

Diferencial de Alíquota do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços e sua Legalidade Contestada.

Leonice Benício Costa – leonicedcontabil@outlook.com
MBA em Direito Tributário, Compliance e Auditoria Digital
Instituto de Pós-Graduação - IPOG
Teresina, PI, 22 de julho de 2022.

Resumo

Este artigo científico tem como objeto de estudo o ICMS DIFAL e a sua legalidade contestada para cobrança. Tema de repercussão geral, no âmbito tributário nacional, entre os exercícios financeiros de 2016 a 2022. Com o olhar para o campo tributário, o questionamento gira em torno da Emenda Constitucional (EC) nº 87/2015, Convênio ICMS nº 93/2015 e a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5469 pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Nestes dispositivos legais, discorre-se sobre o cenário antes da EC nº 87/2015 e após a EC nº 87/2015. O cenário da tributação, onde os sujeitos passivos, denominados contribuintes ou não do ICMS DIFAL, se deparam com inseguranças e a falta de compliance na tributação. Não sendo suficiente a decisão do STF, via ADI nº 5469, a insistência por parte do fisco segue, com a publicação do Convênio ICMS nº 236/2021 e da Lei Complementar nº 190/2022, sem observar o dispositivo legal previsto no art. 150 CF/88. Sendo assim, aplicar Compliance tributária resguarda o direito do contribuinte. Baseando-se nas pesquisas em sites de cunho tributários, doutrinas e bibliografias sobre o assunto, concluiu-se que no futuro teremos discussões no campo tributário com força para uma ADI via STF e vitória para os contribuintes.

Palavras-chave: Confaz. Difal. Ação direta de inconstitucionalidade. Emenda Constitucional. Constituição Federal.

1. Introdução

O presente artigo tem como objeto de estudo o Diferencial de Alíquota do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS DIFAL) e sua legalidade contestada para cobrança. O ICMS é o imposto cobrado sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços pela esfera estadual e que incide sobre produtos dos mais diversos tipos, sejam eles nacionais ou importados. Pascoal e Santana (2016) afirmam que existe um consenso entre os especialistas do Direito Tributário quanto à complexidade representada por esse imposto. Os autores atribuem essa complexidade ao fato da sua competência competir aos governos dos Estados e do Distrito Federal, o que implica em 27 legislações diferentes em todo o território nacional. Por isso, o ICMS é um dos tributos mais difíceis de se trabalhar no Brasil.

De acordo com De Oliveira Júnior (2021), o Diferencial de Alíquotas (DIFAL) é um dos temas mais controvertidos no âmbito do ICMS. O DIFAL é cobrado nas operações comerciais e prestações de serviços que ocorrem entre Estados diferentes e se destinam ao consumidor final contribuinte do imposto ou não. Até 2015, esse tributo era aplicado apenas a operações interestaduais destinadas à

consumidores finais contribuintes do imposto, mas, a partir da Emenda Constitucional 87/2015 e do Convênio ICMS nº 93/2015, estendeu-se também aos não contribuintes com a intenção de trazer maior equidade na repartição da receita do ICMS, tornando essa arrecadação mais juntas entre os Estados.

Porém, a legalidade da sua cobrança ainda é muito discutida, já que traz uma considerável oneração para o contribuinte e ao mesmo tempo uma elevação no preço dos bens e serviços, abrangidos pelo ICMS. O DIFAL implica em alto custo às empresas para desempenharem as suas atividades. Isso porque, esse imposto incide sobre toda a cadeia de produção e, quando não é recuperado, acaba elevando muito o preço dos produtos e serviços (PASCOAL; SANTANA, 2016).

De Oliveira Júnior (2021) chama a atenção para o problema gerado pela polêmica quanto à legalidade ou não do DIFAL. Segundo o autor, as controvérsias jurídicas que envolvem esse tributo acarretaram em um aumento significativo das demandas judiciais relacionadas a esse tema em todo o país e acabou gerando insegurança jurídica e instabilidade no relacionamento entre o setor fiscal e os contribuintes.

Considerando esse contexto, o objetivo dessa pesquisa é analisar o cenário tributário que se instalou de forma insegura sobre os contribuintes ou não do ICMS DIFAL. Para isso, realizou-se uma pesquisa bibliográfica através de sites de cunho tributário e de doutrinas e bibliografias com o intuito de reunir e descrever o cenário instaurado após a Emenda Constitucional 87 de 2015. Ao longo do desenvolvimento dessa pesquisa, correlacionam-se alguns dispositivos legais relevantes para o assunto, entre eles: a Emenda Constitucional nº 87/2015, o Convênio ICMS nº 93/2015, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469 do STF Supremo Tribunal Federal, e outros.

2 A Base Constitucional do ICMS

A Constituição Federal (CF) prevê, em seu Art. 155, que os Estados e o Distrito Federal são competentes para instituir seus próprios impostos sobre as mercadorias circulantes ou prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte ou comunicações. Atualmente, essa taxação é realizada através do ICMS.

Batista e Maciel (2020) lembram que a ideia de taxar operações com mercadorias já existia mesmo antes da atual Constituição. Na década de 20, era representado pelo chamado Imposto Sobre Vendas Mercantis (IVM) e, mais tarde, na década de 40, pelo Imposto Sobre Vendas e Consignações (IVC). Porém, com o advento da CF de 1988, essa cobrança ganha uma abrangência maior, englobando não só a vendas, mas a circulação de mercadorias como um todo, ou seja, tributando o consumo.

O ICMS é regido por Princípios Tributários, dispostos na Constituição Federal de 1988, que orientam a tributação e sua relação entre as partes envolvidas. Esses princípios são:

1. Princípio da Legalidade Tributária – Previsto no artigo 150, inciso I, legitima as ações dos Estados através da tributação. No artigo 146, inciso III, alínea “a” reserva a competência da elaboração da Lei Complementar, estabelecendo os impostos, fatos geradores, seus contribuintes, revelando a definição dos tributos. Alinhado com o art. 3º do Código Tributário Nacional.
2. Princípio da Anterioridade Anual e nonagesimal – A anualidade prevê a vedação da cobrança do tributo no mesmo exercício financeiro que a lei foi publicada, devendo ser aguardado o primeiro dia do exercício para validar a

cobrança do tributo. A nonagesimal prevê o prazo de 90 (noventa) dias da publicação para validar sua cobrança no exercício seguinte.

3. Princípio da Irretroatividade – Segurança jurídica prevista no art. 150, inciso III, alínea “a”, como regra geral, a lei só poderá alcançar fatos futuros, sendo proibida a sua irretroatividade.
4. Princípio da Seletividade – A aplicação deste princípio, é visto na aplicação de alíquotas de imposto de forma seletiva, em função da sua necessidade e essencialidade das mercadorias, serviços e produtos. Distribuindo da melhor forma a carga tributária.
5. Princípio da Isonomia - Este princípio veda tratamento desigual entre os contribuintes, impedindo qualquer distinção
6. Princípio da Não-Cumulatividade – Faz o indicativo a não cumulatividade de um mesmo tributo, incidente em várias operações, assegurado no art. 155, §2, inciso I da CF/88.
7. Princípio da Uniformidade Geográfica – Manutenção da igualdade entre regiões, sendo sua aplicação única em todo o território nacional.
8. Princípio do Não-Confisco – Previsto no artigo 150, inciso IV, CF, fica caracterizado quando a alíquota efetiva, sobre a operação resulte em mais de 50% do seu valor econômico.
9. Princípio da Imunidade Tributária – Serve como limitação constitucional. É direito e garantia individual de matéria de cláusula pétrea.
10. Princípio da Progressividade – Possibilita o Estado a utilização de tributo, em especial os impostos como aplicação de justiça social.

Além da sua base na Constituição Federal, os fatores gerais ligados ao ICMS, como as bases de cálculo e contribuintes, são especificados pela Lei Complementar 87 de 1996, chamada também de Lei Kandir. De acordo com o Art. 2º desta lei, o imposto incide sobre:

I - Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - Prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

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

IV - Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual (BRASIL, 1996).

Além das mercadorias e serviços mencionados acima, a Lei Kandir prevê, no § 1º, que o ICMS incida também sobre:

I – Sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - Sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - Sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à

industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente (BRASIL, 1996).

Assim, entende-se que o ICMS é aplicável a qualquer bem ou mercadoria que se movimente do produtor em direção ao consumidor, envolvendo a transferência de posse da mesma entre eles, com circulação jurídica visando lucro (CARRAZA, 2012).

Conforme o que era previsto no §2º, incisos VII e VIII do Art. 155 da CF, nas operações comerciais ou prestações de serviços envolvendo consumidores finais de Estados diferentes do de origem do bem, deveriam ser adotados dois tipos distintos de incidência tributária. No caso de o adquirente ser contribuinte do imposto, aplicava-se a alíquota interestadual para o recolhimento do ICMS pelo Estado de origem e a diferença entre a alíquota interna e a interestadual para recolhimento pelo Estado de destino do bem ou serviço. Nesse modelo, o tributo era arrecadado tanto na saída da mercadoria do estabelecimento vendedor, quanto na entrada do estabelecimento adquirente. Mas, caso o adquirente não fosse um contribuinte do imposto, deveria ser aplicada apenas a alíquota interna, ou seja, no Estado de origem. Nesse caso, o Estado de destino não participava da receita tributária, revelando um desequilíbrio entre as partes (CHIESA; MOSELE, 2018).

Apesar do ICMS ser uma competência Tributária atribuída aos Estados, a sua arrecadação afeta de forma significativa todo o território nacional. Os Entes Federativos podem usar de recursos baseados em concessão de benefícios, bases de cálculos, e alíquotas, por exemplo, para atrair investimentos para o seu território. Esse fato, por um lado, é benéfico, mas por outro, gera a chamada Guerra Fiscal entre os Estados.

De acordo com Harada (2018), a Guerra Fiscal é retratada como a competição entre os Entes Federativos em busca de maiores investimentos privados. O autor destaca que o lado negativo dessa guerra está na preocupação cega de cada Estado unicamente com si próprio, podendo desencadear sérios problemas na cadeia de arrecadação tributária e, em maior escala, reforçar as desigualdades regionais existentes no Brasil.

Sendo assim, com o intuito de regulamentar os incentivos fiscais oferecidos pelos Entes Federativos, amenizar os efeitos da Guerra Fiscal e equilibrar as relações tributárias, foram feitas algumas modificações nessas transações através da atuação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e de Emendas Constitucionais.

O CONFAZ é formado por Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda. Neste colegiado, é celebrado Convênios Protocolos entre os estados.

O art. 100 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5172 de 1966), em seus termos, assegura que os convênios celebrados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são normas complementares das leis e dos decretos.

O crescimento constante do comércio virtual experimentado nas últimas décadas, evidenciou a desvantagem experimentada por alguns Estados brasileiros em relação a distribuição de alíquota do ICMS vigente até então e com a não arrecadação de impostos referentes ao e-commerce. Assim, em 2011, o CONFAZ estabeleceu por meio do Protocolo ICMS nº 21, disciplina relacionada à exigência do ICMS nas operações interestaduais que se dão de forma não presencial no estabelecimento remetente.

Segundo Chiesa e Mosele (2018), esse protocolo teve como ponto de partida a necessidade de adequar as tributações ao cenário crescente do comércio eletrônico,

cujas especificações não eram previstas na constituição. O autor destaca que, apenas os Estados de origem vinham arrecadando ICMS em relação a bens e mercadorias transitados pelo comércio eletrônico e que com a sua instauração, passariam a ser taxadas todas as mercadorias e prestações de serviço interestaduais.

Isso pode ser observado na Cláusula Primeira do Protocolo nº 21 de 2011 a seguir:

Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom (BRASIL, 2011).

No entanto, em setembro de 2014, o protocolo foi julgado como inconstitucional pelos ministros do Supremo Tribunal Federal, através das Ações Diretas de Inconstitucionalidade ADI nº 4.628 e ADI nº 4.713. Como relatado por Chiesa e Mosele (2018), interpretaram-no como invasão de competência dos Entes Federativos de origem por aqueles menos favorecidos nesse tipo de comércio, ou seja, como uma ação forçada para o pagamento de tributo.

Cruz (2017) menciona que, na visão do Ministro Relator das ADI's, apesar da competência constitucional dos Entes Federativos para instituir o ICMS, não caberia a eles a desconsideração do regramento desse imposto previsto na Constituição para estabelecer novas regras. Considerou-se que para haver um novo regramento na repartição de competências tributárias seria necessário a promulgação de emendas constitucionais e reformas constitucionais.

Com isso, intensificaram-se as discussões a respeito da taxaço do ICMS sobre operaçoes entre Estados diferentes destinados ao consumidor final não contribuinte. E assim, culminou em 2015, na Emenda Constitucional nº 87. Essa EC buscava equalizar a forma de cobrança do ICMS de forma que as arrecadaçoes não continuassem a privilegiar apenas uma parcela dos Estados brasileiros.

Nesse contexto, instaurou-se o Diferencial de Alíquota (DIFAL). O ICMS DIFAL, tributo da esfera estadual, com perfil econômico de tributo nacional, está definido no Convênio ICMS nº 93, também de 2015 e aplicado em operaçoes interestaduais. Convênio este que de certa forma uniformiza nacionalmente a cobrança em operaçoes interestaduais de bens e serviços destinados a consumidores finais em outra unidade da federaço, amenizando a guerra fiscal sobre os Estados e o Distrito Federal.

Considerando a importância das modificaçoes introduzidas pela EC nº 87 e pelo Convênio nº 93, no próximo capítulo discorre-se sobre as mudanças impostas por estes e as discussões que ainda rondam a legalidade da aplicaço do DIFAL.

3. Modificaçoes Introduzidas Pela EC nº 87 e Pelo Convênio DIFAL nº 93

A Emenda Constitucional (EC) nº 87 foi promulgada no dia 16 de abril de 2015 com o intuito de restabelecer repartiçoes mais igualitárias da alíquota do ICMS entre os Estados brasileiros, visto que os Estados cuja atividade industrial é mais reduzida (Estados destinatários dos bens e mercadorias) vinham sentindo-se em desvantagem na arrecadaço desse imposto com relaço aos Estados produtores (Estado de origens dos bens e mercadorias) (CRUZ, 2017).

A principal modificação trazida pela Emenda Constitucional nº 87 de 2015 se deu nos incisos VII e VIII do § 2º do Art. 155 da Carta Magna. Antes de discorrer sobre essa alteração, vale pontuar a diferença entre o ICMS interno e o ICMS interestadual. O primeiro refere-se ao imposto cobrado sobre o bem ou serviço circulante entre agentes situados em um mesmo Estado. Esse imposto vigora de acordo com a normalização interna de interesse de cada Estado e a alíquota base gira entre 17% a 20%. Já o ICMS interestadual é taxado sobre bens e serviços que circulam entre agentes situados em estados diferentes. É uma forma de compensação ao Fisco de destino das mercadorias (CAVALCANTE, 2019).

Conforme relatado por Cavalcante (2019), antes de ser instaurada a Emenda Constitucional nº 87/2015, em casos de comércio eletrônico e/ou em casos cujo agente que iria receber a mercadoria ou a prestação de serviço não fosse contribuinte do imposto, apenas o Ente Federativo de origem do bem ou mercadoria seria beneficiado pelo tributo relativo ao ICMS.

Em operações com estas características, o Estado de origem, considerava o não contribuinte do ICMS de outra unidade de federação, como cliente interno do Estado, com isso, o imposto destacado no documento fiscal emitido ficava nos cofres do Estado de origem. A mercadoria transitava normalmente, pois o documento fiscal dava lugar ao trânsito livre nas barreiras fiscais das mercadorias, com destino a não contribuintes do imposto com sua alíquota de 17% a 20% para consumidores finais (CAVALCANTE, 2019).

Cavalcante (2019) ressalta que esse modelo favorecia aqueles Estados membros cuja atividade industrial era mais representativa e desenvolvida, em detrimento dos demais. Isso por si só, já contribuía para acentuar as desigualdades regionais, contradizendo o Art. 3º inciso II da Carta Magna que diz ser objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, entre outros, garantir o desenvolvimento nacional.

A seguir encontra-se o texto da Constituição de 1988 que dispunha sobre a sistemática de cobrança do ICMS antes do advento da EC nº87/2015. É possível observar que só se levava em consideração o fato do consumidor final ser ou não ser um contribuinte do imposto para a definição das regras das alíquotas internas e interestaduais. Segundo o Art. 155 §2º VII da Constituição Federal de 1988:

Art. 155 [...]

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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

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

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

Nota-se que, caso o destinatário não fosse contribuinte, o imposto ficava na sua totalidade nos cofres do Estado de origem até o ano de 2015. Com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015, que entrou em vigor no ano subsequente, ou seja, em 2016, percebemos uma mudança plausível na visão tributária sobre as operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes. A seguir, expõe-se a alteração trazida pela EC nº 87/2015 ao Art. 155 §2º VII da Constituição Federal:

Art. 155 [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

VII- nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de

localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destinatário e a alíquota interestadual.

Outro ponto do Art. 155 da CF que também foi alterado com a Emenda Constitucional nº 87 de 2015 foi o VIII deste artigo, que diz respeito às responsabilidades pelo recolhimento do ICMS DIFAL. Ficou disposto que:

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:
a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Anteriormente à EC nº 87/2015, caso o destinatário fosse contribuinte do imposto, caberia ao Estado da localização do destinatário o imposto a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Já com a modificação imposta pela EC nº 87/2015, delegou-se ao contribuinte da origem da operação, ou seja, o remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente ao citado diferencial de alíquotas (DIFAL), cabendo o recolhimento ao destinatário quando ele for contribuinte do imposto nas operações interestaduais.

Nos dispositivos citados, observa-se que o texto constitucional foi modificado aprimorando a repartição da receita do ICMS entre os Estados. Desta feita, a Emenda Constitucional nº 87/2015 uniformizou o regramento para a exigência do ICMS em operações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro estado, contribuinte ou não, não só fixando a alíquota a ser utilizada na origem (interestadual), como também observando o diferencial de alíquota a favor do destino em todas as operações e prestações.

De acordo com Cruz (2017), essa alteração promovida pela EC 87/2015 contribuiu para uma tributação mais igualitária das operações e prestações de serviços destinadas a consumidores finais localizados em Estados distintos do Estado de origem do bem ou da mercadoria, seja ele um contribuinte ou não do imposto.

Vale destacar que, em relação a operações comerciais e prestações de serviços interestaduais cujo consumidor final é contribuinte do imposto, não houve alteração do regime tributário do ICMS. A alíquota interestadual continuou sendo aplicada nesses casos ao estado de origem e a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual aplicada ao Estado destinatário, como já era previsto pelo texto constitucional vigente até então.

Além das citadas alterações, a Emenda Constitucional nº 87/2015 incluiu também o Art. 99 no parágrafo § 2º no artigo nº 155, conforme apresentado a seguir, esse artigo dispõe que:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do §2º do Art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - Para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - Para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

- IV - Para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;
- V - A partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Nota-se que no artigo nº 99, foi trazida a sistemática de cobrança do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.

Ocorre que no texto constitucional anterior, tal cobrança do DIFAL, não era prevista, e as circulações de bens e serviços em operações interestaduais se dava somente através da aplicação da alíquota interna de 17% a 20%, quando os destinatários destas operações, eram não contribuintes do ICMS (CAVALCANTE, 2019).

Cavalcante (2019) destaca que ao analisarmos as alterações da EC nº 87/2015, citadas anteriormente, é possível perceber que além de proporcionar aos Estados destinatários a tão almejada participação na repartição e arrecadação tributária, trouxe também a preocupação de garantir que essa transição fosse feita de maneira gradual, evitando assim um impacto econômico muito brusco aos Estados de origem, cuja arrecadação experimentaria a partir de então uma diminuição.

Com o intuito de regulamentar as mencionadas alterações previstas na EC nº87/2015, o CONFAZ celebrou o Convênio ICMS nº 93 no dia 17 de setembro do ano de 2015. O Convênio nº 93 de 2015 exerceu a uniformização e harmonização na aplicação da legislação do ICMS, determinando que o contribuinte remetente considerasse as alíquotas interestaduais e as internas do Estado de destino, no momento do cálculo do DIFAL devido. Assim, ficou definido que o imposto a ser recolhido, fosse pago por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), documento utilizado e reconhecido por todos os Estados e pelo Distrito Federal.

A partir dessa nova contextualização, os Estados já olham para estas operações com mais rigor, transparência e com controle. Uma nova forma de entender e realizar a cobrança deste tributo, adotando a alíquota interestadual, deixando claro que se trata de uma operação integralmente interestadual, considerando a alíquota interna até o destino para o cálculo do valor dos impostos e com isso fazer a partilha do imposto para os entes federativos envolvidos nas operações, além de ampliar quem são os consumidores finais, seja contribuinte ou não. Agora sim, o imposto DIFAL deixa de ser pertencente apenas ao Estado de origem.

Na visão de Chiesa e Mosele (2018), a Emenda Constitucional nº 87/2015 e o Convênio ICMS nº 93/2015 modificaram a sistemática de cobrança do ICMS, passando a partilhar a arrecadação deste imposto entre os Estados de origem e de destino das mercadorias e prestações de serviços. Isso contribuiu de certa forma para amenizar a Guerra Fiscal entre os Entes Federativos, mas não é suficiente para extingui-la.

Sobre isso, Cavalcante (2019) ressaltou que ainda há muito o que evoluir em relação ao combate à Guerra Fiscal no Brasil. Segundo ele, uma legislação mais clara e ampla é fundamental para conseguir abarcar toda a diversidade expressa pela realidade de cada Ente Federativo.

De Oliveira Júnior (2021) afirma que o Convênio ICMS nº 93/2015, firmado entre os Estados, o Distrito Federal e o CONFAZ, fez surgir diversas controvérsias jurídicas. Cruz (2017) concorda com esse posicionamento e diz que diante das novas preconizações impostas pelo Convênio ICMS nº 93/2015, começa-se a questionar

se o mesmo seria constitucional ou não. Diante disso, no capítulo seguinte, discorre-se sobre os principais pontos ditos inconstitucionais para formar a ilegalidade deste Convênio.

4. Controvérsias Judiciais Relacionadas ao ICMS DIFAL

Como apresentado no capítulo anterior, a Emenda Constitucional nº 87/2015 foi regulamentada pelo Convênio ICMS nº 93/2015, que introduziu algumas novas disposições a respeito da cobrança do ICMS nas operações comerciais e prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e de comunicação, como a cobrança do diferencial de alíquota (DIFAL), por exemplo. Essas mudanças vieram a alterar de forma significativa a repartição do imposto arrecadado sobre essas transações e acabaram gerando um cenário de insegurança tributária já que as alterações regulamentadas através desse convênio foram consideradas por muitos como inconstitucionais.

O primeiro ponto de incoerência é observado no processo de instituição do DIFAL descrito pelo Art. 99, acrescido à Constituição Federal através da Emenda Constitucional nº 87 de 2015. De acordo com a distribuição apresentada nesse artigo, a mudança deveria ser gradual, iniciando-se em 2015, quando o Estado de destino ficaria com 20% do valor do imposto e o Estado de origem com 80% desse valor, e assim sucessivamente até o ano de 2019, a partir do qual 100% do valor arrecadado seria atribuído ao Estado de destino. Ou seja, a EC previu aplicação para o ano de 2015, mas entrou em vigor apenas no ano de 2016 (CRUZ, 2017).

Além disso, Cruz (2017) aponta que o Convênio ICMS nº 93/2015 tenta regulamentar o novo modelo constitucional proposto pela EC nº 87/2015 referente à repartição da receita do ICMS. No entanto, só seriam instrumentos regulamentares os chamados Convênios Tributários de Subordinação, encarregados de descrever concessão ou revogação de isenções, incentivos ou benefícios fiscais, o que não é o caso do Convênio nº 93 em questão. Portanto, não caberia a ele a atividade de regulamentação, mas somente a administração. Assim, caberia a esse Convênio celebrado pelo CONFAZ exercer apenas a sua natureza autorizativa, e não ser impositivo.

Aprofundando na defesa da inconstitucionalidade formal desse Convênio, Cruz (2017) pauta que o Princípio da Legalidade Tributária, previsto na Constituição, afirma que tanto a União, quanto os Estados e o Distrito Federal e os Municípios estão vedados de exigir aumento de tributos sem lei que o estabeleça. Assim, não teriam os atos do Poder Executivo autonomia para inovar no ordenamento jurídico, como o tentam por meio do Convênio nº 93/2015. Sendo assim, nota-se a inconstitucionalidade formal já que a regulamentação do novo modelo de redistribuição das arrecadações do ICMS DIFAL foi prevista apenas por convênio firmado pelo CONFAZ, e não por uma lei complementar.

Pois bem, a EC nº 87/2015 entrou em vigor em 2016, conforme estava previsto, e as cobranças e partilhas do imposto ICMS DIFAL foram realizadas, porém os Estados foram omissos na elaboração de uma Lei Complementar para regulamentar a cobrança e demais pontos desse imposto advindo da emenda. E em fevereiro de 2021, nos deparamos com o plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) que declara inconstitucional a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS DIFAL introduzida pela EC nº 87/2015 e pelo Convênio ICMS nº 93/2015, por não haver Lei Complementar disciplinando mecanismos de compensação.

De Oliveira Júnior (2021) também relata algumas questões vistas como controversas no Convênio ICMS nº 93/2015. Esse autor destaca entre essas questões: a inclusão

pela cláusula nona do convênio, dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional no regime do DIFAL; e as regras instituídas pelas cláusula primeira, cláusula segunda, cláusula terceira e cláusula sexta deste convênio.

Essas questões relatadas no parágrafo anterior originaram a proposta de três Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI), questionando a legalidade do Convênio ICMS nº 93/2015: a ADI nº 5.464 que foi proposta pelo Conselho Federal da OAB; a ADI nº 5.469 que foi proposta pela Associação Brasileira de Comércio Eletrônico (ABCOMM); e a ADI nº 5.439 que foi proposta pela Associação Brasileira dos Distribuidores de Medicamentos Especiais e Excepcionais.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.464 julgou a cobrança do ICMS DIFAL no Simples Nacional. De acordo com Cruz (2017), a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 previa a aplicação do ICMS DIFAL às microempresas e às empresas de pequeno porte através do Simples Nacional. Como pode ser observado no trecho dessa cláusula descrito a seguir:

Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino (BRASIL, 2015).

Sua constitucionalidade foi questionada por causa do instrumento normativo utilizado para sua inserção no ordenamento jurídico. Sendo assim, esse convênio desconsidera a sistemática constante na Lei Complementar nº 123 de 2006, desatendendo os preceitos constitucionais. Essa Lei Complementar instituiu o Estatuto Nacional das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte e estabelece normas gerais referentes ao tratamento diferenciado a ser dispensado a essas no tocante ao recolhimento de impostos.

Zanocchi (2016) discorre sobre as consequências da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 sobre as micro e pequenas empresas. O autor cita que, na ótica econômica, essas empresas foram prejudicadas por conta do aumento considerável de cobranças e obrigações a serem cumpridas diante da nova regulamentação. Ou seja, as micro e pequenas empresas passaram a ter maior gasto dispensado ao cumprimento das obrigações acessórias concernentes ao ICMS. Para Zanocchi (2016), a regulamentação pelo Convênio nº 93/2015 tem potencial para causar onerações burocráticas e econômicas em todos tipos de empresas, mas as que fazem parte do Simples Nacional são afetadas em maior escala por conta da representatividade do valor referente ao diferencial de alíquota sobre o seu faturamento total, que é de até R\$ 3,6 milhões e por perderem o seu tratamento diferenciado previsto em lei.

Outro ponto que Zanocchi (2016) deixa claro é a incompatibilidade entre a EC nº 87/2015 e o Convênio nº 93/2015 com o regime de fomento instituído pela Lei Complementar nº 123 de 2006, que prevê a criação de regimes especiais de arrecadação para o ICMS e demais tributos federais. Nesse regime, os tributos deveriam ser calculados mediante a aplicação de uma alíquota única e o produto de arrecadação seria partilhado entre os entes tributantes. O regime do Simples Nacional visa priorizar o princípio constitucional da igualdade, favorecendo as micro e pequenas empresas, com menor capacidade contributiva, para que estas possam competir de forma mais igualitária com a concorrência. E, portanto, a nova regulamentação do ICMS e principalmente o regime do DIFAL estaria contradizendo esse princípio (ZANOCCHI, 2016).

Sendo assim, afirma-se que a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 seria ilegal por ter um caráter regulamentador que não foi imposto por meio de nenhuma Lei Complementar e por contradizer outras leis vigentes e trechos do texto constitucional: compromete o privilégio tributário assegurado as micro e pequenas empresas pela Lei Complementar nº 123/2006; fere o princípio da igualdade que prevê que os desiguais sejam tratados de formas proporcionalmente desiguais, ignorando as disposições previstas nos Art. 170, IX e Art. 179 da Constituição Federal (princípio do trato diferenciado) (ZANOCCHI, 2016).

Cabe mencionar que a medida cautelar requerida pela ADI nº 5.464, foi pleiteada pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal Dias Toffoli, suspendendo a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 editado pelo CONFAZ, até o então julgamento final da ação (BRASIL, 2016).

A ADI nº 5.439 objetivava a declaração de inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio nº 93/2015 firmado no âmbito do CONFAZ, haja vista que a exigência prevista no mesmo seria totalmente inconstitucional por ferir os princípios da legalidade tributária e da reserva legal, expostos nos Art. 146, III, 'a' e Art. 155, II, § 2º, XII da Constituição de 1988.

De acordo com o Art. 146, III, 'a' da Carta Magna, cabe à Lei Complementar:

Art. 146 [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Ademais, o Art. 155, em seu parágrafo 2º, XII, diz que:

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Em desacordo com os trechos constitucionais expostos acima, a cláusula segunda do Convênio ICMS nº 93/2015 dispõe que:

Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, o contribuinte que as realizar deve: I - se remetente do bem: a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação; b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de

origem; c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”; II - se prestador de serviço: a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação; b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem; c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”. § 1º 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 disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. § 1º- A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas: ICMS origem = BC x ALQ inter; ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem Onde: BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º; ALQ inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação; ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino. § 2º Considera-se unidade federada de destino do serviço de transporte aquela onde tenha fim a prestação. § 3º O recolhimento de que trata a alínea “c” do inciso II do caput não se aplica quando o transporte for efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem (BRASIL, 2015).

Comparando o conteúdo da cláusula segunda apresentado acima, com o que é disposto constitucionalmente através dos artigos 146 e 155 da Constituição, percebe-se que, além da questão já retratada referente a ausência de uma Lei Complementar para regulamentar as questões alteradas pela EC nº 87/2015, o Convênio nº 93/2015 trata ainda de base de cálculo de ICMS, aplicável inclusive ao consumidor final, criando assim novas figuras jurídicas diferentes do previsto na Lei Complementar nº 87/1996, conhecida como Lei Kandir e mencionada no primeiro capítulo deste trabalho (WERNECK; COELHO, 2021).

Dessa forma, a relatora da ADI nº 5.439, Ministra Cármen Lúcia, alegou que a cláusula segunda deste Convênio estaria ferindo o princípio da legalidade, já que impunha 4 figuras de bases de cálculos, sem que os mesmos fossem previstos por Lei Complementar.

Além dos aspectos já mencionados, as cláusulas primeira, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015 também foram alvos constantes de críticas. Werneck e Coelho (2021) discorreram sobre os pontos de ilegalidade de cada uma dessas cláusulas. De acordo com os autores, a ilegalidade da cláusula primeira do convênio nº 93/2015, está no fato do convênio ser um ato normativo inapropriado para tratar das disposições previstas. De acordo com essa cláusula, em caso de operações comerciais e prestações de serviços à consumidor final não contribuinte do imposto e localizado em Estado distinto do Estado de origem do bem ou serviço, deveriam ser observadas as disposições previstas neste próprio convênio, que como já pontuado no decorrer deste capítulo, não deveria ser considerado como um instrumento regulamentador.

A respeito da cláusula terceira do Convênio ICMS nº 93/2015, Werneck e Coelho (2021) apontam que fere o princípio basilar do ICMS, o princípio da não cumulatividade. A cláusula terceira deste convênio dispõe o seguinte:

O crédito relativo às operações e prestações anteriores deve ser deduzido do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, observando o disposto nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96 (BRASIL, 2015).

Cruz (2017) concorda com esse posicionamento, afirmando que essa cláusula restringiu a compensação de créditos resultantes das operações e prestações anteriores. Para o autor, isso representa um sistema de aproveitamento de crédito de ICMS que se estrutura de forma diferenciada do apresentado no Art. 155 da Constituição. O princípio da não cumulatividade assegura o aproveitamento dos créditos de ICMS, garantindo neutralidade, evitando distorções na precificação dos bens e serviços e preservando a competitividade entre as empresas.

Sendo assim, o princípio da não cumulatividade impede a dupla incidência sobre a mesma base de cálculo e é considerado uma norma de eficácia plena, não devendo, portanto, ser restringido. O que acontece na previsão do Convênio nº 93/2015 é que o aproveitamento do crédito pelo destinatário pode acabar gerando um acúmulo ao remetente já que não há seu aproveitamento imediato. Mas, constitucionalmente, o aproveitamento de créditos deveria ser observado de forma obrigatória e totalmente preservado (CRUZ, 2017).

A última cláusula do Convênio ICMS nº 93/2015 contestada é a cláusula sexta. Essa cláusula também é considerada inconstitucional por tratar de base de cálculo para o ICMS. Como pode ser observado no trecho da cláusula sexta cita abaixo, determina-se que seja observada a legislação do Estado de destino da operação ou serviço para realizar o cálculo do diferencial de alíquota da origem.

O contribuinte do imposto de que trata a alínea “c” dos incisos I e II da cláusula segunda, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação da unidade federada de destino do bem ou serviço (BRASIL, 2015).

Mais uma vez, ocorre que a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87 de 1996) não apresenta nenhuma determinação a respeito e o convênio não é um instrumento legalmente habilitado para regulamentar a obrigatoriedade do recolhimento do tributo diante de tal base de cálculo (WERNECK; COELHO, 2021).

Diante das inconsistências expostas até o momento, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469 discutiu e julgou a necessidade de Lei Complementar para regular a matéria da EC nº 87/2015 e a suspensão dos efeitos das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/2015. O pedido se respaldou no Art. 146 da Carta Magna, o qual resguarda que questões ligadas à base de cálculo, contribuintes, tratamentos tributários diferenciados, e similares só podem ser tratados mediante Lei Complementar.

A tese fixada no julgamento foi a seguinte: “A cobrança da diferença de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzida pela EC/2015, pressupõe edição de Lei Complementar veiculando normas gerais” (BRASIL, 2021). As colocações existentes dentro da própria ADI nº 5469, versam sobre o Convênio ICMS nº 93/2015, que vigorou sem a publicação de uma lei.

O Ministro Dias Toffoli (Relator), julgou procedente o pedido formulado na ação direta, declarando a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal, e propôs a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, nos termos do Art. 27 da Lei nº 9.868/1999, para estabelecer que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a concessão da medida cautelar, ad referendum do Plenário, nos autos da ADI nº 5.464, e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício seguinte a este julgamento (BRASIL, 2021).

Mesmo a cobrança do ICMS DIFAL nos moldes do Convênio nº 93/2015 tendo sido julgada como inconsistente pelo STF, os efeitos dessa decisão foram previstos apenas para o início do ano de 2022. Assim, apenas as micro e pequenas empresas do Simples Nacional, para as quais a cobrança foi extinguida, ou aqueles contribuintes que já haviam entrado com ações judiciais foram beneficiados de forma mais imediata pela decisão, todos os outros contribuintes e entes envolvidos restou continuar pagando esse imposto mesmo com sua cobrança sendo considerada inconstitucional, já que o STF abriu margem para ser instaurada uma nova Lei Complementar que regularizasse a EC nº 87/2015 até 2022 (WERNECK; COELHO, 2021).

Em 29 de dezembro de 2021, foi publicado no Diário Oficial da União, o Convênio nº 235/2021, instituindo o Portal Nacional da diferença entre as alíquotas interna da unidade federada de destino e interestadual nas operações e prestações destinadas a não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada e sua operacionalização. Convênio celebrado pelos Estados através do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), em dezembro de 2021, nas competências dos Arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional. O Convênio institui o Portal Nacional das diferenças de alíquotas para facilitar o cálculo, dispõe das alíquotas predominante em cada Estado, como se dará a cobrança, como será recolhida, como será destinada ao Estado de destino, dando mais legalidade ao imposto ICMS DIFAL (BRASIL, 2021).

Também tivemos a publicação no Diário Oficial da União, do Convênio nº 236 de 27 de dezembro de 2021, dispondo dos procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, domiciliado em outro estado. O Convênio nº 236/2021, só não está assegurado por uma lei que assegure sua legalidade para a sua aplicação, no que diz respeito à cobrança do DIFAL ICMS, que foi considerado inconstitucional (BRASIL, 2021).

Pois bem, em 05 de janeiro de 2022, temos a publicação da Lei Complementar nº 190/2022, alterando a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), com a regulamentação da cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Sendo assim, a Lei Complementar nº 190/2022 regulariza enfim aquelas questões controvertidas em relação à cobrança do ICMS DIFAL. Mas, restou ainda uma insegurança a respeito do início da sua validade. O texto legislativo diz que entra em vigor na data da sua publicação, observado o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do Art. 150 da Constituição Federal, que diz ser vedada a cobrança de tributos antes noventa dias decorridos da data em que a lei que regulamenta tal cobrança tenha sido publicada.

No entanto, mesmo com a clareza dessa disposição, alguns Entes Federativos acabaram adotando entendimentos divergentes. Assim, a arrecadação do DIFAL no ano de 2022 ainda continuou experimentando um cenário de muita insegurança tributária e alguns Estados acabaram ignorando os princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal (SOUZA, 2022).

3. Conclusão

O trabalho científico aqui descrito de maneira didática apresenta o recolhimento do Diferencial de Alíquotas na tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o chamado ICMS DIFAL, nas operações interestaduais que destinem mercadorias ao consumidor final, contribuinte ou não do imposto.

Ao longo do desenvolvimento deste trabalho foi apresentada a base constitucional do ICMS, o contexto de instituição do DIFAL por intermédio da Emenda Constitucional nº 87 e do Convênio ICMS nº 93, ambos do ano de 2015, bem como as contestações relacionadas aos pontos de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona deste convênio.

Foram apresentados os principais argumentos utilizados para comprovar a ilegalidade da cobrança do DIFAL nos moldes propostos pelo Convênio ICMS nº 93/2015, bem como as Ações Diretas de Inconstitucionalidade relacionadas a ele.

Pode-se concluir que, apesar de ter sido julgado inconstitucional pela ADI nº 5.469, no dia 24 de fevereiro de 2021, a cobrança do ICMS DIFAL ainda permaneceu incerta durante o restante do ano de 2021 e também no decorrer do ano de 2022.

Isso porque, a Lei Complementar exigida para regularização da EC nº 87/2015 só foi publicada no dia 04 de janeiro de 2022 e, portanto, se a sua cobrança for tomada como obrigatória a partir dessa data, estaria ferindo os princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal, que só seriam devidamente respeitados se essa lei tivesse entrado em vigor ainda no ano de 2021.

Assim, diante das vastas informações de cunho jurídico e tributário aqui apresentadas, não nos resta dúvidas, que a Lei Complementar nº 190/2022, deva entrar em vigor em 2023 e com ela um Convênio do ICMS DIFAL que discipline a cobrança, o cálculo, a forma de recolhimento, o prazo para pagamento e sua repartição entre os Estados.

O futuro nos reserva algumas discussões, e possível julgamento no STF com decisão favorável via ADI, e vitória para os contribuintes.

Referências

BATISTA, Livia de Assis; MACIEL, Lucas Pires. **O ICMS na Constituição**. ETIC-ENCONTRO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA-ISSN 21-76-8498, v. 16, n. 16, 2020.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 235**. 2021. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV235_21. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 93**. 2015. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 236**. 2021. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV236_21. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Protocolo ICMS nº 21**. 2011. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/protocolos/2011/pt021_11. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. **Constituição Federal**. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 87**. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 190**. Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir). 2022. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-190-de-4-de-janeiro-de-2022-372154932>. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**. Lei Kandir. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172**. Código Tributário Nacional. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 5.469/DF**. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955431>. Acesso em: 10 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 5.464/DF**. 2016. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade: ADI 5.439/DF**. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755677630>. Acesso em: 15 ago. 2022.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2012.

CAVALCANTE, Diogo Lopes. **ICMS interestadual: mudanças advindas da ec 87/2015 e convênio icms nº 93/2015**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, 2019.

CHIESA, Clélio; MOSELE, Ariana. **O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS após a Emenda Constitucional Nº 87 de 2015**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 135, p. 35-49, 2018.

CRUZ, Carolina Mendes Nolêto de Sousa. **A constitucionalidade da regulamentação da emenda constitucional nº 87/2015 por meio do convênio**

ICMS nº 93/2015. Brasília: IDP/EDB, 2017.

DE OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes. **Diferencial de alíquotas do ICMS: questões controvertidas do Convênio ICMS 93/2015.** Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 145, p. 11-36, 2021.

FANTONI, André. **Processo Administrativo Tributário no Piauí, Teoria e Prática.** Rio de Janeiro: LumenJuris Editora, 2019.

GUERRA, Fellipe Matos; LIMA, Marcos. **Descomplicando o ICMS.** Editora Fortes, 2021.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: doutrina e prática.** São Paulo: Editora Atlas, 2018.

KOCH, Deonísio. **Manual do ICMS Teoria e Prática.** Curitiba: Editora Juruá, 2017.

MEIRELLES, Alexandre; PETININGA, Daniel. **Manual de Legislação Tributária Estadual.** Salvador: Editora JusPodivm, 2019.

PASCOAL, André Resende; SANTANA, João Bosco. **ICMS Diferencial de Alíquota.** VI Seminário Científico de Ciências Contábeis. 2016.

SOUZA, Gabriel Soares de. **Aspectos da cobrança do diferencial de alíquotas (Difal) incidente no estado de Goiás: história, aplicação e (In) constitucionalidade.** Goiânia: Pontifícia Universidade Católica de Goiás, 2022.

WERNECK, Laura Neves Barroca; COELHO, Helberty Vinícios. **O entendimento do Supremo Tribunal Federal frente o DIFAL/ICMS: Estudo da ADI 5.469.** Revista Científica e-Locução, v. 1, n. 20, p. 20-20, 2021.

ZANOCCHI, Victor Hugo Camilo Silva. **ICMS e regime tributário das micro e pequenas empresas: uma análise da constitucionalidade da cláusula 9ª do convênio 93/2015 do conselho nacional de política fazendária.** Fortaleza: Universidade Federal do Ceará, 2016.