



**UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO
CURSO DE DIREITO**

**ANÁLISE DOS IMPACTOS DO ATUAL MODELO DE DIFAL NA
ARRECADAÇÃO DOS ESTADOS DE DESTINO**

EDVALDO ALMEIDA DOS SANTOS

**SALVADOR
2023**

EDVALDO ALMEIDA DOS SANTOS

**ANÁLISE DOS IMPACTOS DO ATUAL MODELO DE DIFAL NA ARRECADAÇÃO
DOS ESTADOS DE DESTINO**

Artigo apresentado ao Curso de Direito da
Universidade Católica do Salvador, como
requisito parcial para a obtenção do Título
de Graduado em Direito.

Orientador: Ms. Darlã Conceição Santos

**SALVADOR
2023**

FICHA DE APROVAÇÃO

Edvaldo Almeida dos Santos
Acadêmico

Darlã Conceição Santos
Professor Orientador

Salvador, _____ de _____ de 2023.

RESUMO

Este trabalho, cujo objetivo é descrever sobre os impactos do atual modelo do Diferencial de Alíquota do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS DIFAL) na arrecadação dos Estados de destino. A Constituição Federal (CF), no seu art. 155, II, outorga aos Estados e ao Distrito Federal (DF) habilidade para instaurar o imposto sobre ações relacionadas à circulação de mercadorias e sobre prestações referentes à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, pelo menos que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Esse é o ICMS, o tributo de maior arrecadação no Brasil. O DIFAL é recolhido nas execuções de prestações de serviços e comerciais que sucedem entre Estados distintos e se designam ao consumidor final contribuinte do imposto ou não. A metodologia aplicada neste estudo é uma revisão de literatura através de sites de caráter tributário e de doutrinas e bibliografias com o intuito de adicionar e descrever o cenário instaurado após a Emenda Constitucional de 2015. Conclui-se que, diante da vasta informação de procedência jurídica e tributária aqui descritas, não há dúvida de que a LC nº 190/2022 que entrou em vigor em janeiro do referido ano e com essa lei, um Convênio do ICMS DIFAL que doutrine o cálculo, a cobrança, o prazo para pagamento, a forma de recolhimento e sua repartição entre os Estados. Futuramente terá muitas discussões e prováveis julgamentos no STF com parecer benéfico via ADI, e vitória para os contribuintes.

Palavras-chaves: Diferencial de alíquota. ICMS. Diferenças associadas ao ICMS DIFAL.

ANALYSIS OF THE IMPACTS OF THE CURRENT DIFAL MODEL ON COLLECTION IN DESTINATION STATES

ABSTRACT

This work, whose objective is to describe the impacts of the current model of the Tax Rate Differential on the Circulation of Goods and Services (ICMS DIFAL) on the collection of destination States. The Federal Constitution (CF), in its art. 155, II, grants the States and the Federal District (DF) the ability to impose tax on actions related to the circulation of goods and on services related to the circulation of goods and on the provision of interstate and intercity transport and communication services, at least that operations and services begin abroad. This is the ICMS, the tax with the highest collection in Brazil. DIFAL is collected when services and commercial services are provided between different States and whether the final consumer is a tax payer or not. The methodology applied is of the literature review type through tax websites and doctrines and bibliographies with the aim of gathering and describing the scenario established after the 2015 Constitutional Amendment. It is concluded that, given the

vast information of a legal and tax presented here, there is no doubt in our mind that Complementary Law No. 190/2022 should come into force in 2023 and with it an ICMS DIFAL Agreement that governs the collection, calculation, form of collection, payment deadline and its distribution among the States. The future holds some discussions for us, and a possible judgment in the STF with a favorable decision via ADI, and a victory for taxpayers.

Key-words: Tax rate differential. ICMS. Differences associated with ICMS DIFAL.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Alíquota Interna do ICMS - SP	14
Tabela 2: Recolhimento Diferencial de Alíquota	17

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ALQ INTRA	ALÍQUOTA INTERNA
ALQ INTER	ALÍQUOTA INTERESTADUAL
BC	BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO
CF	CONSTITUIÇÃO FEDERAL
CONFAZ	CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA
CTN	CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL
DF	DISTRITO FEDERAL
DIFAL	DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA
IBPT	INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO
ICMS	IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS
IE	INSCRIÇÃO ESTADUAL
IPI	IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
LC	LEI COMPLEMENTAR
OCDE	ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO
STF	SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
UF	UNIDADE FEDERATIVA

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 DESENVOLVIMENTO	10
2.1 BREVE CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) A LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (CF/88)	10
2.1.1 O ICMS ANTES E DEPOIS DA LEI KANDIR	14
2.2 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFAL) – CONVÊNIO ICMS 152/2015	16
2.3 DIFERENÇAS ASSOCIADAS AO ICMS DIFAL	18
3 CONCLUSÃO	24
REFERÊNCIAS.....	25

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como objeto descrever sobre os impactos do atual modelo do Diferencial de Alíquota do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS DIFAL) na arrecadação dos Estados de destino. A Constituição Federal (CF), no seu art. 155, II, outorga aos Estados e ao Distrito Federal (DF) habilidade para instaurar o imposto sobre ações relacionadas à circulação de mercadorias e sobre prestações referentes à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, pelo menos que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Esse é o ICMS, o tributo de maior arrecadação no Brasil.

Há um acordo entre os exímios do Direito Tributário em relação a intrincamento retratado por esse imposto. Alguns autores concedem esse hermetismo a realidade da sua maestria em disputar aos governos dos Estados e do Distrito Federal, o que provoca em 27 legislações desiguais em todo o território nacional. Por essa razão, o ICMS é um dos tributos mais difíceis de se trabalhar no Brasil.

O DIFAL é recolhido nas execuções de prestações de serviços e comerciais que sucedem entre Estados distintos e se designam ao consumidor final contribuinte do imposto ou não. Até o ano de 2015, esse imposto era colocado somente nas execuções interestaduais reservadas a consumidores finais contribuintes do imposto, porém, apoiado a Emenda Constitucional 87/2015 e ao Convênio ICMS nº 93/2015, ampliou-se também aos não contribuintes com a veemência de trazer maior igualdade na repartição da receita do ICMS, tornando essa arrecadação mais juntas entre os Estados.

Entretanto, a legitimidade da sua exigência ainda é muito debatida, já que traz uma relevante oneração para o contribuinte e ao mesmo tempo uma ascensão no preço dos serviços e bens, implicados pelo ICMS. O DIFAL compromete um elevado

¹ Graduando em Direito pela Universidade Católica do Salvador. E-mail: esvaldoa.santos@ucsal.edu.br.

² Orientador. Ms em Direito Tributário. Universidade Católica do Salvador. E-mail: darla.santos@pro.ucsal.br

custo às organizações para realizarem as suas atividades. Isso ocorre porque esse imposto reflete sobre toda a cadeia de produção e, quando não é renovado, acaba aumentando muito o preço dos produtos e serviços.

O problema provocado pela contestação quanto à legalidade ou não do DIFAL, as discussões jurídicas que contornam esse imposto implicam um elevado aumento significativo das demandas judiciais referentes a essa temática em todo estado e terminou criando uma insegurança jurídica e fragilidade na ligação entre o campo dos contribuintes e o fiscal.

Nesse viés, o objetivo geral deste estudo é descrever sobre os impactos do DIFAL na arrecadação dos estados de destino. E como objetivos específicos: elaborar breve relato sobre o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) a luz da Lei da Constituição Federal (CF); e, analisar as controvérsias associadas ao atual modelo de DIFAL na arrecadação dos estados de destino.

Sendo assim, o estudo tem como questão problema: Quais as polêmicas existentes associadas ao atual modelo de DIFAL na arrecadação dos estados de destino? Alguns dos estudos analisados trouxeram à baila o fato de que, a partir de março de 2021, o Supremo Tribunal Federal (STF) definiu pela obrigatoriedade de edição de uma lei complementar, de âmbito nacional, para que fosse cobrado pelos estados o diferencial de alíquota de ICMS, contudo, a Lei Complementar de nº 87/1996 que instituiu tal imposto perdeu sua eficácia em final de 2021, sem que nova lei fosse promulgada dando suporte à continuidade desta cobrança, representando um grande entrave legal para o setor fiscal do Estado, ensejando grande discussão entre o ente arrecadatório e contribuintes.

Ademais, seguindo este raciocínio, forçoso é suscitar o impacto econômico e financeiro da cobrança antecipada desse tributo para as empresas em geral.

Para isso, realizou-se uma metodologia do tipo revisão de literatura através de sites de caráter tributário e de doutrinas e bibliografias com a intenção de agregar e descrever o contexto estabelecido após a Emenda Constitucional de 2015. Durante o a evolução desta pesquisa, relaciona-se alguns mecanismos legais importantes para o assunto.

2 DESENVOLVIMENTO

Neste tópico é apresentado o referencial teórico deste estudo contendo primeiramente uma breve considerações sobre o ICMS a luz da CF, logo após, comentários sobre o ICMS antes e depois da Lei Kandir; na sequência refere-se aos conceitos do DIFAL Convênio ICMS 152/2015 e por fim, fechando com as diferenças associadas ao ICMS DIFAL.

2.1 BREVE CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) A LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (CF/88)

De acordo com Schoueri (2005) na antiguidade, as contribuições não eram recolhidas de toda a sociedade. A população desocupada, na proporção que tinham alto grau de atuação na vida pública, eram neutros de tributação. Desse modo, o imposto era obrigado daqueles que não tinham liberdade.

Ainda de acordo com os estudos do autor acima mencionado, por exemplo, na Grécia, os impostos diretos eram recolhidos dos indivíduos que não eram livres e dos estrangeiros, a designação de proteção. Em Atenas, reivindicava contribuições de suas associadas, como aspecto de demonstração de dominação política. Já em Roma republicana apoiava sua causa financeira nas contribuições de povos vencidos. Excessivamente, em Roma, cobrava-se de sua população o *tributum*, que eram conhecidos como simples empréstimos de guerra, que, mais à frente, seriam consignados diante de ganhos de terras, resumindo, o imposto era o valor pago pela inexistência de liberdade (SCHOUERI, 2005).

Criado pela Constituição de 1967, o antigo imposto ICM, que aumentava os encargos apenas a circulação de mercadorias, o imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, atualmente popular como ICMS, engloba também a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, além dos combustíveis e da energia elétrica, sendo o tributo mais significativo do país em critério da sua repercussão nas economias privadas e pública (BRASIL, 1967).

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), o ICMS é um tributo sobre a aquisição e dados da Organização para a Cooperação e

Desenvolvimento Econômico (OCDE), órgão internacional que viabiliza bem-estar social e políticas de desenvolvimento econômico, mostram que o Brasil possui a maior fonte de arrecadação tributária nos impostos sobre consumo, retratando aproximadamente 65% do total, enquanto a tributação sobre a renda não chega a 20% (IBPT, 2016).

Comparando, países desenvolvidos como o Japão e os Estados Unidos procuram preservar a tributação sobre um baixo consumo de 20% do montante das contribuições, sintetizando sua tributação no patrimônio e na renda, sendo está uma maneira estimada mais precisa, já que na medida em que as taxas são cobradas em cada produto, não são diferenciados o indivíduo que recebe R\$100 mil daquele que apenas recebe um salário-mínimo, quer dizer, a oneração é bem maior para quem recebe menos, essa circunstância é qualificada de regressividade dos impostos.

Para Faria (2011), a habilidade para elaborar tributos sobre “operações relacionadas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior” foi permitida ao Distrito Federal (DF) e aos Estados pela CF/88, em seu artigo 155, II (FARIA, 2011, p. 32).

Quer dizer, compete ao Poder Legislativo do DF e de cada Estado efetivar a capacidade para estabelecer e regulamentar o ICMS, criando seus parâmetros intrínsecos, como fato gerador, sujeitos passivo e ativo, sua base de cálculo e alíquota, respeitando aos princípios e limitações constitucionais já especificados.

O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o fundamental tributo de qualificação estadual e está conjecturado no art. 155 [...]

[...] que o Distrito Federal e os Estados são habilitados para estabelecer seus próprios impostos sobre as mercadorias circulantes ou prestações de serviços intermunicipais e interestaduais de transporte ou comunicações. Na atualidade, esse tributo é realizado através do ICMS (BRASIL, 1988, p. 2).

É relevante evidenciar que a CF não gera nenhum tributo, porém, estabelece somente as competências para a criação destes, dando a cada entidade política a possibilidade de criá-los ou não, dentro das limitações constitucionais. Então, o início de cada tributo ocorre pela lei de cada entidade política competente.

A CF em relação ao ICMS, decidiu por dar ao DF e aos Estados habilidades restritas, onde ela mesma determinou algumas medidas iniciais, que claramente não podem ser menosprezados. Demonstrou também que uma lei complementar precisa dispor sobre esse tributo, que hoje em dia é a Lei Complementar (LC) 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida amplamente como a Lei Kandir. Dessa forma, observa-se que a legislação imposta por entidade política é quem determina o ICMS em seu distrito deve considerar não só as normas matrizes impostas pela CF, quanto aquelas da LC 87/96 (BRASIL, 1996).

Analisa-se ainda que pela sua concepção, o ICMS abrange ao menos 5 tributos diferentes, são eles:

a) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) imposto sobre serviços de comunicação; d) imposto sobre operações relativas a combustíveis líquidos, gasosos e de energia elétrica; e, e) imposto sobre as atividades com minerais, todos reafirmados no art. 2º da LC 87/96, que dispõe exclusivamente sobre o ICMS. (FARIA, 2011, p. 38).

Num primeiro momento, a utilização do mesmo tratamento jurídico e da terminologia para a quantidade de tributos distintos pode gerar discussões, porém, o entendimento é de que todos, verdadeiramente, fazem parte do que se caracteriza impostos sobre o consumo.

Desde os anos 90, o Brasil com a OCDE, progride no processo de cooperação, considera os tributos sobre o consumo como “os quais se pagam na condição do uso de bens e serviços finais no país onde são consumidos” (TEIXEIRA, 2012, p. 63).

Nesse prisma, Alessandra Brandão Teixeira (2012) explica que:

[...] a taxa sobre o custo recai sobre os gastos realizados pelos compradores, ou seja, esse tipo de tributo reflete sobre aquela quantia que não caracteriza o custo do produtor na manufatura daquele bem, mas sim sobre o custo que retrata o valor que o comprador terá de informar para desfrutar de determinado bem ou serviço produzido por outrem [...] (TEIXEIRA, 2012, p. 64).

É preciso evidenciar, também, que antes de conseguir os termos que dispõe hoje em dia, o ICMS fez uma pequena modificação, provocada pela Emenda Constitucional (EC) nº 42/2003, que incluiu modificações no seu âmbito de utilidade, como associação de tratamento determinado para a empresa e microempresa de porte pequeno. Além de que, estabeleceu as atribuições previstas no art. 155, § 2º, X,

“a” e “d”³, isentando do ICMS as transações que designem mercadorias para fora do país de origem, “bem como serviços prestados para destinatários no exterior, e as prestações de serviços de comunicação por radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita” (BRASIL, 2003, p. 1).

Refere-se de uma taxa de edição feita por homologação, conforme o art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5172/1966, que exprimi que o indivíduo passivo tem a obrigação de se adiantar e executar o pagamento sem prévio exame ou cobrança do Fisco (BRASIL, 1966).

Portanto, resumindo as essenciais características do ICMS, tem-se que ele é um imposto sobre a despesa, não cumulativo indireto e pode ser seletivo conforme a indispensabilidade do produto.

Segundo Portal da Fazenda (2020), toda empresa, seja ela grande ou pequena, que possua em suas atividades serviços que abrangem o imposto como circulação de mercadoria, serviços de comunicação ou de transporte interestadual e intermunicipal, deve possuir Inscrição Estadual (IE), permitindo ao estabelecimento a emissão de notas fiscais. Após aprovação da IE, as informações das empresas paulistas contribuintes de ICMS são contempladas no Cadastro de Contribuintes do ICMS (Cadesp) (BRASIL, 2020).

Estão inclusas na base de cálculo do ICMS, seguros, juros e demais valores pagos, recebidos ou debitados, bem como descontos concedidos sob condição; frete, ao ser cobrado separadamente, relativo a transporte intermunicipal ou interestadual; montante do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), exceto quando a operação for realizada a produto destinado a industrialização ou a comercialização, configurarem fato gerador de ambos os impostos; e quando o estabelecimento remetente ou outro do mesmo titular tenha assumido contratualmente a obrigação de entregar máquinas, aparelhos, equipamentos e outros produtos montados para uso (BRASIL, 2020).

Para realização do cálculo interestadual, se faz necessário conhecimento no percentual aplicado a cada regional, conforme descrito na Tabela 1:

³ EC nº 42/2003, art. 155 § 2, X, a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (BRASIL, 2003). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 10 nov. 2023.

Tabela 1: Alíquota Interna do ICMS – SP

OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A PESSOA LOCALIZADA	ALÍQUOTA
Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo (AC / AL / AM / AP / BA / CE / DF / ES / GO / MA / MT / MS / PA / PB / PE / PI / RN / RO / RR / SE / TO)	7%
Estados das regiões Sul e Sudeste (MG / PR / RS / RJ / SC)	12%
Operações ou Prestações Internas ou que iniciaram no exterior (SP)	18%

FONTES: FAZENDA E PLANEJAMENTO SP (sd).

Em relação ao cálculo de valor de ICMS quando aplicado sob a mercadoria e/ou serviço prestado em uma mesma unidade federativa (UF), deve-se realizar a multiplicação do valor do produto e a alíquota aplicada no estado, no caso de São Paulo, utilizar 18%, como informado anteriormente na tabela. Já para a realização do cálculo de mercadorias e/ou serviços prestados em outras UF, deve-se aplicar o Difal (Diferencial de Alíquota).

2.1.1 O ICMS ANTES E DEPOIS DA LEI KANDIR

A obra primária da CF (1988) determinava imunidade do ICMS nas exportações somente para os produtos industrializados e outorgava à LC habilidade para isentar os produtos semi-elaborados que caracterizasse. A LC nº 65, de 15 de abril de 1991, encheu essa brecha e indicou como produtos semi-elaborados, indivíduos ao pagamento do tributo nas operações de exportação, aqueles: (BRASIL, 1991):

[...] (i) que resultassem de matéria prima de origem animal, vegetal ou mineral quando exportada in natura; (ii) cuja matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral não tenha sofrido qualquer processo que implicasse modificação da natureza química originária; (iii) cujo custo da matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral representasse mais de sessenta por cento (60%) do custo total do produto (BRASIL, 1991, p. 3).

Deste modo, a exportação de uma sequência de produtos semi-elaborados e de todos os produtos principais era tributada pelo ICMS, o que, de acordo com a significativa parcela dos pesquisadores da questão fiscal, reduziria a rivalidade dos produtos nacionais.

Com a implantação do Plano Real, esse ponto de vista obteve uma elevada

dimensão, devido à balança comercial brasileira que ficou sendo deficitária. Em 1994, o superávit comercial de US\$10,4 bilhões, converteu-se em déficits de US\$ 3,4 bilhões e US\$ 5,6 bilhões nos anos de 1995 e 1996, relativamente (PELLEGRINI, 2006).

Frente a essas condições, o Dep. Antonio Kandir apresentou o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 95/1996, que foi deferido pelo Congresso Nacional, no período da sua administração como Ministro do Planejamento do Governo Fernando Henrique Cardoso, e tornou-se então a chamar “Lei Kandir” (Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996), representando o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968⁴, título legal que designava, até então, as principais normas de cobrança do ICMS (BRASIL, 1996).

Nos estudos de Kume e Piani (2013, p. 37), estimam que este título legal desempenhou uma condição de “depreciação fiscal”, com a finalidade de recompor a estabilidade de longo prazo das contas externas, em variação à desvalorização nominal da taxa de câmbio.

Com a aprovação, Lei Kandir garantiu consideráveis alterações na legislação do imposto. A mais relevante foi a completa isenção das operações que destinassem mercadorias ao exterior, compreendendo produtos primários e industrializados semi-elaborados (arts. 3º, II, e 32, I). Outrossim, a LC nº 87/96 ocasionou aos exportadores o benefício integral do crédito de imposto relativo as matérias-primas usadas nas mercadorias exportadas (art. 21, § 2º) (VARSANO, 2013).

Nesse sentido, nota-se que a Lei Kandir foi posteriormente “constitucionalizada” pela EC nº 42/2003, que modificou o art. 155, § 2º, X, “a”, para conceder imunidade do ICMS para toda e qualquer operação de exportação e garantir ao exportador o aproveitamento do respectivo crédito (BRASIL, 2003).

A LC nº 87/96 incluiu ainda diferentes alterações relevantes nas normas de créditos do imposto. Como exemplo, permitiu os benefícios dos créditos relativos: “(i) à aquisição de produtos destinados ao ativo permanente da empresa (art. 20, § 5º) e (ii) à utilização de energia elétrica e de serviços de comunicação (art. 33, II)” (BRASIL, 1996, p. 1). A explicação original da Lei antecipa a utilidade de crédito de mercadorias designadas a utilização e ou consumo pelo estabelecimento, norma cuja eficiência

⁴ O DL nº 406/68 tratava também do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência municipal.

tem sido regularmente desprezada⁵.

2.2 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFAL) – CONVÊNIO ICMS 152/2015

O Difal refere-se ao diferencial de alíquota de ICMS cobrado de maneira interna do estado destinatário e entre a alíquota interestadual do estado remetente. Ele tem como principal objetivo o equilíbrio dos impostos recolhidos durante o método de comercialização interestadual de bens ou serviços destinados ao consumidor final, podendo ser ou não contribuinte do ICMS (TOCANTINS, 2019).

Segundo decreto nº 61.744, de 23 de dezembro de 2015, em seu art. 1º, § 2º, “nas situações em que houver reajuste de valor depois da remessa de mercadoria ou da prestação de serviço, a diferença ficará sujeita ao imposto”. Dessa forma, todos os contribuintes do ICMS devem recolher tal diferença, de modo que se enquadrem nas operações relacionadas à entrada de mercadorias de outra UF destinadas para uso e consumo e para o ativo imobilizado, de prestação de serviço de transporte interestadual com início em outra UF referente à aquisição de materiais para uso, consumo e para o ativo imobilizado, sendo o recolhimento da diferenciação apenas se o percentual da alíquota interna for superior ao da alíquota interestadual (BRASIL, 2015).

Esse acréscimo ao imposto entrou em vigor em 1º de janeiro de 2016, a partir da emenda constitucional nº 87/2015, que visava a redução do desequilíbrio da arrecadação do ICMS nas vendas interestaduais. Ao se imaginar um cenário onde a maioria da arrecadação era direcionada à unidade federativa do vendedor, assim, causando prejuízo ao estado comprador, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) estabeleceu o convênio nº 93/2015, definindo que o imposto recolhido deve ser feito pela UF de origem (TOCANTINS, 2019).

O percentual do valor a ser recolhido passou por alterações desde sua implantação a fim de que os estados remetentes não sofressem grandes impactos com a ausência do recolhimento do Difal, como demonstra a Tabela 2:

⁵ Inicialmente fixada para 1º de janeiro de 1998, a eficácia foi postergada para 1º de janeiro de 2000, pela LC nº 92/97; para 1º de janeiro de 2003, pela LC nº 99/99; para 1º de janeiro de 2007, pela LC nº 114/2002; para 1º de janeiro de 2011, LC nº 122/2006. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/31463/lei-kandir-as-perdas-causadas-pela-isencao-do-icms-o-nao-repasse-final>. Acesso em: 15 nov. 2023.

Tabela 2: Recolhimento diferencial de alíquota

ANO	UF ORIGEM	UF DESTINO
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
2019	0%	100%

FONTE: BRASIL (2015)

O cálculo do Difal se deve por meio da fórmula publicada em Convênio ICMS 152, de 11 de dezembro de 2015:

$$\text{ICMS Origem} = \text{BC} \times \text{ALQ Inter}$$

$$\text{ICMS Destino} = (\text{BC} \times \text{ALQ Intra}) - \text{ICMS Origem}$$

Onde:

BC = Base de Cálculo do Imposto, observando que na BC está incluso o montante do próprio imposto a ser recolhido

ALQ Inter = representa alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação

ALQ Intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no estado de destino.

Os diferenciais de alíquota importam com as taxas-base definidas pelo DF e pelos Estados. Obviamente que da mesma forma, precisa-se levar em conta que as alíquotas diferem conforme o serviço ou a mercadoria, seguindo de 7% a 35% quando se trata de toda área nacional (BRASIL, 2015).

Para calcular e chegar ao valor do DIFAL, é uma execução simples, é preciso diminuir a alíquota interna de um Estado pela interestadual de outro Estado. Quer dizer, se a alíquota interna de um Estado for 19% e a interestadual do outro for 10%, imediatamente o DIFAL dessa operação será de 9%. Já em relação as importações, a alíquota do ICMS são de 4% (BRASIL, 2015).

De acordo com Oliveira Júnior (2021), o DIFAL é um dos conteúdos mais questionáveis no contexto do ICMS. O DIFAL é arrecadado nas execuções comerciais e prestações de serviços que acontecem entre Estados diferentes e se aplicam ao comprador final contribuinte do tributo ou não. Em 2015, esse imposto era posto somente nas operações interestaduais destinadas à consumidores finais

colaboradores do tributo, porém, a partir da EC 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” (BRASIL, 2015, p. 2).

Entretanto, a legitimidade de sua condição é ainda muito debatida, pois traz uma importante isenção para o contribuinte e ao mesmo tempo uma alta nos valores dos serviços e bens, incluídos pelo ICMS. O DIFAL provoca um elevado custo para que as organizações exerçam suas atividades. Isso porque, esse tributo recai sobre toda a rede de produção e, se não for restaurado, quando não é recuperado, faz com que o preço dos serviços e dos produtos subam bastante (PASCOAL; SANTANA, 2016).

2.3 DIFERENÇAS ASSOCIADAS AO ICMS DIFAL

Como já foi mencionado, a EC nº 87/2015 foi regulamentada pelo Convênio ICMS nº 93/2015, que lança umas novas disposições a respeito da cobrança do ICMS nas execuções comerciais e prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e de comunicação, como a cobrança do DIFAL, por exemplo. Essas modificações alteraram de forma relevante a repartição do tributo recolhido sobre essas transações e assim, geraram uma situação de insegurança tributária já que essas modificações regulamentadas através desse convênio foram tidas por muitos como inconstitucionais (BRASIL, 2015).

Conforme Cruz (2017), é visto no modo de instituição do DIFAL, o primeiro ponto de incoerência, descrito pelo art. 99, estendido à CF através da EC nº 87/2015. Essa mudança poderia ser gradativa, dando início em 2015 quando o Estado de destino estaria com 20% do valor do imposto e o Estado de origem com 80% desse valor, e assim por diante até o ano de 2019, a partir do qual 100% do valor acumulado seria concedido ao Estado de destino. Quer dizer, a EC presumiu aplicação para o ano de 2015, porém, só entrou em vigência somente em 2016.

Ademais, Cruz (2017) assinala que o Convênio ICMS nº 93/2015 procura regularizar esse novo modelo constitucional apresentado pela EC nº 87/2015 relacionado à repartição da receita do ICMS. Porém, só seriam ferramentas normativas os intitulados Convênios Tributários de Subordinação, delegados de

especificar revogação de isenções ou concessão, benefícios fiscais ou incentivos, o que não é o caso do Convênio nº 93 em pauta. Sendo assim, não competiria a ele a atividade de regulamentação, mas apenas a administração. Dessa forma, caberá a esse Convênio conhecido pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) desempenhar somente a sua natureza autorizativa, e não ser indispensável.

Analisando sobre a proteção da inconstitucionalidade formal desse Convênio, Cruz (2017) descreve que o Princípio da Legalidade Tributária, mencionado na CF, declara que tanto a União, quanto o DF, os Estados e os Municípios estão oclusos de reivindicar adição de impostos sem lei que o determine. Desse modo, não teriam os atos do Poder Executivo liberdade para renovar no ordenamento jurídico, como o tentam por meio do Convênio nº 93/2015. Portanto, observa-se que essa inconstitucionalidade formal que a regulamenta o novo modelo de distribuição dos recebimentos do ICMS DIFAL foi mencionado somente pelo convênio firmado pelo CONFAZ, e não por uma LC.

De acordo com Oliveira Jr. (2021), a EC nº 87/2015 vigorou em 2016, segundo previsto e as partilhas do imposto do ICMS DIFAL e as cobranças foram executadas, no entanto, os Estados foram descuidosos na realização de uma LC para regulamentar a cobrança e demais pontos desse tributo oriundo da emenda. No mês de fevereiro de 2021, depara-se com o plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) que anuncia inconstitucional a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS DIFAL inserida pela EC nº 87/2015 e pelo Convênio ICMS nº 93/2015, por não ter LC haver Lei Complementar disciplinando dispositivos de compensação (BRASIL, 2015).

Ainda conforme Oliveira Jr. (2021) descreve ainda algumas questões observadas como controversas no Convênio ICMS nº 93/2015. O autor mencionado salienta entre essas inquisições:

[...] a inclusão pela cláusula nona do convênio, dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional no regime do DIFAL; e as regras instituídas pelas cláusulas: primeira, cláusula segunda, cláusula terceira e cláusula sexta deste convênio (OLIVEIRA JR., 2021, p. 14).

Estas inquisições mencionadas acima, constituem a sugestão de três Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI), argumentando 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 (BRASIL, 2015, p. 2).

A ADI nº 5.464 decidiu a cobrança do ICMS DIFAL no Simples Nacional. Para Cruz (2017), cláusula 9ª do Convênio ICMS nº 93/2015 antecedia o emprego do ICMS DIFAL às organizações de pequeno porte e às microempresas diante do Simples Nacional. Como pode ser visto no texto dessa cláusula, exposto abaixo:

[...] 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, p. 3).

Segundo Cavalcante (2019), sua regularidade foi contestada por causa do dispositivo normativo usado para sua adição no ordenamento jurídico. Portanto, esse convênio ignora a sistemática constante na LC nº 123 de 2006, eliminando as regras constitucionais. Essa LC elaborou o Estatuto Nacional das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte e determina regras gerais relativas ao tratamento especificado a ser isento a essas no tocante a retirada de impostos.

Zanocchi (2016) disserta sobre as repercussões da cláusula 9ª do Convênio ICMS nº 93/2015 em relação as micro e pequenas empresas. O autor descreve que, na ótica econômica, essas organizações foram lesadas devido ao elevado aumento de obrigações e cobranças a serem cumpridas diante da nova regulamentação. Isto é, as micro e pequenas empresas tiveram um maior consumo isentado a execução das obrigações acessórias concernentes ao ICMS.

Ainda conforme as ideias do autor acima mencionado, a normatização do Convênio nº 93/2015 tem competência ocasionar ações burocráticas e econômicas em todas as organizações, de qualquer tipo, porém aquelas que fazem parte do Simples Nacional são contestadas em escala maior devido a sua representatividade do valor relativo ao diferencial de alíquota sobre a sua receita total, que é de até R\$ 3,6 milhões e por perderem o seu tratamento diferenciado previsto em lei (ZANOCCHI, 2016).

Zanocchi (2016), menciona outro ponto de vista, que fica claro é a incompatibilidade entre a EC nº 87/2015 e o Convênio nº 93/2015 com o regimento de

fomento criado pela LC nº 123 de 2006, que pressupõe a formação de normas especiais de cobrança para o ICMS e demais impostos federais. Nesse contexto, os impostos poderiam ser calculados diante da aplicabilidade de uma única alíquota e o produto de arrecadação dividido entre os tributantes.

Afirma Cavalcante (2019) que a cláusula 9ª do Convênio ICMS nº 93/2015 seria ilegal diante de uma integridade regulamentadora que não foi imposto por meio de nenhuma LC e por contrariar outras regras recentes e fragmentos do texto constitucional:

[...] requer o privilégio tributário garantido as pequenas e micro empresas pela LC nº 123/2006; tange o princípio da igualdade que presume que os desiguais sejam referidos de maneiras proporcionalmente desiguais, deixando as disposições previstas nos art. 170, IX e art. 179 da CF (princípio do trato diferenciado) (ZANOCCHI, 2016, p. 48).

É preciso relatar que a medida cautelar requisitada pela ADI nº 5.464, foi defendida pelo Ministro do STF Dias Toffoli, cessando a eficácia da cláusula 9ª do Convênio ICMS nº 93/2015 ditado pelo CONFAZ, até o então julgamento final da ação (BRASIL, 2015).

A Ministra Cármen Lúcia narradora da ADI nº 5.439, declarou que a cláusula 2ª deste Convênio feriu o princípio da legalidade, já que instituiu quatro aspectos de bases de cálculos, sem ao menos que fossem presumidos por LC. Além disso, a 1ª, 3ª e 6ª cláusula do Convênio ICMS nº 93/2015 foram também criticados. Segundo Werneck e Coelho (2021) descreveram sobre os atos de ilicitude de cada cláusula dessas. Para os autores mencionados, essa ilicitude da 1ª cláusula do referido Convênio “está no fato do convênio ser um ato normativo inapropriado para tratar das disposições previstas” (BRASIL, 2015, p. 1). Nesta cláusula, no caso de ações comerciais e prestações de serviços ao comprador final não contribuinte do imposto e situado em Estado distinto do Estado de origem do bem ou serviço, careciam ser examinadas as disposições presumidas neste mesmo Convênio, não poderia ser julgado como um dispositivo regulamentador.

Já em relação a 3ª cláusula⁶, Werneck e Coelho (2021) afirmam que danifica o princípio básico do ICMS, o princípio da não cumulatividade⁷. Cruz (2017) apoia com

⁶ 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, p. 3).

⁷ O princípio da não cumulatividade assegura o aproveitamento dos créditos de ICMS, garantindo neutralidade,

essa posição, corroborando que esta cláusula limitou a compensação de créditos resultantes das operações e prestações anteriores. O autor ainda afirma que isso retrata um sistema de aproveitamento de crédito de ICMS estrutura-se de maneira diferente do descrito no art. 155 da CF/1988.

Nesse prisma, o princípio da não cumulatividade impossibilita a dupla ocorrência sobre a mesma base de cálculo e é visto como uma regra de plena eficácia, não devendo, portanto, ser restringido. O que ocorre no prenúncio do Convênio nº 93/2015 é que o beneficiamento do crédito pelo receptor pode gerar uma acumulação ao remetente já que não há seu aproveitamento imediato. Porém, constitucionalmente, esse beneficiamento de créditos poderia ser visto de forma obrigatória e totalmente preservado (CRUZ, 2017).

E, por fim, a 6ª cláusula⁸, a última do Convênio ICMS nº 93/2015, tida como uma cláusula inconstitucional porque trata-se de base de cálculo para o ICMS. Essa cláusula determina que seja observada a legislação do Estado de destino da operação ou serviço para efetuar o cálculo do diferencial de alíquota da origem.

Observa-se que mais uma vez, acontece que a Lei Kandir não mostra nenhuma explicação sobre o Convênio, não é uma ferramenta legalmente habilitada para regulamentar a obrigatoriedade do recolhimento do imposto diante de tal base de cálculo (WERNECK; COELHO, 2021). Com a incoerência apresentada até agora, a ADI nº 5.469 julgou e discutiu a necessidade de LC para conduzir a matéria da EC nº 87/2015 e o cancelamento dos efeitos das cláusulas 1ª, 2ª, 3ª, 6ª e 9ª do Convênio ICMS nº 93/2015. A solicitação se apoiou no art. 146 da Carta Magna, a qual defende que as questões ligadas à base de cálculo, tratamentos tributários diferenciados, contribuintes e similares devem ser tratados mediante LC (BRASIL, 2015).

O trecho fixado no julgamento foi: “A cobrança da diferença de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzida pela EC/2015, pressupõe edição de LC veiculando normas gerais” (BRASIL, 2021, p. 2). As regras presentes dentro da própria ADI nº 5469, tratam sobre o Convênio ICMS nº 93/2015, que prevaleceu sem a publicação de uma lei.

evitando distorções na precificação dos bens e serviços e preservando a competitividade entre as empresas.

⁸ 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, p. 3).

Propagado no Diário Oficial da União, no dia 29 de dezembro de 2021, o Convênio nº 235/2021, estabelecendo o Portal Nacional da diferença entre as alíquotas interna da unidade federativa de destino e interestadual nas operações e contribuições designadas a não contribuinte do ICMS situado em outra unidade federativa e sua operacionalização. Convênio conhecido pelos Estados mediante o CONFAZ, em dezembro de 2021, nas aptidões dos arts. 102 e 199 do CTN. Esse Convênio compreende o Portal Nacional das diferenças de alíquotas para favorecer o cálculo, utiliza das alíquotas predominante em cada Estado, como será a cobrança, como será recolhida, como será destinada ao Estado de destino, dando mais legalidade ao imposto ICMS DIFAL (BRASIL, 2021).

Publicado também no Diário Oficial da União, no dia 27 de dezembro de 2021, o Convênio nº 236 colocando os mecanismos a serem observados nas operações e prestações que disponham mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, encontrado em outro estado. Esse Convênio, só não está garantido por uma lei que certifique sua legalidade para a sua aplicação, em relação à cobrança do DIFAL ICMS, que foi considerado inconstitucional (BRASIL, 2021).

Porém, foi publicada em 05 de janeiro de 2022, LC nº 190/2022, mudando a Lei Kandir, LC nº 87, de 13 de setembro de 1996, com a regulamentação da cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais designadas ao consumidor final não contribuinte do imposto. Desde modo, a LC nº 190/2022 decreta enfim aquelas questões controvertidas em relação à cobrança do ICMS DIFAL.

Porém, ainda restou uma hesitação diante do início da sua validade. A redação legislativa relata que entra em vigor na data da sua publicação, observado o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da CF/1988, que é vedada a cobrança de impostos antes 90 dias sucedidos da data em que a lei que regulamenta tal cobrança tenha sido publicada.

Mesmo com a compreensão dessa disposição, alguns Entes Federativos adotaram julgamentos diferentes. Desse modo, a arrecadação do DIFAL em 2022 ainda continuou experimentando uma conjunção de muita vulnerabilidade tributária e alguns Estados ignoraram os princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal (SOUZA, 2022).

3 CONCLUSÃO

Diante da pesquisa realizada, descrita de forma didática expõe sobre o Diferencial de Alíquotas na tributação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o chamado ICMS DIFAL, na arrecadação dos Estados de destino. Observa-se no referencial desse estudo uma breve descrição sobre o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) a luz da Constituição Federal (CF); também sobre o ICMS antes e depois da Lei Kandir; breve análise sobre o diferencial de alíquota (DIFAL) – Convênio ICMS 152/2015; e por fim, sobre as diferenças associadas ao ICMS DIFAL.

Foram também apresentados os principais fundamentos usados para confirmar a invalidade da cobrança do DIFAL nas normas propostas pelo Convênio ICMS nº 93/2015, bem como as ADI referentes a ele.

Portanto, os objetivos propostos assim como a questão norteadora apresentada neste estudo foram respondidos positivamente mediante a revisão de literatura.

Conclui-se que, apesar de ter sido sentenciado inconstitucional pela ADI nº 5.469, em 24 de fevereiro de 2021, a cobrança do ICMS DIFAL continuou susceptível durante o resto de 2021 e também durante o ano de 2022. Isso em função da LC que exigia regularização da EC nº 87/2015 que somente foi publicada em 04 de janeiro de 2022 e, assim, se a sua cobrança for obrigatória a partir dessa data, feriria os princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal, que só seriam corretamente considerados se essa lei vigorasse em 2021.

Portanto, diante da vasta informação de procedência jurídica e tributária aqui descritas, não há dúvida de que a LC nº 190/2022 que entrou em vigor em janeiro do referido ano e com essa lei, um Convênio do ICMS DIFAL que doutrine o cálculo, a cobrança, o prazo para pagamento, a forma de recolhimento e sua repartição entre os Estados.

Então, nos reserva o futuro, alguns debates, e prováveis julgamento no STF com parecer benéfico via ADI, e vitória para os contribuintes.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Convênio ICMS 152, de 11 de dezembro de 2015**. Altera o Convênio 93/15, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <https://www.tributa.net/legislacao/convenio-icms-n-152-de-11-de-dezembro-de-2015>. Acesso em: 25 set. 2023.

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 set. 2023.

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 set. 2023.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 set. 2023.

BRASIL. **Emenda constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da União, 31 dez. 2003. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/171159/federalismo_cooperacao_federalismo_batista.pdf. Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 87. 2015**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 15 out. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar n 65 de 15 de abril de 1991**. Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento (MEFP). 1991. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LCP&numero=65&ano=1991&ato=e57ETS65UMFpWT332>. Acesso em: 14 out. 2023.

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 set. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87**. Lei Kandir. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 15 nov. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172. Código Tributário Nacional**. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 nov. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015**. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Brasília, DF, 2015a. Disponível em: [https://rtrib.abdt.org.br > article > download](https://rtrib.abdt.org.br/article/download). Acesso em: 27 out. 2023.

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 nov. 2023.

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 nov. 2023.

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.

CAVALCANTE, D. L. ICMS interestadual: mudanças advindas da EC 87/2015 e convênio ICMS nº 93/2015. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 5, n. 1, 2019. Disponível em: <https://fenacom.org.br/wp-content/uploads/2022/12/artigo-cientifico-leonice-benicio-costa.doc.pdf>. Acesso em: 11 nov. 2023.

CRUZ, C. M. N. de S. **A constitucionalidade da regulamentação da emenda constitucional nº 87/2015 por meio do convênio ICMS nº 93/2015**. Brasília: IDP/EDB, 2017.

FARIA, L. C. S. **Da substituição tributária do ICMS: Ilegal imposição compulsória**. Curitiba: Juruá Editora, 2011.

IBPT. **Na contramão do mundo, Brasil tributa mais o consumidor**. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, Florianópolis, 2016. Disponível em: <https://www.otempo.com.br/economia/na-contramao-do-mundo-brasil-tributa-mais-o-consumo-1.1329469>. Acesso em: 15 out. 2023.

KUME, H.; PIANI, G. **O ICMS sobre as exportações brasileiras: uma estimativa da perda fiscal e do impacto sobre as vendas externas**. Rio de Janeiro: IPEA, 2013.

OLIVEIRA JR., A. M. Diferencial de alíquotas do ICMS: questões controvertidas do Convênio ICMS 93/2015. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 145, p. 11-36, 2021. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/315>. Acesso em: 05 out. 2023.

PASCOAL, A. R.; SANTANA, J. B. **ICMS Diferencial de Alíquota**. VI Seminário Científico de Ciências Contábeis. 2016. Disponível em: <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/315>. Acesso em: 05 out. 2023.

PELLEGRINI, J. A. **Dez Anos da Compensação Prevista na Lei Kandir: conflito insolúvel entre os entes federados?** Brasília: ESAF, 2006. Monografia premiada com primeiro lugar no XI Prêmio Tesouro Nacional. Brasília (DF). 2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13385039&pgl=66&pgF=70>. Acesso em: 15 out. 2023.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

SOUZA, G. S. 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.

TEIXEIRA, A. M. B. **A tributação sobre o consumo de bens e serviços**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2012.

TOCANTINS. Secretária da Fazenda e Planejamento. **DIFAL – Diferencial de Alíquota. 2019**. Disponível em: <https://www.projuris.com.br/blog/difal-diferencial-de-aliquotas-de-icms/>. Acesso em: 30 out. 2023.

VARSAÑO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: Ipea, 1996. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/171159/federalismo_cooperacao_federalismo_batista.pdf. Acesso em: 10 nov. 2023.

WERNECK, L. N. B.; COELHO, H. V. 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. Disponível em: <https://periodicos.faex.edu.br/index.php/e-Locucão/article/view/392>. Acesso em: 15 out. 2023.

ZANOCCHI, V. H. C. S. **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. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/25671?mode=full>. Acesso em: 05 out. 2023.