

DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS (DIFAL): necessidade de lei complementar geral para regulamentar a exação tributária.

Guilherme Marques Paula¹

INTRODUÇÃO

O Supremo Tribunal Federal (STF), ao analisar a ADI 5469/DF, Rel. Min. Dias Toffoli e o RE 1287019/DF (tese 1093), Rel. Min. Marco Aurélio, com modulação de efeitos, decidiram em 24/02/2021 pela inconstitucionalidade das cláusulas 1º; 2º; 3º; 6º e 9º do Convênio ICMS 93/15, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação.

Ocorre que, esse convênio veio normatizar a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL), sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada.

Essa modalidade de cobrança adveio da EC nº 87/15, que alterou artigo 155, parágrafo 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal (CF), sendo o estado de origem ficará com o valor obtido pela alíquota interestadual e o estado de destino ficará com o valor logrado da diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

Como será tratada em tópicos futuros, a descritiva emenda não trouxe conceitos básicos e relevantes para relação tributária, exemplo: quem será o sujeito ativo? É caso de substituição tributária ou responsabilidade? Quem será o destinatário final? O destinatário físico ou jurídico dos bens?

Diante de tais lacunas normativas, nos quais não foram supridas pela Constituição e pela Lei Kandir, os entes da federação, baseando-se no Convênio ICMS 93/15, disciplinaram por meio de leis ou decretos, essa nova relação jurídica.

O STF pela maioria dos votos, afirmou existir duas inconstitucionalidades formais sendo elas: usurpação de competência da União, considerando que compete ao ente federal editar norma geral nacional sobre o tema e inadequação do instrumento escolhido para regulamentar o tema, ou seja, um convênio.

No julgamento, ficou decidido que a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL) tornar-se-á possível com a implementação de lei complementar nacional que irá tratar do aludido tema.

¹ Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Advogado. Pós-graduado em Direito Tributário pela Escola Superior de Advocacia da OAB/MG. E-mail: gmarquespaula@gmail.com.

Este artigo consiste numa pesquisa explicativa, sendo estruturado em tópicos, para trazer de forma mais clara e pedagógica os fundamentos jurídicos que alicerçarão o novo entendimento da Corte Suprema. A exposição contará com trechos de doutrinadores constitucionais e tributários, cito: Nathalia Masson, Ricardo Alexandre e Regina Helena Costa; assim como a legislação brasileira vigente.

2 EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 85/17

A EC nº 85/17, trouxe significativas alterações na cobrança do ICMS sobre o consumidor final localizado em outro estado. Estabelecendo uma nova sistemática no procedimento de cobrança do diferencial de alíquota (DIFAL).

Conforme a redação originária do texto constitucional, o artigo 155, §2º, inc. VII e VIII traziam as seguintes regras: *i)* quando a pessoa tiver adquirido o produto ou serviço como consumidor final e for contribuinte do ICMS, o estado de origem ficaria com o valor obtido com a alíquota interestadual e o estado de destino ficaria com o valor auferido com a diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual; *ii)* quando o adquirente for consumidor final da mercadoria comprada e não for contribuinte do ICMS, para o estado de origem, aplica-se a alíquota interna do estado vendedor, ficando o estado de destino sem qualquer arrecadação; *iii)* se o adquirente não for o consumidor final do produto adquirido, para o estado de origem aplica-se a alíquota interna do estado vendedor, ficando o estado de destino sem qualquer arrecadação.

O referido artigo foi alvo de várias críticas elaboradas pelos estados integrantes das regiões do Centro-Oeste, Norte e Nordeste. Desse modo, no transcurso do tempo, ocorreu uma forte alteração nos padrões de consumo do povo brasileiro, em decorrência da demanda por e-commerce que expandiram-se de forma rápida.

Nesse contexto, a antiga norma constitucional beneficiava os estados integrantes do Sul e Sudeste. Visto que, apresentavam uma estrutura mais robusta no aparelhamento industrial e no aspecto logístico de escoar as mercadorias. Conseqüentemente, os estados supracitados, seguindo os moldes desse modelo de tributação, arrecadavam mais, e os estados de destino que possuíam a maioria dos consumidores, arrecadavam menos. Ficando claro, que essa sistemática contribuía com as desigualdades regionais.

Com aprovação da EC nº 85/17, foi criada uma nova regra para cobrança do DIFAL, portanto, uma nova obrigação. Desta forma, o adquirente que for consumidor final da mercadoria e não for contribuinte do imposto, deverá recolher alíquota interestadual para o

estado de origem e concomitantemente recolher a diferença entre a alíquota interna e a interestadual para o estado de destino.

Eis o teor do texto constitucional pertinente, atualizado com a EC nº 87/15:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
§ 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 destinatário e a alíquota interestadual; 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; (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 1988).

A alteração foi recebida com muito bons olhos pela maioria dos estados, pois trouxe o equilíbrio financeiro na repartição de competência, sanando por hora, as distorções econômicas entre os entes da Federação.

3 CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015

A Constituição Federal, no artigo 146, inc. III designa que por lei complementar, será estabelecido normas gerais sobre a legislação tributária. No atual ordenamento, vigora a lei nº 87/96, mais conhecida pela Lei Kandir, responsável por estabelecer diretrizes do ICMS.

Com a alteração feita pela EC nº 85/17, surgiu um vácuo normativo no que diz respeito aos elementos intrínsecos da exação do tributo. No qual, não foi suprido pela lei Kandir e pela Carta Política. Diante disso, os Estados-membros juntamente com o Distrito Federal diligenciaram para dar concretude às novas normas tributárias e firmaram o Convênio ICMS 93/2015, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Antes de tudo, vale ressaltar, que os convênios são acordos de vontade firmados entre pessoas políticas de direito público interno para a consecução de objetivos comuns. Para o autor Ricardo Alexandre, essa colaboração mútua, visa dispor sobre regras de uniformização de procedimentos e instruções, mais a extraterritorialidade da legislação tributária [...]. Destacam-se, diversos convênios firmados acerca da administração do ICMS (ALEXANDRE, 2018).

O referido diploma, trouxe dispositivos importantes para a implementação do DIFAL, que posteriormente fora julgado inconstitucional pela Suprema Corte. Vejamos:

A cláusula 1º cita que nas operações e prestações em que haja destinação de bem ou serviço ao consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em unidade federada distinta da do remetente, deverá ser observado às normas do presente instrumento.

Por sua vez, a cláusula 2º esclarece de forma pormenorizada, os aspectos da nova obrigação tributária. Onde o remetente do bem (inciso I) e o prestador de serviço (inciso II) utilizarão a alíquota interna do estado de destino para calcular o ICMS total, a alíquota interestadual do ICMS para calcular o valor devido ao estado de origem e o diferencial de alíquotas para calcular o montante devido ao estado de destino.

A cláusula 3º proíbe que o crédito do ICMS resultante das operações e prestações anteriores, seja deduzido do débito do imposto correspondente ao diferencial de alíquotas devido ao estado de destino. Visto que, o referido crédito deverá ser subtraído do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, nos moldes do artigo 19, da LC 87/96.

Prosseguindo, a cláusula 6º, determina que o contribuinte do diferencial de alíquota, deverá observar a legislação correspondente do Estado destinatário.

Por fim, temos a cláusula 9º, que atraiu para sistemática da EC nº 85/17, as pequenas e micro empresas optantes do Simples Nacional. A eficácia dessa norma já tinha sido suspensa, pela medida cautelar na ADI nº 5.464/DF e que fora discutida novamente no referido julgamento.

4 INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL NO CONVÊNIO ICMS 93/15

A Suprema Corte declarou nulas as cláusulas 1º, 2º, 3º, 6º e 9º do Convênio ICMS nº 93/15, sob a tese de inconstitucionalidade formal. Foi reconhecida a usurpação de competência da União e a inadequação da utilização do convênio para regular o tema. Para compreendermos o julgado, será necessário fazer uma breve síntese de alguns traços da competência tributária.

Dito isso, temos que a divisão constitucional de atribuições entre os entes federados pode ser apontada como um elemento fundamental na constituição do federalismo, realçando a autonomia como uma de suas características mais marcantes.

Descarte, a competência para legislar sobre direito tributário foi repartida entre a União, Estados e o Distrito Federal, trata-se do sistema vertical, competência concorrente (artigo 24, *caput*, da CF). Na visão da doutrinadora Nathalia Masson, no sistema vertical temos previsão de competência que serão exercidas em conjunto – em parceria, em regime de

condomínio, dando origem a atribuições comuns e concorrentes (2019, p. 663). Já, a competência horizontal, decorre de forma estanque.

Desse modo, o constituinte visando à organização, seccionou a matéria em normas gerais, de observância obrigatória por todos os entes federados e específicas, editadas regionalmente, com base nas suas singularidades (princípio da preponderância dos interesses, artigo 24, inc. I, §§ 1º e 4º, da CF).

Sintetizando, nas palavras de Ricardo Alexandre, no que concerne à matéria tributária, compete à União editar normas gerais de observância obrigatória para todos os entes tributantes, restando aos Estados e Distrito Federal a competência suplementar (2018, p. 288).

À vista disso, os incisos do artigo 146 da Magna Carta, estabelece que cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competências entre os entes da federação e estabelecer normas gerais em legislação tributária, especialmente sobre 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; obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

No âmbito do ICMS, temos em vigor a Lei Kandir, lei complementar federal que dispões sobre as matérias supracitadas do artigo acima. Porém, como uma leitura detalhada desta lei, não encontramos elementos básicos para exação do DIFAL. Digo, não há indicação se o sujeito passivo da obrigação será o destinatário ou remetente do produto/serviço, se o fato gerador ocorrerá na entrada ou saída da mercadoria e se a responsabilidade tributária será por substituição ou transferência.

Os entes federados, que aprovaram LC estaduais, usaram como justificativa os artigos 11, II, c; 12, XIII; e 13, IX, § 3º, da Lei Kandir, para se enquadrar nos ditames do artigo 24, §1º, C/C artigo 155, §2º, ambos da Constituição Federal. Contudo, não foi o entendimento adotado pelo STF, que na ocasião alegou que os referidos artigos, tratam somente do diferencial de alíquota no caso de prestação de serviço de transporte.

Ademais, basearam-se também no artigo 34, § 8º, do ADCT (ato das disposições constitucionais transitórias), que dispõe o seguinte:

Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, b, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria. (Brasil, 1988).

Com tudo, essa tese fora rechaçada, na premissa que as normas integrantes do artigo 34, do ADCT, não podem ser mais utilizadas, uma vez que já serviram, no período de transição, anterior à legislação da LC 87/1996. Consequentemente, ficou reconhecida a inconstitucionalidade formal por utilizar Convênio Interestadual, revestido de lei complementar geral.

Ainda, estados como São Paulo, Rondônia e Paraná adotam para efeito de tributação, o termo destinatário físico da mercadoria. Agora, os estados como Distrito Federal, Santa Catarina e Pernambuco utilizam o conceito de destinatário jurídico. Outrossim, existem leis e decretos divergindo quanto ao tratamento da base de cálculo do ICMS, no tocante ao DIFAL, sendo que, uns utilizam base única e outros a base dupla.

O estado de Goiás instituiu o diferencial de alíquota do ICMS, para os optantes do Simples Nacional via Decreto nº 9.104/17 e não por lei complementar. Já o estado do Piauí, no artigo 68, §3º do Decreto 13.500/08, trata o diferencial de alíquota como uma simples antecipação do ICMS, alterando os conceitos jurídicos. A lei nº 11.387/20, do estado do Maranhão, recolhe o diferencial de alíquota como recomposição de receita, previsão que não se amolda na EC nº 87/15.

O posicionamento adotado pelo STF mostra uma mudança de entendimento, sobre o modo de como ocorre à exação do tributo. Pois, a corte mantinha um posicionamento pró-fisco, embasando-se no princípio da praticabilidade tributária. Ou seja, traduz no conjunto de praticas legais e infralegais que objetivam tornar mais eficiente a execução da legislação tributária, simplificando as atividades de arrecadação e fiscalização do tributo.

Porém, tais práticas acabam desrespeitando os limites constitucionais, como o caso acima. Advém que, deve-se observar o princípio da capacidade contributiva como um limite à praticabilidade, no qual, a utilização das normas simplificadoras deve ser contida, aplicando apenas aos casos em que não seja possível a prova direta do fato, sem onerar o custo da administração (COSTA, 2007).

Neste ponto, foi firmado o entendimento, que a cobrança do diferencial de alíquota referente ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais. Ou seja, torna-se imprescindível a atualização da LC nº 87/96, para restabelecer a segurança jurídica nas relações tributárias.

4.1 Aplicação do DIFAL para as microempresas e empresas de pequeno porte

O regime especial unificado de arrecadação de tributos (Simples Nacional) foi criado com o objetivo de transformar o sistema tributário nacional, para materializar diretrizes constitucionais que favorecessem as microempresas e empresas de pequeno porte. Assim sendo, a Constituição Federal, no artigo 146, inc. III, alínea *d* e parágrafo único, determinou que por lei complementar, fosse definido esse sistema de abordagem.

Nessa esteira, fora promulgado a LC nº 123/06, que disciplinou o Simples Nacional, garantindo o tratamento distinto e benéfico a ser dispensado no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Vejamos, os incisos do artigo 1º da dita lei:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal. Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Brasil, 1996).

Destaca-se, que o regime simplificado apresenta uma harmonização da carga tributária, ou seja, existe uma uniformidade no recolhimento dos impostos. São particularidades que tocam o micro e pequeno empresário, que não ensejam uma desoneração das obrigações fiscais.

A cláusula 9º do Convênio apresenta uma sistemática totalmente diferente pois determina que as empresas remetentes de bens ou prestadoras de serviços, integrantes do Simples Nacional se sujeitam ao recolhimento do diferencial de alíquotas em relação às operações e às prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Em outros termos, estas empresas precisam recolher os tributos de forma separada.

Contudo, os artigos 170, inciso IV e 179, ambos da CF, reforçam a ideia do tratamento distinto ao Simples Nacional, não havendo com advento da EC nº 87/15, citado algo diverso.

Destarte, a cláusula nona, teve sua eficácia suspensa, pela medida cautelar *ad referendum* na ADI nº 5.464/DF. A Corte Suprema reafirmou o entendimento que a mencionada cláusula incidiu em inconstitucionalidade formal, por ofensa à reserva de lei complementar.

5. EFEITOS DO JULGADO

Os entes da Federação sobrevivem por meio da tributação, sendo um recurso essencial para manter ativo a máquina estatal. Em tempos de pandemia, concomitante com uma crise econômica, os Estados buscam de todas as formas salvaguarda suas receitas. Diante disto, aprovam leis e normas complementares (artigo 100, do CTN) para aumentar a arrecadação dos tributos.

Desse modo, no tocante as leis complementares estaduais promulgadas após a entrada em vigor da EC nº 87/2015, o STF reconheceu a validade de tais leis, entretanto determinou que não houvesse produção de efeitos até que haja uma lei complementar geral, dispondo sobre o assunto. Vale frisar, que na Câmara dos Deputados há dois projetos de leis complementares (PLP nº 218/2016 e o PLP nº 325/2016) debatendo sobre o tema.

Ademais, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, afeta toda administração pública dos entes estaduais. Dado que, fora proferida nos moldes do artigo 102, §2º, da CF, carregando efeito *erga omnes*, alcançando todos indistintamente e com efeito vinculante, que na sua perspectiva subjetiva, se refere à impossibilidade de órgãos dos poderes públicos proferirem decisões em sentido contrário.

Em prol da segurança jurídica, a Suprema Corte modulou os efeitos da decisão para não comprometer o orçamento fiscal dos estados. Restou decidido, a impossibilidade dos entes cobrarem o diferencial de alíquota desde a liminar concedida na ADI nº 5.464, dia 17/02/2016 para optantes do Simples Nacional; os não optantes poderão ser cobrados até o dia 31/12/2021, exceto quem ajuizou ação até o dia 03/03/2021.

No tocante a restituição do indébito, aqueles que propuseram a demanda até o dia 03/03/2021, poderão repetir os últimos 05 anos do ajuizamento da ação. Os que não ajuizaram a demanda, somente terão direito de repetir, os optantes do simples, até o dia 05/12/2017.

CONCLUSÃO

Os Estados membros cobravam o diferencial de alíquota do ICMS, sob leis e decretos estaduais, conforme as orientações estabelecidas pelo CONFAZ.

Após ADI 5469 e o RE 1.287.019, o STF se posicionou a favor dos contribuintes, decidindo pela inconstitucionalidade das cláusulas do Convênio ICMS 93/2015, por invadir a competência constitucional tributária. Esse posicionamento foi assertivo, visto que assegurou a todos os contribuintes a devida segurança jurídica.

Ao instituir uma nova modalidade de tributação, devem os legisladores atentarem o que dispõe artigo 146 da CF. Matérias sobre competência tributária, definição de tributos, obrigações, créditos entre outros pressupõe lei complementar. O mesmo vale para alteração do regime único de arrecadação do Simples Nacional.

Pelo exposto, com base nesse novo cenário, podemos esperar novas decisões impondo a observância da Constituição, devendo os Estados regularizar de forma devida os procedimentos da exação tributária.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 12ª ed. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 252, 288.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da Republica Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal.

BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro e 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil de 27.10.1966 e retificado em 31.10.1966.

BRASIL. 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*. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. 21 ago. 2015. Despacho nº 180/15. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 17 maio. 2021

BRASIL. Lei n.º 87, de 13 de setembro de 1996. *Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)*. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. 16 set. 1996.

BRASIL. Lei n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. *Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte*. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. 6. mar. 2021.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária – Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

INFORMATIVO COMENTADO 1007 DO STF. *Dizer o direito*. 202. Disponível em: <https://www.dizerodireito.com.br/2021/03/informativo-comentado-1007-stf.html>. Acesso em: 16 maio. 2021.

MARANHÃO. Lei nº 11.387, de 21 de dezembro de 2020. *Altera a Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002, que dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil n.º 236. 21. dez. 2020. Disponível em: <https://sistemas1.sefaz.ma.gov.br/portalsefaz/files?codigo=16693>. Acesso em: 18 maio. 2021.

MASSON, Nathalia. *Manual de Direito Constitucional*. 7ª ed. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 663.

PIAUI. Decreto nº 13.500, de 23 de dezembro de 2008, *Regulamento do ICMS do Estado do Piauí*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, nº 246, 12. dez. 2008. Disponível em: <https://www.sefaz.pi.gov.br/arquivos/legislacao/decretos/2008/Dec13500.pdf>. Acesso em: 17 maio. 2021.