

Da (In)exigibilidade do Adicional ao Fecop no Período de Inexigibilidade do Difal-ICMS: uma análise à luz do princípio da gravitação jurídica e da jurisprudência dos Tribunais

On the (Un)enforceability of the Fecop Surcharge during the Period of Unenforceability of Difal-ICMS: an analysis considering the principle of legal gravitation and the case law of the Courts

Aurélio Oliveira Andrade

Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Bacharel pela mesma instituição. Professor do *LL.M.* em Direito Tributário e Contabilidade Tributária do IBMEC/BH. Professor do Centro Universitário Unifemm, em Sete Lagoas/MG. Advogado. *E-mail:* aoandrade7@gmail.com.

Recebido em: 20-4-2026 – Aprovado em: 17-8-2026
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.63.4.2026.3035>

Resumo

O presente artigo examina a controvérsia jurídica acerca da exigibilidade do adicional de ICMS destinado aos Fundos Estaduais de Combate e Erradicação à Pobreza (Fecop) durante o período em que o Diferencial de Alíquotas do ICMS (Difal) foi declarado inexistente pelo Supremo Tribunal Federal, nos Temas 1.093 e 1.266 da Repercussão Geral. A partir do princípio da gravitação jurídica e da análise sistemática da natureza acessória do Fecop em relação ao ICMS, investiga-se se a invalidade da cobrança do Difal deve, necessariamente, acarretar a inexigibilidade do adicional destinado ao fundo. Para tanto, realiza-se levantamento jurisprudencial abrangente dos Tribunais de Justiça estaduais e das Turmas do STF, revelando profunda divergência entre os órgãos julgadores. Conclui-se que a ausência de definição vinculante pelo Plenário do STF perpetua insegurança jurídica, sendo imperativa a afetação da matéria em repercussão geral específica.

Palavras-chave: Fecop, Difal, gravitação jurídica, acessório, principal.

Abstract

This article examines the legal controversy surrounding the enforceability of the additional ICMS tax allocated to the State Funds for Combating and Eradicating Poverty (Fecop) during the period in which the ICMS Tax Rate Differential (Difal) was declared unenforceable by the Brazilian Federal Supreme Court. Based on the principle of legal gravitation and a systematic analysis of the accessory nature of Fecop in relation to ICMS, it is investigated whether the invalidity of the Fecop charge necessarily results in the unenforceability of the additional tax destined to the fund. To this end, a comprehensive jurisprudential survey of the State Courts of Justice and the STF Panels is conducted, revealing a deep divergence among the adjudicating bodies. It is concluded that the lack of a binding definition by the STF Plenary perpetuates legal uncertainty, making it imperative to address the matter in a specific general repercussion.

me Court (STF) under Themes 1,093 and 1,266 of the General Repercussion frameworks. Drawing upon the principle of legal gravitation and a systematic analysis of the accessory nature of Fecop in relation to ICMS, the study investigates whether the invalidity of the Difal collection must necessarily entail the unenforceability of the additional tax allocated to the fund. To this end, a comprehensive jurisprudential survey of the State Courts of Justice and the STF Panels is conducted, revealing a deep divergence among adjudicating bodies. The article concludes that the absence of a binding determination by the STF Plenary perpetuates legal uncertainty, making it imperative that the matter be assigned as a specific theme under the general repercussion system. *Keywords:* Fecop, Difal, legal gravitation, accessory, principal.

1. Introdução

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), em seu projeto normativo de combate às desigualdades sociais e regionais, autorizou os Estados-membros e o Distrito Federal a instituírem Fundos de Combate e Erradicação à Pobreza, financiados, dentre outras fontes, por um adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), conforme previsão do art. 82, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional n. 31/2000.

Paralelamente, a Emenda Constitucional n. 87/2015 introduziu nova sistemática para a repartição do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, mecanismo que ficou conhecido como Diferencial de Alíquotas (Difal). A regulamentação dessa exação, contudo, foi objeto de intensa controvérsia perante o Supremo Tribunal Federal, que, ao julgar o Tema 1.093 da Repercussão Geral, reconheceu a necessidade de edição de lei complementar para legitimar a cobrança (BRASIL, 2021).

Com a promulgação da Lei Complementar n. 190, de 4 de janeiro de 2022, supriu-se a lacuna normativa apontada pela Suprema Corte. Não obstante, inaugurou-se nova controvérsia acerca do início da eficácia da referida lei, tendo o STF, no julgamento das ADIs n. 7.066, n. 7.070 e n. 7.078, definido que a cobrança do Difal somente poderia ocorrer a partir de 5 de abril de 2022, em observância ao princípio da anterioridade nonagesimal (BRASIL, 2023a). Referido entendimento foi posteriormente reafirmado no Tema n. 1.266 da Repercussão Geral¹ (BRASIL, 2025a).

¹ No julgamento do Tema 1.266 da Repercussão Geral os ministros modularam os efeitos da decisão para considerar que “exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admite a exigência do Difal em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até a data de julgamento da ADI 7.066 (29/11/2023), e tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício”.

Ocorre que, nesse interregno de inexigibilidade do Difal, compreendido entre 1º de janeiro e 4 de abril de 2022, emergiu questão de singular relevância: o adicional de ICMS destinado ao Fecop, que incide sobre o mesmo fato gerador, também deveria ser afastado? Em outras palavras: sendo o Fecop acessório do ICMS, deve ele acompanhar a sorte do principal, segundo o consagrado princípio da gravitação jurídica, ou possui autonomia normativa e econômica suficiente para subsistir independentemente da exigibilidade do Difal?

O presente artigo se propõe a enfrentar essa questão a partir de uma análise dogmática rigorosa, examinando: (i) o arcabouço normativo e jurisprudencial do Difal-ICMS nos Temas 1.093 e 1.266; (ii) o princípio da gravitação jurídica e sua aplicabilidade à relação entre Difal e Fecop; (iii) a natureza do Fecop como cobrança acessória do ICMS; e (iv) o panorama jurisprudencial nos Tribunais de Justiça estaduais e no próprio STF, com especial destaque para a divergência interna da Corte Suprema, que até o momento não pacificou a matéria de forma vinculante.

2. O Difal-ICMS e os Temas 1.093 e 1.266 do STF

O ICMS, tributo de competência estadual previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, tem sua disciplina geral reservada à lei complementar, por expressa determinação do art. 155, § 2º, XII, da Carta Magna. Essa exigência constitucional não constitui mera formalidade, mas traduz a opção do constituinte originário por um modelo de federalismo fiscal cooperativo, no qual as normas gerais do ICMS devem ser uniformizadas nacionalmente, evitando-se a guerra fiscal entre os entes federativos².

Com o crescimento exponencial do comércio eletrônico, verificou-se significativa concentração da arrecadação do ICMS nos Estados de origem das mercadorias (notadamente São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro), em detrimento dos Estados consumidores (Confaz, 2026). A EC n. 87/2015 buscou corrigir essa distorção, estabelecendo que, nas operações interestaduais destinadas a consumi-

² Sobre a guerra fiscal e o pacto federativo na modernidade, leciona Batista Júnior que “Na ‘modernidade líquida’, a guerra fiscal é decorrência da fluidez do capital migrante e sintoma da ruptura do pacto social produzido pelo Estado Tributário Distribuidor. Na realidade, a chamada ‘guerra fiscal’ revela uma espécie de captura da esfera governamental pelo capital. Em Estados em desenvolvimento, o fenômeno pode vir agravado pela fraqueza do pacto federativo e pela eventual tendência (histórica) centrípeta de um federalismo frágil de predomínio da União.” (BATISTA JR., 2011, p. 337). Nesse sentido, a Lei Complementar de caráter nacional é uma das ferramentas constitucionais aptas a resguardar o pacto federativo e impedir um federalismo predatório. Nas palavras de Mariz de Oliveira, “o papel de uma lei complementar pode ser o de assegurar que os contornos constitucionais da federação brasileira sejam aplicados neste ou naquele aspecto ou detalhe particular, sem se afastar da essência já prevista e instalada. E isto quando houver alguma prescrição constitucional que requeira lei complementar para um deste fins”. (OLIVEIRA, 2024, p. 187)

dor final não contribuinte do imposto, a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual seria repartida entre ambos os entes.

A regulamentação dessa nova sistemática, todavia, não se deu por lei complementar, como exigia a Constituição, mas por meio do Convênio ICMS n. 93/2015, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz). Referida escolha normativa inaugurou a controvérsia que desaguaria no Tema 1.093 do STF.

Em 24 de fevereiro de 2021, o Plenário do STF, no julgamento conjunto da ADI n. 5.469/DF e do RE n. 1.287.019/DF (Tema 1.093), fixou, por maioria de votos, a seguinte tese de repercussão geral: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional n. 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais” (BRASIL, 2021).

A modulação dos efeitos foi particularmente relevante: o Tribunal preservou a validade das cobranças realizadas até 31 de dezembro de 2021, ressaltando as ações judiciais ajuizadas até a data da sessão de julgamento (24 de fevereiro de 2021). Com isso, a exigência de lei complementar passou a condicionar a cobrança do Difal a partir do exercício de 2022.

Cumpre mencionar que a decisão representou verdadeiro divisor de águas no federalismo fiscal brasileiro, porquanto reconheceu a insuficiência de convênios intergovernamentais para suprir a reserva constitucional de lei complementar em matéria tributária, reafirmando a rigidez do sistema constitucional tributário pátrio (LEÃO; MATOS, 2024, p. 557).

Em resposta à determinação do STF, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar n. 190, sancionada em 4 de janeiro de 2022 e publicada no *Diário Oficial da União* em 5 de janeiro de 2022. Referida lei alterou a Lei Kandir (LC n. 87/1996), disciplinando as normas gerais do Difal nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte.

A controvérsia, entretanto, não cessou. Instalou-se amplo debate sobre a aplicabilidade dos princípios da anterioridade anual (art. 150, III, *b*, da CF) e nonagesimal (art. 150, III, *c*, da CF) à LC n. 190/2022. Os contribuintes sustentavam que a cobrança somente poderia iniciar-se em 2023; os Estados, por sua vez, defendiam a exigibilidade imediata ou, ao menos, a partir do nonagésimo dia da publicação.

Prevaleceu no julgamento das ADIs n. 7.066, n. 7.070 e n. 7.078 o voto do Ministro Alexandre de Moraes, relator, no sentido de que a LC n. 190/2022 não instituiu nem majorou tributo, limitando-se a estabelecer regra de repartição de arrecadação. Por essa razão, aplicar-se-ia exclusivamente o princípio da anterioridade nonagesimal, autorizando a cobrança do Difal a partir de 5 de abril de 2022 (BRASIL, 2023).

Referido entendimento foi reafirmado no Tema 1.266 da Repercussão Geral (RE n. 1.426.271/CE), com a fixação da seguinte tese: “É constitucional o art. 3º

da Lei Complementar 190/2022, o qual estabelece *vacatio legis* no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, 'c', da CF/88. As leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da LC 190/2022 são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 190/2022” (BRASIL, 2025). Ademais, houve modulação de efeitos dessa decisão para estabelecer que “exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admite a exigência do Difal em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até a data de julgamento da ADI 7.066 (29/11/2023), e tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício”.

À guisa de conclusão intermediária: consolidou-se o entendimento de que o Difal-ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte foi inexigível no período compreendido entre 1º de janeiro e 4 de abril de 2022 (ou durante todo o exercício de 2022, nos termos da modulação de efeitos). É precisamente nessa janela temporal que se situa a controvérsia ora analisada acerca do adicional ao Fecop.

3. O princípio da gravitação jurídica: conceito no direito civil e aplicação no direito tributário

3.1. A origem no direito civil

O princípio segundo o qual o acessório segue a sorte do principal constitui uma das mais antigas e arraigadas máximas do pensamento jurídico ocidental. Formulado originariamente no Direito Romano sob a expressão *accessorium sequitur principale* ou, em variante igualmente difundida, *accessio cedit principali*, o brocardo traduz a compreensão de que entre certos objetos, direitos ou relações jurídicas pode existir um vínculo de dependência ontológica, no qual a existência e o regime do elemento subordinado pressupõem a existência e o regime do elemento dominante.

No Direito Romano clássico, a regra encontrava aplicação tanto no campo dos direitos reais quanto no das obrigações. Gaio, nas Institutas, já tratava da acessão como modo de aquisição da propriedade, estabelecendo que a coisa menor ou de menor valor se incorporava à maior, seguindo-lhe o destino jurídico. A regra *superficies solo cedit*, segundo a qual tudo o que se constrói sobre o solo a ele se incorpora, é talvez a mais célebre manifestação do princípio no campo dos direitos reais (GAIO, 2004, p. 87). Ulpiano, a seu turno, ao tratar das obrigações, consagrou a ideia de que a fiança, sendo garantia acessória, não pode exceder a obrigação principal nem subsistir após sua extinção (RODRIGUES, [s.d.], p. 22).

A recepção do princípio pelo pensamento jurídico medieval e moderno operou-se sem rupturas significativas. O *Code Napoléon* de 1804, que serviu de paradigma para as codificações do século XIX, incorporou o princípio em diversas passagens, particularmente nos arts. 1.018 e 1.615, estendendo-o tanto ao regime dos bens quanto ao das obrigações (FRANÇA, 1804).

Conforme anota Antônio Menezes Cordeiro, a tradição portuguesa igualmente adotou o princípio da gravitação de forma ampla no Código de Seabra, embora o Código Civil de 1966 tenha procurado restringi-lo pela diferenciação entre coisas acessórias e pertencas, introduzindo no art. 210º/2 a regra de que o negócio jurídico da coisa principal não abrange, em princípio, o acessório (CORDEIRO, 2002, p. 168-169).

O que subjaz ao princípio, para além de sua formulação dogmática, é uma intuição de ordem lógica e axiológica: se um objeto jurídico depende ontologicamente de outro para existir, não faz sentido que subsista quando o elemento que lhe dá razão de ser desaparece. Há, nessa percepção, uma exigência de coerência sistêmica que transcende os limites de qualquer ramo específico do Direito.

No ordenamento civil brasileiro, o princípio da gravitação jurídica encontra fundamento normativo e doutrinário sólido, ainda que, diferentemente do Código Civil de 1916, o Código de 2002 não o tenha enunciado em dispositivo expresso de caráter geral. Não obstante, o princípio pode ser extraído de um conjunto articulado de normas que, lidas sistematicamente, revelam a opção legislativa pela subordinação do acessório ao principal como regra geral, ressalvadas exceções pontuais.

O art. 92 do Código Civil define com precisão a relação entre principal e acessório: “Principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal.” A redação é reveladora. O legislador não se limitou a estabelecer uma classificação descritiva; antes, enunciou um critério ontológico: a existência do acessório pressupõe a existência do principal. Há, portanto, uma relação de dependência existencial que não se confunde com mera conexão funcional ou econômica.

O art. 233, por sua vez, consagra a dimensão obrigacional do princípio ao dispor que “a obrigação de dar coisa certa abrange os acessórios dela embora não mencionados, salvo se o contrário resultar do título ou das circunstâncias do caso.” Conforme anota San Tiago Dantas, trata-se de expressão normativa do princípio da gravitação jurídica, pelo qual o bem acessório é atraído para a órbita do principal, comunicando-lhe seu próprio regime jurídico (DANTAS, 1977, p. 236). Pontes de Miranda, no magistério clássico, já denominava essa dinâmica de “regra da com-sorte”, acentuando a ideia de que principal e acessório compartilham o mesmo destino (MIRANDA, 1954, p. 125).

No campo das garantias, a gravitação jurídica revela-se com particular nitidez. A fiança, regulada nos arts. 818 a 839 do Código Civil, constitui obrigação essencialmente acessória, cuja validade, eficácia e extensão são delimitadas pela obrigação principal que garante. Assim, caso o contrato que define a obrigação principal seja declarado nulo, a fiança acessória igualmente será nula. Em contrapartida, se a fiança for considerada nula, o contrato principal permanece intacto.

Essa assimetria (o principal não depende do acessório, mas o acessório depende do principal) é a essência mesma do princípio da gravitação.

O mesmo raciocínio se aplica à hipoteca e ao penhor, direitos reais de garantia cuja existência pressupõe um crédito a ser assegurado. Extinto o crédito principal, extinguem-se *ipso facto* as garantias acessórias, sem necessidade de ato jurídico específico. Portanto, pelo princípio da gravitação jurídica, em que a sorte do acessório segue a do principal, a extinção da relação obrigacional base arasta consigo todas as relações dela dependentes.

Ainda no campo obrigacional, merece destaque a regra do art. 184 do Código Civil, segundo a qual “respeitada a intenção das partes, a invalidade parcial de um negócio jurídico não o prejudicará na parte válida, se esta for separável.” Poder-se-ia objetar que essa regra contém temperamento ao princípio da gravitação, na medida em que permite a sobrevivência de parte do negócio jurídico mesmo diante da invalidade de outra parte. Ocorre, porém, que a separabilidade exige autonomia substancial entre as parcelas do negócio, ou seja, aplica-se quando as partes podem existir independentemente uma da outra. Quando há relação de dependência ontológica – como entre principal e acessório –, a separabilidade é logicamente impossível, e a gravitação jurídica opera com plena eficácia.

Dessa forma, podemos sintetizar a questão da seguinte forma: a relação de acessoriedade é relação de dependência, e como tal impõe ao elemento dependente a submissão ao destino do elemento do qual depende. Não se trata de regra arbitrária, mas de imperativo lógico: o que depende de outro para existir não pode subsistir quando esse outro deixa de existir.

3.2. A transposição do princípio para o direito tributário: possibilidades e limites

A transposição do princípio da gravitação jurídica do Direito Civil para o Direito Tributário exige cautelas metodológicas que não podem ser negligenciadas. O sistema tributário possui categorias e institutos próprios que, não raro, atribuem a termos idênticos significados distintos daqueles vigentes no direito privado. A própria expressão “obrigação acessória”, corrente no vocabulário tributário, ilustra com perfeição essa dificuldade.

Com efeito, o art. 113 do Código Tributário Nacional define a obrigação tributária principal como aquela que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (§ 1º) e a obrigação acessória como aquela que decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações positivas ou negativas, de natureza não pecuniária (§ 2º). Ocorre que, diferentemente do que sucede no Direito Civil, a obrigação acessória tributária não pressupõe a existência da obrigação principal (BATISTA JR., 2024, p. 895). Ao contrário: o § 3º do art. 113 do CTN é expresso ao dispor que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Essa particularidade levou parte da doutrina a criticar a própria terminologia adotada pelo CTN. Paulo de Barros Carvalho observa que chamar de “acessória” uma obrigação que pode existir autonomamente em relação ao tributo é, no mínimo, um equívoco terminológico. O mestre paulistano prefere a expressão “deveres instrumentais” para designar essas prestações de fazer ou não fazer impostas pela legislação tributária, reservando a noção de acessoriedade para as hipóteses em que efetivamente haja dependência ontológica entre as obrigações (CARVALHO, 2021, p. 326-327).

É imperativo reconhecer, portanto, que as obrigações acessórias do Direito Tributário não constituem bom exemplo de aplicação do princípio da gravitação jurídica. Uma empresa imune ou isenta, que não possui obrigação tributária principal, continua obrigada a cumprir deveres instrumentais como emissão de notas fiscais, escrituração de livros e entrega de declarações. Entidades imunes ao IRPJ, por exemplo, devem apresentar a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). As obrigações acessórias tributárias, portanto, possuem vida própria e autonomia funcional em relação à obrigação principal, o que as afasta da lógica civilista da acessoriedade.

Não obstante, seria equivocados concluir, a partir dessa constatação, que o princípio da gravitação jurídica não encontra espaço algum no Direito Tributário. Ao contrário: há hipóteses em que a relação de dependência ontológica entre figuras tributárias é tão intensa que o princípio opera com a mesma eficácia que possui no Direito Civil. O ponto nevrálgico está em identificar corretamente quando se está diante de genuína acessoriedade (no sentido de dependência existencial) e quando se está diante de mera conexão funcional ou administrativa, que não implica subordinação de destino.

É precisamente aqui que a teoria da norma jurídica tributária oferece ferramentas analíticas de singular utilidade. Conforme nos ensina Paulo de Barros Carvalho, a regra-matriz de incidência tributária é composta por cinco elementos estruturais: no antecedente (hipótese de incidência), o critério material, o critério espacial e o critério temporal; no consequente, o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) (CARVALHO, 2009). Quando dois tributos ou exações compartilham rigorosamente os mesmos elementos da regra-matriz de incidência, diferenciando-se apenas na alíquota, não se está diante de tributos autônomos, mas de um único tributo cuja alíquota se desdobra em parcelas com destinações distintas.

Geraldo Ataliba, em lição clássica, demonstra que a natureza jurídica específica de um tributo é determinada pelo binômio hipótese de incidência e base de cálculo, sendo juridicamente irrelevante, para fins de classificação, tanto a denominação adotada pelo legislador quanto a destinação conferida ao produto da arrecadação³ (ATALIBA, 2024, p. 158). Essa premissa é fundamental para a aná-

³ Importante consignar, porém, a crítica de Luís Eduardo Schoueri para quem embora o Código Tributário Nacional tenha adotado originalmente uma classificação das espécies tributárias cen-

lise da relação entre o Difal e o Fecop: se o adicional destinado ao fundo de combate à pobreza incide sobre a mesma hipótese de incidência (operação de circulação de mercadorias), sobre a mesma base de cálculo (valor da operação) e é exigível do mesmo sujeito passivo (o contribuinte do ICMS), sua natureza jurídica é, sob a perspectiva da teoria da norma, inescapavelmente a de ICMS.

Se assim for, a declaração de inexigibilidade do Difal no período anterior à vigência da LC n. 190/2022 projeta efeitos que não se limitam à parcela principal da exação, alcançando também os desdobramentos quantitativos que dela dependem. Isso porque, ausente suporte normativo válido para a exigência da parcela do ICMS destinada ao Estado de destino, revela-se problemática a manutenção de exigência fundada na mesma base econômica e jurídica.

Essa conclusão pode ser reforçada à luz da teoria da coerência do sistema tributário. Como destaca Humberto Ávila, a segurança jurídica exige previsibilidade e consistência na aplicação das normas, sendo incompatível com soluções que admitam a subsistência de efeitos jurídicos dissociados de seus pressupostos normativos (ÁVILA, 2011, p. 336-337).

Nesse sentido, cabe distinguir com rigor duas situações. Na primeira, tem-se obrigações tributárias que, embora designadas como “acessórias” pelo CTN, possuem autonomia funcional e existencial em relação à obrigação principal: caso dos deveres instrumentais de escrituração, declaração e emissão de documentos fiscais. Nessas hipóteses, o princípio da gravitação jurídica efetivamente não se aplica, pois não há dependência ontológica. Na segunda situação, tem-se uma exação que constitui desdobramento alíquotário de um tributo preexistente, partilhando com ele todos os elementos da regra-matriz de incidência. Aqui, a relação não é de mera conexão funcional, mas de genuína dependência existencial: o adicional somente existe porque existe a operação tributável pelo ICMS. Nessa hipótese, o princípio da gravitação opera com plena eficácia, e a invalidade ou inexigibilidade do tributo-base necessariamente se comunica ao adicional.

4. A gravitação jurídica aplicada à relação Difal/Fecop: uma análise pela teoria da norma

Estabelecidas as premissas dogmáticas, cabe agora aplicá-las à relação específica entre o Difal-ICMS e o adicional destinado ao Fecop, à luz da teoria da regra-matriz de incidência.

trada exclusivamente na hipótese de incidência, desconsiderando a destinação do produto arrecadado, essa perspectiva mostrou-se insuficiente diante da evolução do sistema constitucional. No modelo inaugurado pela Constituição de 1988, a destinação da receita passa a desempenhar papel relevante na definição do regime jurídico dos tributos, especialmente para distinguir figuras que compartilham a mesma materialidade, como impostos e contribuições sociais. Assim, ainda que a hipótese de incidência e a base de cálculo sejam fundamentais, a destinação constitucionalmente prevista da arrecadação não pode ser ignorada, pois é ela que, em determinados casos, justifica a submissão do tributo a regimes jurídicos distintos (SCHOUERI, 2025, p. 160-162).

O Difal, conforme disciplinado pela EC n. 87/2015 e pela LC n. 190/2022, constitui parcela do ICMS incidente sobre operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Sua regra-matriz pode ser assim decomposta: (i) critério material: realizar operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (ii) critério espacial: operação interestadual com destino a consumidor final não contribuinte; (iii) critério temporal: momento da saída da mercadoria ou da prestação do serviço; (iv) critério pessoal: sujeito ativo é o Estado de destino; sujeito passivo é o remetente da mercadoria; (v) critério quantitativo: base de cálculo é o valor da operação; alíquota é a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual.

O adicional ao Fecop, por sua vez, conforme autorizado pelo art. 82, § 1º, do ADCT (com a redação que lhe deu a EC n. 42/2003), constitui majoração de até dois pontos percentuais na alíquota do ICMS sobre produtos e serviços supérfluos. Sua regra-matriz pode ser assim decomposta: (i) critério material: realizar operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços (o mesmo do ICMS); (ii) critério espacial: idêntico ao do ICMS; (iii) critério temporal: idêntico ao do ICMS; (iv) critério pessoal: o mesmo sujeito ativo (Estado) e o mesmo sujeito passivo (contribuinte do ICMS); (v) critério quantitativo: mesma base de cálculo do ICMS, com alíquota de até 2%.

A identidade é total em quatro dos cinco elementos. A única distinção reside na alíquota, que se desdobra em duas parcelas: a alíquota-base do ICMS e o adicional de dois pontos percentuais destinado ao Fecop, com destinações distintas. Ora, se a natureza jurídica do tributo é determinada pelo binômio hipótese de incidência e base de cálculo, conforme a lição de Ataliba, e ambos são rigorosamente idênticos, não há como sustentar que o adicional ao Fecop constitui exação autônoma. Trata-se, em verdade, de fração alíquotária do próprio ICMS, com destinação vinculada ao combate à pobreza.

É nesse ponto que o princípio da gravitação jurídica incide com força determinante. Se o Fecop constitui fração alíquotária do ICMS (e não tributo autônomo), sua existência jurídica pressupõe a existência de uma operação validamente tributável pelo ICMS. Quando o STF, nos Temas 1.093 e 1.266, declarou inexistente o Difal no período anterior a 5 de abril de 2022 (ou durante todo o ano de 2022, nos termos da modulação de efeitos) por ausência de lei complementar, o que se afirmou, em última análise, é que a parcela interestadual do ICMS destinada ao Estado de destino não possuía suporte normativo válido naquele interregno. Se não havia ICMS-Difal validamente exigível, a base material sobre a qual incidia o adicional de dois pontos percentuais simplesmente não existia no plano jurídico.

Retomando a analogia civilista: assim como a fiança não subsiste após a extinção da obrigação principal, e assim como a hipoteca se extingue com o paga-

mento do crédito garantido, o adicional ao Fecop não pode subsistir na ausência do ICMS que lhe serve de substrato. A relação entre ambos não é de mera conexão funcional ou administrativa (como a que existe entre a obrigação tributária principal e os deveres instrumentais), mas de genuína dependência ontológica: o adicional existe porque, e somente enquanto, existe a operação tributável.

Poder-se-ia objetar, como de fato objetaram a 2ª Turma do STF e o Plenário nos embargos de divergência (EDv no RE n. 1.502.224/MG), que o Fecop incide sobre o fato gerador do ICMS em sentido amplo, e não especificamente sobre o Difal. Segundo essa leitura, mesmo que o Difal fosse inexigível, o fato gerador do ICMS (a circulação de mercadoria) teria ocorrido, e sobre ele poderia incidir o adicional de dois pontos percentuais autonomamente (BRASIL, 2025b).

A objeção, ao nosso sentir, incorre em erro de premissa. Nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, o ICMS incide de forma bipartida: uma parcela corresponde à alíquota interna (devida ao Estado de origem) e outra parcela corresponde ao Difal (devido ao Estado de destino). Quando o STF declarou a inexigibilidade do DIFAL por ausência de lei complementar, não afastou apenas um “componente” do ICMS, mas declarou que o Estado de destino não possuía título jurídico para exigir a parcela que lhe cabia. Se o Estado de destino não podia exigir o Difal, *a fortiori* não poderia exigir um adicional sobre esse mesmo Difal.

Admitir o contrário conduziria a uma contradição lógica de difícil superação: o Estado de destino não poderia cobrar o ICMS a título de Difal (por ausência de lei complementar), mas poderia cobrar dois pontos percentuais de ICMS a título de Fecop (apesar da mesma ausência de lei complementar), incidentes sobre a mesma operação, a mesma base de cálculo e o mesmo contribuinte. A distinção residiria exclusivamente na etiqueta normativa – Difal ou Fecop –, e não na substância da relação tributária. Conforme nos ensina Paulo de Barros Carvalho, a denominação conferida pelo legislador é juridicamente irrelevante para a determinação da natureza do tributo (CARVALHO, 2021, p. 33); o que importa é a estrutura da regra-matriz de incidência. Se ambas as exações partilham idêntica regra-matriz, o regime jurídico de uma necessariamente se comunica à outra.

À guisa de conclusão intermediária: o princípio da gravitação jurídica, quando transposto do Direito Civil para o Direito Tributário, exige que se distinga entre relações de mera conexão funcional (como a existente entre obrigação principal e deveres instrumentais), caso em que o princípio não se aplica e relações de genuína dependência ontológica (como a existente entre o ICMS-base e um adicional de alíquota que compartilha com ele todos os elementos da regra-matriz de incidência), caso em que o princípio opera com plena eficácia. A relação entre o Difal e o Fecop enquadra-se, sem dúvida, na segunda categoria. Por consequência, a declaração de inexigibilidade do Difal no período anterior a 5 de abril de 2022 (ou durante todo o exercício de 2022, nos termos da modulação de

efeitos) deveria, por imperativo lógico e jurídico, acarretar a inexigibilidade do adicional ao Fecop no mesmo interregno. Sustentar o contrário implica admitir a cobrança de um adicional sem tributo-base, o que equivale a admitir a existência de um ser dependente sem o ser do qual depende.

5. O entendimento dos tribunais

5.1. Panorama geral da jurisprudência estadual

O levantamento jurisprudencial realizado nos Tribunais de Justiça estaduais revela um cenário de expressiva divergência acerca da vinculação entre a exigibilidade do Difal e do adicional ao Fecop. Foram identificadas 27 decisões publicadas entre 2023 e 2025, distribuídas em 22 Tribunais de Justiça, cujos resultados demonstram a fragmentação do entendimento sobre a matéria.

Do universo de decisões analisadas, 17 (63%) foram classificadas como favoráveis aos contribuintes, ou seja, reconheceram que o Fecop deve acompanhar a sorte do Difal, enquanto 10 decisões (37%) foram desfavoráveis, entendendo pela autonomia do Fecop em relação ao Difal.

Aspecto particularmente revelador da análise é a existência de Tribunais internamente divididos sobre a matéria. Quatro Tribunais de Justiça (TJDF, TJGO, TJMS e TJRJ) apresentaram decisões em ambos os sentidos, o que evidencia que a controvérsia não se resolve facilmente e que argumentos consistentes sustentam ambas as posições.

Quadro 1 – Mapeamento da jurisprudência estadual

Número do processo	Tribunal	Classificação	Colegiado	Relator(a)	Data do julgamento
0100857-16.2024.8.01.0000	TJAC	Favorável	2ª Câmara Cível	Olívia Ribeiro	11/06/2024
0703743-11.2021.8.02.0001	TJAL	Favorável	2ª Câmara Cível	Elisabeth Carvalho Nascimento	18/12/2024
0004463-60.2024.8.04.0000	TJAM	Desfavorável	2ª Câmara Cível	Décio Luís Santos	23/08/2024
0261195-59.2020.8.06.0001	TJCE	Desfavorável	2ª Câmara Direito Público	Luiz Evaldo Gonçalves Leite	24/01/2024
0717450-20.2022.8.07.0018	TJDF	Favorável	3ª Turma Cível	Sem informação	25/07/2024
0703952-51.2022.8.07.0018	TJDF	Desfavorável	5ª Turma Cível	Maria Ivatônia	21/03/2024

ANDRADE, Aurélio Oliveira. Da (In)exigibilidade do Adicional ao Fecop no Período de Inexigibilidade do Difal-ICMS: uma análise à luz do princípio da gravitação jurídica e da jurisprudência dos Tribunais. Revista Direito Tributário Atual v. 63. ano 44. p. 106-127. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2026.

0004347-73.2021.8.08.0024	TJES	Favorável	2ª Câmara Cível	Raphael Americano Câmara	20/03/2025
5098762-49.2021.8.09.0051	TJGO	Desfavorável	4ª Câmara Cível	Sebastião José de Assis Neto	04/06/2024
5337535-48.2022.8.09.0051	TJGO	Favorável	5ª Câmara Cível	Marcus da Costa Ferreira	06/05/2024
0803540-35.2021.8.10.0001	TJMA	Favorável	Presidência	Jamil de Miranda Gedeon Neto	09/04/2021
5017899-16.2020.8.13.0024	TJMG	Favorável	3ª Câmara Cível	Luzia Divina de Paula Peixôto	26/06/2025
5017899-16.2020.8.13.0024	TJMG	Favorável	3ª Câmara Cível	Luzia Divina de Paula Peixôto	14/02/2025
0802751-79.2021.8.12.0001	TJMS	Desfavorável	3ª Câmara Cível	Amaury da Silva Kuklinski	27/05/2024
0835461-89.2020.8.12.0001	TJMS	Favorável	1ª Câmara Cível	Alexandre Corrêa Leite	10/12/2024
1004611-38.2021.8.11.0041	TJMT	Desfavorável	2ª Câmara de Direito Público e Coletivo	Deosdete Cruz Junior	22/08/2025
0882758-59.2019.8.15.2001	TJPB	Favorável	1ª Câmara Cível	Leandro dos Santos	11/06/2025
0024817-28.2022.8.17.2001	TJPE	Favorável	Sem informação	Luiz Carlos de Barros Figueiredo	19/08/2025
0751557-41.2022.8.18.0000	TJPI	Favorável	Sem informação	Joaquim Dias de Santana Filho	01/05/2023
0000434-87.2022.8.16.0004	TJPR	Favorável	3ª Câmara Cível	Cesar Ghizoni	07/07/2025

0218276- 92.2020.8.19.0001	TJRJ	Favorável	8ª Câmara de Direito Publico	Jose Roberto Portugal Compasso	07/11/2024
0012802- 22.2023.8.19.0001	TJRJ	Desfavorável	6ª Câmara de Direito Publico	Fernando Marques de Campos Cabral Filho	03/06/2025
0807393- 11.2021.8.20.5001	TJRN	Desfavorável	2ª Câmara Cível	Roberto Francisco Guedes Lima	11/02/2025
70433502420238220001	TJRO	Desfavorável	2ª Câmara Especial	Hiram Souza Marques	20/12/2024
5019150- 82.2021.8.21.0001	TJRS	Favorável	2ª Câmara Cível	Laura Louzada Jaccottet	26/03/2025
202400700315 / 0031191- 87.2023.8.25.0001	TJSE	Favorável	Sem informação	Ruy Pinheiro da Silva	05/07/2024
1009302- 08.2022.8.26.0053	TJSP	Favorável	12ª Câmara de Direito Público	Osvaldo de Oliveira	08/05/2025
0003071- 75.2022.8.27.2729	TJTO	Desfavorável	Sem informação	Sem informação	30/07/2025

Fonte: Levantamento jurisprudencial próprio. Nota: Não foi localizada jurisprudência recente (desde 2023) nos Tribunais de Justiça da Bahia, do Amapá, do Pará, de Roraima e de Santa Catarina.

Os Tribunais que acolheram a tese favorável aos contribuintes, representando a maioria das decisões, fundamentaram-se, predominantemente, em duas linhas argumentativas convergentes.

Em primeiro lugar, invocou-se o princípio da gravitação jurídica: sendo o Fecop um adicional de alíquota do ICMS, sua exigibilidade está umbilicalmente vinculada à do tributo-base. Nessa linha, o TJPR, nos autos n. 0000434-87.2022.8.16.0004, reconheceu expressamente a inexigibilidade tanto do Difal quanto do adicional ao Fecop até 4 de abril de 2022 (BRASIL, 2025c). O TJES, de forma igualmente contundente, nos autos n. 0004347-73.2021.8.08.0024, declarou a inexigibilidade do adicional ao Fecop no período de suspensão do Difal, consignando que, afastada a exigência do principal, não subsiste fundamento para o acessório (BRASIL, 2025d).

Em segundo lugar, argumentou-se que a ausência de suporte material adequado impede a cobrança do adicional. Se o Difal não era devido, inexistia base sobre a qual o adicional de dois pontos percentuais pudesse incidir. O TJGO, nos autos n. 5337535-48.2022.8.09.0051, acolheu embargos de declaração com efeitos infringentes justamente para reconhecer que, suspensa a exigibilidade do Difal, o Fecop igualmente deveria ser afastado (BRASIL, 2024a).

Por outro lado, os Tribunais que entenderam pela autonomia do Fecop sustentaram, em síntese, que: (i) a convalidação do adicional pela EC n. 42/2003 confere-lhe fundamento constitucional próprio, independente da sistemática do Difal; (ii) o Tema 1.093 do STF tratou exclusivamente do Difal, não alcançando o adicional ao Fecop; e (iii) o Fecop possui independência normativa e econômica, incidindo sobre o fato gerador do ICMS em sentido amplo, e não especificamente sobre o Difal.

Nessa linha, merece destaque a fundamentação adotada pelo TJCE, nos autos n. 0261195-59.2020.8.06.0001, que expressamente consignou a “independência normativa e econômica do adicional de ICMS para o Fecop e o Difal”, afirmando que a convalidação pela EC n. 42/2003 confere ao adicional base constitucional autônoma (BRASIL, 2024b). O TJAM, nos autos n. 0004463-60.2024.8.04.0000 (2024c), e o TJMT, nos autos n. 1004611-38.2021.8.11.0041 (BRASIL, 2025e), adotaram posicionamento semelhante.

5.2. A “indecisão” do Supremo Tribunal Federal

Se a divergência entre os Tribunais de Justiça já é reveladora da complexidade da matéria, o cenário que se apresenta no âmbito do próprio Supremo Tribunal Federal é, ao nosso sentir, ainda mais preocupante, porquanto a Corte Suprema encontra-se internamente dividida sobre a questão e, conforme se demonstrará, produziu decisões materialmente contraditórias na mesma sessão virtual de julgamento.

A 1ª Turma do STF, em julgamento paradigmático, acolheu a tese da vinculação entre Difal e Fecop. No segundo agravo regimental no RE n. 1.487.954/RS consignou-se expressamente a inexigibilidade do adicional de alíquota do ICMS destinado ao Fecop incidente sobre o ICMS-Difal cobrado indevidamente, por ausência de suporte material adequado. Segundo essa orientação, o reconhecimento da ilegitimidade do Difal necessariamente acarreta a impossibilidade de cobrança do Fecop, que dele é acessório (BRASIL, 2024d).

A 2ª Turma, em direção diametralmente oposta, consolidou o entendimento de que o adicional ao Fecop não acompanha a sorte do Difal. Em diversas decisões, afirmou-se que o reconhecimento da inconstitucionalidade do Difal não afasta a cobrança do adicional destinado ao Fecop, ante a ausência de conexão, considerada a independência das bases normativa e econômica. Essa orientação foi reiterada em múltiplos julgados, incluindo o RE n. 1.410.583 AgR (Rel. Min.

Edson Fachin) (BRASIL, 2024e), o RE n. 1.478.520 ED-AgR (Rel. Min. André Mendonça) (BRASIL, 2024f) e o RE n. 1.462.561 AgR (Rel. Min. Nunes Marques) (BRASIL, 2023b).

A cisão interna da Corte culminou na oposição de embargos de divergência, que é instrumento recursal destinado precisamente a sanar divergências entre turmas do mesmo Tribunal. E é justamente nesse ponto que se revela a mais notável incongruência do panorama jurisprudencial: na sessão virtual encerrada em 22 de agosto de 2025, o Plenário do STF julgou simultaneamente dois embargos de divergência sobre a mesma matéria: os EDv no RE n. 1.502.224/MG e os EDv no RE n. 1.483.785/MG. Entretanto, chegou a resultados diametralmente opostos.

No primeiro caso (EDv no RE n. 1.502.224/MG), de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, discutiu-se a exigibilidade do adicional para o financiamento dos Fundos de Combate à Pobreza (Fecop) em relação ao Difal do ICMS. O Plenário, por 6 votos a 5, rejeitou os embargos de divergência, concluindo que o Fecop é independente do Difal e pode ser exigido mesmo quando afastada a cobrança do ICMS-Difal por força da ausência de lei complementar nos termos do Tema 1.093 (BRASIL, 2025b). Após a oposição de dois Embargos de Declaração, que foram rejeitados, houve a certificação do trânsito em julgado em 4 de novembro de 2025.

A fundamentação vencedora assentou-se em dois pilares: (i) as exações são dotadas de autonomia, e a relação entre o Difal e o Fecop não é regida pelo princípio da gravitação jurídica, porquanto não se traduzem em objeto acessório e principal; e (ii) a convalidação operada pelo art. 4º da EC n. 42/2003 confere ao adicional fundamento constitucional próprio, independente do destino do Difal, de modo que interpretação contrária esvaziaria o conteúdo normativo da emenda constitucional.

Votaram com a Fazenda os Ministros Cármen Lúcia (relatora), André Mendonça, Flávio Dino, Dias Toffoli, Gilmar Mendes e Kassio Nunes Marques. Votaram com os contribuintes os Ministros Alexandre de Moraes, Cristiano Zanin, Edson Fachin, Luiz Fux e Luís Roberto Barroso.

Na mesma sessão virtual de 22 de agosto de 2025, o Plenário apreciou os EDv no RE n. 1.483.785/MG, de relatoria do Ministro André Mendonça, cuja questão era materialmente idêntica: a exigibilidade da alíquota adicional vinculada ao Fecop incidente sobre o recolhimento do ICMS-Difal em operações destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto.

Neste caso, todavia, o resultado foi diametralmente oposto: por 6 votos a 4, o Plenário acolheu os embargos de divergência, concluindo que a cobrança do adicional ao Fecop sobre o ICMS-Difal é indevida enquanto não vigente a lei complementar exigida pelo Tema 1.093 (BRASIL, 2025f). A fundamentação vencedora assentou que a cobrança do adicional ao Fecop é acessória ao Difal e que, sendo inaplicável o Difal introduzido pela EC n. 87/2015 ante a falta de lei complementar, está igualmente comprometida a exigibilidade do adicional destinado ao fun-

do. Após a oposição de Embargos de Declaração, que foram rejeitados, o acórdão transitou em julgado no dia 11 de março de 2026.

Votaram com a Fazenda os Ministros Flávio Dino, Dias Toffoli, Gilmar Mendes e Kassio Nunes Marques. Votaram com os contribuintes os Ministros André Mendonça (relator), Alexandre de Moraes, Cristiano Zanin, Edson Fachin, Luiz Fux e Luís Roberto Barroso. Cumpre destacar que a Ministra Cármen Lúcia não participou da votação neste caso.

A análise comparativa dos dois julgamentos revela uma incongruência paradoxal: o Plenário do STF, na mesma sessão virtual, decidiu que o Fecop é autônomo em relação ao Difal (EDv no RE n. 1.502.224) e, simultaneamente, que o Fecop é acessório do Difal (EDv no RE n. 1.483.785). Teses logicamente incompatíveis coexistem como pronunciamentos válidos da mais alta Corte do País.

A chave para compreender essa aparente contradição reside na composição dos votos. Dos 11 Ministros que integram o STF, 10 participaram de ambos os julgamentos. Destes, nove mantiveram posição coerente: os Ministros Alexandre de Moraes, Cristiano Zanin, Edson Fachin, Luiz Fux e Luís Roberto Barroso votaram com os contribuintes em ambos os casos; os Ministros Flávio Dino, Dias Toffoli, Gilmar Mendes e Kassio Nunes Marques votaram com a Fazenda em ambos.

A variável decisiva foi a posição do Ministro André Mendonça, que votou com a Fazenda nos EDv no RE n. 1.502.224 (relatoria da Min. Cármen Lúcia), mas votou com os contribuintes – e foi relator – nos EDv no RE n. 1.483.785. Somando-se a esse fator a ausência da Ministra Cármen Lúcia na votação do segundo caso, o placar inverteu-se: de 6×5 favorável à Fazenda para 6×4 favorável ao contribuinte.

Quadro 2 – Votos individuais dos Ministros nos dois Embargos de Divergência

<i>Ministro(a)</i>	<i>EDv RE n. 1.502.224</i>	<i>EDv RE n. 1.483.785</i>	<i>Coerência</i>
Alexandre de Moraes	Contribuinte	Contribuinte	Sim
André Mendonça	Fazenda	Contribuinte	Não
Cármen Lúcia	Fazenda (Rel.)	Não votou	–
Cristiano Zanin	Contribuinte	Contribuinte	Sim
Dias Toffoli	Fazenda	Fazenda	Sim
Edson Fachin	Contribuinte	Contribuinte	Sim
Flávio Dino	Fazenda	Fazenda	Sim
Gilmar Mendes	Fazenda	Fazenda	Sim
Kassio Nunes Marques	Fazenda	Fazenda	Sim
Luís Roberto Barroso	Contribuinte	Contribuinte	Sim
Luiz Fux	Contribuinte	Contribuinte	Sim

Fonte: Elaboração própria com base nos resultados da sessão virtual do STF encerrada em 22 de agosto de 2025.

ANDRADE, Aurélio Oliveira. Da (In)exigibilidade do Adicional ao Fecop no Período de Inexigibilidade do Difal-ICMS: uma análise à luz do princípio da gravitação jurídica e da jurisprudência dos Tribunais. Revista Direito Tributário Atual v. 63. ano 44. p. 106-127. São Paulo: IBDT, 2º quadrimestre 2026.

A situação ora descrita é, ao nosso sentir, emblemática do estado de indecisão institucional que permeia a Corte Suprema sobre a matéria. O mesmo Plenário, composto essencialmente pelos mesmos julgadores e deliberando na mesma sessão, produziu teses materialmente inconciliáveis. A mudança de posição do Ministro André Mendonça entre os dois casos (votando com a Fazenda no primeiro e como relator com os contribuintes no segundo) e a ausência da Ministra Cármen Lúcia no segundo julgamento foram suficientes para inverter o resultado, demonstrando que a matéria está longe de se encontrar pacificada.

É imperativo reconhecer que nenhum dos dois julgamentos, por si só, possui aptidão para vincular os demais órgãos do Poder Judiciário com a força cogente de uma tese de repercussão geral. Trata-se de decisões proferidas em casos concretos, sem a sistemática do art. 1.036 do CPC, cujos efeitos se limitam às partes litigantes (*inter partes*). A coexistência de pronunciamentos plenários contraditórios, longe de solver a controvérsia, aprofunda a insegurança jurídica.

Esse panorama de indecisão produz consequências deletérias para a ordem tributária. Os contribuintes, diante de idêntica situação fática, podem obter resultados diametralmente opostos dependendo não apenas da Turma a que for distribuído seu recurso, mas, agora, até mesmo do caso específico que vier a ser apreciado pelo Plenário. Os Estados, por sua vez, enfrentam incerteza na gestão de suas receitas vinculadas ao combate à pobreza.

O cenário descrito projeta relevantes implicações sob a perspectiva da segurança jurídica. Como observa Humberto Ávila, a previsibilidade/calculabilidade das decisões e a consistência na aplicação do direito constituem elementos essenciais para a estabilidade das relações jurídicas, especialmente em matéria tributária, na qual se exige elevado grau de confiabilidade institucional (ÁVILA, 2025, p. 125-126).

A matéria reclama, portanto, urgente afetação como tema de repercussão geral específica, que permita ao Plenário fixar tese vinculante *erga omnes*. O próprio panorama jurisprudencial analisado identifica como ponto de atenção futura a necessidade de se mapear recursos que justifiquem essa afetação, além de avaliar eventual necessidade de ajuizamento de ações para respaldar futura modulação de efeitos.

Ao nosso sentir, a decisão nos EDv no RE n. 1.502.224, que rejeitou a aplicação do princípio da gravitação jurídica, padece de *deficit* argumentativo em ponto crucial: não explicou satisfatoriamente como um adicional de alíquota que incide sobre o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo do ICMS poderia ser exigido na ausência do tributo-base. A fundamentação centrou-se na convalidação operada pela EC n. 42/2003 e na suposta autonomia normativa do adicional, mas a convalidação constitucional não possui o condão de criar fato gerador autônomo onde a Constituição previu apenas um adicional de alíquota sobre imposto preexistente. Por outro lado, os EDv no RE n. 1.483.785, ao reconhecerem a aces-

soriedade do Fecop, parecem mais consentâneos com a dogmática tributária clássica e com a literalidade do art. 82, § 1º, do ADCT.

6. Conclusão

A investigação empreendida ao longo do presente artigo permite extrair conclusões que, longe de encerrarem o debate, buscam contribuir para o seu aprofundamento.

Em primeiro plano, restou demonstrado que o Difal-ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte foi objeto de intensa controvérsia constitucional, pacificada pelos Temas n. 1.093 e n. 1.266 do STF, que consolidaram a inexigibilidade da exação no período compreendido entre 1º de janeiro e 4 de abril de 2022 (ou durante todo o ano de 2022, conforme modulação de efeitos assentada pela Corte). Essa definição temporal, contudo, inaugurou a questão derivada (e ainda não resolvida) acerca da exigibilidade do adicional ao Fecop no mesmo interregno.

Em segundo plano, a análise do princípio da gravitação jurídica e da natureza acessória do Fecop revela que, sob a perspectiva da dogmática tributária clássica, o adicional de alíquota destinado ao fundo de combate à pobreza compartilha a mesma regra-matriz de incidência do ICMS, sendo, portanto, acessório do tributo-base. A consequência lógica dessa premissa é que a inexigibilidade do Difal deveria acarretar, por arrastamento, a inexigibilidade do Fecop.

Em terceiro plano, o levantamento jurisprudencial nos Tribunais de Justiça estaduais demonstra que a maioria expressiva das decisões (63%) acolhe essa tese, reconhecendo a vinculação entre Difal e Fecop. Todavia, parcela significativa dos Tribunais (37%) perfilha entendimento contrário, sustentando a autonomia do adicional. A existência de quatro Tribunais internamente divididos sobre a matéria (TJDF, TJGO, TJMS e TJRJ) evidencia a profundidade da divergência.

Em quarto e último plano, a análise da jurisprudência do STF revela um cenário de “indecisão” institucional particularmente preocupante. A 1ª Turma reconheceu a vinculação entre Difal e Fecop, ao passo que a 2ª Turma consolidou entendimento pela autonomia do adicional. O Plenário, por sua vez, na mesma sessão de julgamento, ora convalidou a autonomia do Fecop em relação ao Difal, ora decidiu pela sua interdependência.

Ao nosso sentir, a questão reclama urgente afetação como tema de repercussão geral pelo STF, para que se fixe tese vinculante acerca da relação entre o Difal e o adicional ao Fecop. A indefinição atual é fonte de insegurança jurídica para contribuintes e para os próprios Estados, que não podem planejar suas receitas com base em jurisprudência oscilante. A dignidade constitucional do combate à pobreza, objetivo que anima a existência do Fecop, não pode servir de álibi para a manutenção de cobrança desprovida de suporte material, sob pena de se sacri-

ficar a coerência do sistema tributário em nome de finalidade extrafiscal, por mais nobre que seja.

A resolução definitiva da controvérsia, em sede de repercussão geral, constitui imperativo de segurança jurídica, isonomia tributária e respeito ao Estado Democrático de Direito.

Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2024.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BATISTA JR., Onofre Alves. *Manual de direito tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2024.
- BATISTA JR., Onofre Alves. Por que a “guerra fiscal”? Os desafios do estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos* v. 102, 1 jan. 2011. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/135>. Acesso em: 19 abr. 2026.
- BRASIL [2021], STF, *Recurso Extraordinário n. 1.287.019/DF (Tema n. 1.093)*. Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 24.02.2021.
- BRASIL [2023a], STF, *Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 7.066, n. 7.078 e n. 7.070*, Relator Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 29.11.2023.
- BRASIL [2023b], STF, *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 1.462.561/RJ*. Relator Ministro Nunes Marques, 2ª Turma, julgado em 28.08.2023.
- BRASIL [2024a], TJGO, *Apelação Cível n. 5337535-48.2022.8.09.0051*. Relator Desembargador Marcus da Costa Ferreira, 5ª Câmara Cível, julgado em 06.05.2024.
- BRASIL [2024b], TJCE, *Embargos de Declaração Cível n. 0261195-59.2020.8.06.0001*. Relator Luiz Evaldo Gonçalves Leite, 2ª Câmara de Direito Público, julgado em 24.01.2024.
- BRASIL [2024c], TJAM, *Embargos de Declaração Cível n. 0004463-60.2024.8.04.0000*. Relator Délcio Luís Santos, Segunda Câmara Cível, julgado em 23.08.2024.
- BRASIL [2024d], STF, *Segundo Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.487.954/RS*. Relator Ministro Cristiano Zanin, 1ª Turma, julgado em 07.10.2024.
- BRASIL [2024e], STF, *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.410.583/TO*. Relator Ministro Edson Fachin, 2ª Turma, julgado em 13.04.2023.
- BRASIL [2024f], STF, *Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 1.478.520/MG*. Relator Ministro André Mendonça, 2ª Turma, julgado em 07.08.2024.

- BRASIL [2025a], STF, *Recurso Extraordinário n. 1.426.271/CE (Tema n. 1.266)*. Relator Ministro Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 22.10.2025.
- BRASIL [2025b], STF, *Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 1.502.224/MG*. Relatora Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 22.08.2025.
- BRASIL [2025c], TJPR, *Apelação Cível n. 0000434-87.2022.8.16.0004*. Relator Juiz Substituto Cesar Ghizoni, 3ª Câmara Cível, julgado em 07.07.2025.
- BRASIL [2025d], TJES, *Apelação Cível n. 0004347-73.2021.8.08.0024*. Relator Raphael Americano Câmara, 2ª Câmara Cível, julgado em 20.03.2025.
- BRASIL [2025e], TJMT, *Embargos de Declaração Cível n. 1004611-38.2021.8.11.0041*. Relator Deosdete Cruz Junior, Segunda Câmara de Direito Público e Coletivo, julgado em 22.08.2025.
- BRASIL [2025f], STF, *Embargos de Divergência nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 1.483.785/MG*. Relator Ministro André Mendonça, Tribunal Pleno, julgado em 25.08.2025.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). *Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais*. Brasília, DF: Confaz, 2026. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em: 19 abr. 2026.
- CORDEIRO, Antônio Menezes. *Tratado de direito civil português*. Coimbra: Almeida, 2002.
- DANTAS, San Tiago. *Programa de direito civil: parte geral*. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1977.
- FRANÇA. *Code Civil des Français, de 25 de março de 1804*. Versão consolidada. Disponível em: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006070721/1804-03-25. Acesso em: 19 abr. 2026.
- GAIO. *Institutas*. Trad. J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. São Paulo: RT, 2004.
- LEÃO, Martha; LIMA MATOS, Davi. O Difal de ICMS e a (falta de) aplicação da anterioridade anual à Lei Complementar n. 190/2022. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56, 2024. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2467>. Acesso em: 19 abr. 2026.
- MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado, parte geral, Tomo II*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); MARINHO NETO, José Antonino (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024.

RODRIGUES, Raúl. *Específicas reflexões sobre: a fiança em Roma; a liberdade contratual e os contratos de adesão; as sociedades irregulares*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, [s.d.]. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/369461349/Ius-Romanum>. Acesso em: 19 abr. 2026.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2025.