/2022, que regula a cobrança do Difal, deve ser interpretado gramaticalmente de forma clara e objetiva. O texto diz que a lei entra em vigor na data de sua publicação, com nonagesimal anterioridade. Como pode ser lido literalmente neste dispositivo, o pagamento do Difal deve ser feito no prazo de noventa dias após a publicação da lei. No entanto, a anterioridade anual não é mencionada diretamente, o que levanta dúvidas sobre a aplicação completa dos princípios constitucionais da anterioridade tributária.

Para uma interpretação sistemática, a Lei Complementar n. 190/2022 deve ser examinada em relação a outros dispositivos constitucionais, particularmente o artigo 150, III, "b" e "c" Para garantir que a aplicação do Difal esteja em conformidade com os princípios de anterioridade anual e nonagesimal, este método reforça a necessidade de harmonização das normas legais. A interpretação sistemática considera o sistema jurídico como um todo, com nenhuma regra sendo aplicada de forma independente ou em contradição com outras disposições fundamentais.

A Lei Complementar n. 190/2022 regulamentou o Difal e sua interpretação histórica. Isso leva à Emenda Constitucional n. 87/2015, que foi projetada para corrigir as disparidades na arrecadação do ICMS entre os estados. A intenção do legislador de implementar um sistema de distribuição mais justa da receita tributária é revelada pela análise do contexto histórico. Mas a regulamentação tardia e as disputas sobre a aplicação dos princípios da anterioridade mostram que os objetivos originais não foram implementados corretamente, deixando os contribuintes com dúvidas legais.

O foco da interpretação teleológica do Difal está nos objetivos sociais e financeiros que a norma visa alcançar. Ao promover a equidade fiscal entre os estados, o Difal visa

garantir que as receitas do ICMS sejam distribuídas de forma equitativa. Mas os objetivos de segurança jurídica e previsibilidade são comprometidos pela implementação apressada e pela falta de clareza sobre a observância dos princípios da anterioridade. A aplicação inadequada do Difal causa incerteza e prejudica tanto os contribuintes quanto a administração tributária.

Especialmente no contexto de um sistema tributário complexo como o brasileiro, a aplicação do texto legal na prática apresenta dificuldades significativas. A insegurança jurídica é agravada por interpretações judiciais inconsistentes e decisões judiciais imprecisas. A implementação do Difal sem a plena observância dos princípios da anterioridade mostra os desafios enfrentados na aplicação consistente das regras tributárias.

Diante dessa incerteza, os contribuintes frequentemente recorrem ao judiciário para buscar proteção contra cobranças imprevistas e retroativas. Este cenário sobrecarrega o sistema judicial e aumenta as despesas de conformidade tributária. Por outro lado, a administração tributária enfrenta desafios na garantia de arrecadação eficaz, que é necessária para financiar as políticas públicas.

A situação atual do Brasil em relação à interpretação e aplicação do Difal mostra que o sistema tributário precisa de reformas estruturais urgentes. A incerteza jurídica é causada por interpretações divergentes e aplicações inconsistentes de regras. Isso prejudica a confiança dos contribuintes e a eficácia da administração tributária. Os padrões fiscais que não são claros e previsíveis dificultam o planejamento econômico e prejudicam o ambiente de negócios.

Para garantir a uniformidade e a uniformidade da legislação tributária, o legislador, o judiciário e a administração tributária devem tomar medidas. A simplificação das regras, a redução da burocracia e a promoção de um ambiente fiscal mais transparente e justo devem ser os principais objetivos da reforma tributária. Um sistema tributário que promova a justiça fiscal, a segurança jurídica e a eficiência econômica só pode ser alcançado dessa maneira.

## **8. Conclusão**

No que diz respeito à cobrança do Difal do ICMS em 2022, existem sérias controvérsias jurídicas e práticas. A Lei Complementar n. 190/2022 tinha o objetivo de fornecer clareza e segurança jurídica, mas acabou aumentando as dúvidas, principalmente em relação à aplicação dos princípios de anterioridade anual e nonagesimal.

Ao implementar o Difal sem cumprir os prazos constitucionais, os contribuintes foram expostos a uma carga tributária inesperada, comprometendo a previsibilidade e a segurança jurídica do sistema tributário. A quantidade excessiva de processos judiciais que contestam a cobrança do Difal mostra a incerteza e a falta de clareza na aplicação das regras tributárias, o que enfatiza a necessidade de uma interpretação mais rigorosa e consistente dos princípios constitucionais.

Os vários pontos de vista apresentados pelos estados e pelos contribuintes mostram que as regras tributárias precisam ser harmonizadas de forma mais eficaz. Atualmente, é necessária uma reforma tributária que não apenas simplifique e racionalize o sistema, mas também garanta justiça fiscal e previsibilidade, respeitando os princípios constitucionais.

A disputa sobre o DIFAL mostrou que o sistema tributário do Brasil é frágil e precisa de uma reforma profunda. A fim de aumentar a confiança dos contribuintes e a eficiência na arrecadação, uma legislação tributária mais clara, previsível e justa deve ser uma prioridade. Um sistema tributário justo e duradouro requer um equilíbrio entre os direitos dos contribuintes e a arrecadação do estado.