

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

GUILHERME CARIAS DE OLIVEIRA

ANÁLISE CRÍTICA DO DIFAL: O CASO DE UMA EMPRESA PARANAENSE QUE  
TRANSAÇÃO COM CONSUMIDORES FINAIS NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS  
NOS ESTADOS DE SÃO PAULO E DE RORAIMA

CURITIBA

2023

GUILHERME CARIAS DE OLIVEIRA

ANÁLISE CRÍTICA DO DIFAL: O CASO DE UMA EMPRESA PARANAENSE QUE  
TRANSACIONA COM CONSUMIDORES FINAIS NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS  
NOS ESTADOS DE SÃO PAULO E DE RORAIMA

Relatório Técnico-Científico apresentado ao curso de Especialização/MBA em Gestão Contábil e Tributária, Setor de Ciências Sociais e Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto

CURITIBA

2023

## AGRADECIMENTOS

Ao término de um trabalho, uma longa caminhada se fez, muitas pessoas foram contatadas e, neste momento, são lembradas com gratidão.

Ao Professor Dr. Romualdo Douglas Colauto, ao ministrar suas aulas logo ao início do programa de pós-graduação e, especialmente, ao aceitar a orientação auxiliar-me de modo zeloso, célere, profissional e ético, tornou-se para mim, não só Mestre, mas também exemplo de relacionamento interpessoal e profissionalismo.

*In memoriam* a minha mãe, Luzia Rauski Carias de Oliveira, que sempre me apoiou e me auxiliou em tudo e como pode, mas que no transcurso desta etapa, infelizmente, partiu, porém jamais deixará de ser meu maior exemplo de conduta, amor e dedicação por tudo que eu faça. Sem você, eu não teria chegado até onde eu cheguei, minha gratidão e amor eterno.

Ao meu pai, Gilberto Carias de Oliveira, que também sempre esteve ao meu lado, demonstrando sua dedicação e afeto, importando-se comigo a todo instante, não há como negar meu amor por você.

Aos meus irmãos, Luiz Augusto Carias de Oliveira, Gilberto Carias de Oliveira Junior e Thiago Rodrigo Carias de Oliveira (*in memoriam*), fontes de compreensão e amparo que em muito me auxiliaram até este momento, sempre me apoiando e me instruindo, estando ao meu lado para tudo, meu mais sincero obrigado.

A minha namorada Fernanda Alves de Oliveira, pessoa com quem sempre pude contar e que em todos os momentos foi, e continua sendo, meu suporte nesta caminhada, dando-me motivos para continuar, meu eterno amor e gratidão.

Aos amigos, tanto os que conheci na academia, quanto os de fora dela, que caminharam lado a lado comigo, dividindo alegrias e tristezas, sonhos e frustrações o meu agradecimento, pois sem vocês tudo seria mais pesado.

## RESUMO

Este trabalho objetiva analisar os aspectos da legislação federal e estadual, bem como demonstrar o impacto do Diferencial de Alíquota (DIFAL), do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), no ano de 2022, exigido em operações de venda ao consumidor final, de uma empresa com sede no Estado do Paraná que comercializa com clientes domiciliados nos estados de São Paulo e de Roraima não contribuintes do ICMS. Em termos quantitativos, no caso das operações de venda interestadual realizadas pela empresa, tão somente com um cliente dos estados de São Paulo e de Roraima, foi possível verificar que houve um custo adicional, equivalente a 6,82% da receita ao consumidor final não contribuinte do ICMS no estado de São Paulo, enquanto, identificou-se o incremento de 5,68% de custos na venda ao cliente não contribuinte do ICMS em Roraima.

**Palavras-chave:** Diferencial de Alíquota. ICMS. Venda Interestadual. Consumidores Finais. Estados do Paraná, São Paulo e Roraima.

## **ABSTRACT**

This work aims to analyze the aspects of federal and state legislation as well as to demonstrate the impact of the Differential Rate (DIFAL), of the Tax on Operations related to the Circulation of Goods and on the Provision of Interstate and Intermunicipal Transport and Communication Services (ICMS), in the year 2022, required in sales transactions to the final consumer, of a company based in the State of Paraná that trades with customers domiciled in the states of São Paulo and Roraima non-ICMS taxpayers. In quantitative terms, in the case of interstate sales operations carried out by the company, only with a customer in the states of São Paulo and Roraima, it was possible to verify that there was an additional cost, equivalent to 6.82% of the revenue to the final consumer not contributing to the ICMS in the state of São Paulo, while, it was identified the increase of 5.68% of costs in the sale to the customer not contributing to the ICMS in Roraima.

**Keywords:** Differential of Aliquot. ICMS. Interstate Sales. Final Consumers. States of Paraná, São Paulo and Roraima.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>16</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	16
1.2 OBJETIVO GERAL DO ESTUDO .....	17
1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO.....	17
1.4 ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE O TEMA .....	19
1.5 PROCEDIMENTO DE COLETA DE EVIDÊNCIAS .....	23
<b>2 DESCRIÇÃO DE ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>23</b>
2.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DO ESTUDO .....	23
2.2 O IMPACTO DO DIFAL NA EMPRESA EM ESTUDO .....	24
2.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS A LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO .....	27
<b>3 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>33</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>35</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

No ano de 2015 foi editada a Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, a fim de, em suma, equalizar o recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) entre estados com grandes polos comerciais e aqueles desprovidos de tais, por intermédio da criação de uma ferramenta denominada “Diferencial de Alíquota” ou, simplesmente, “DIFAL”.

O Diferencial de Alíquota ou DIFAL, conforme a própria nomenclatura permite inferir, trata-se, essencialmente, da diferença da alíquota interna de um bem ou serviço no estado de destino e a alíquota interestadual aplicável a ele no seu estado de origem, resultante de operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, localizado em outro estado, consoante preceitua o artigo 155, §2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal.

Ocorre que para a efetividade da Emenda Constitucional acima mencionada, seria necessária a edição de uma nova lei complementar versando sobre as regras gerais e diretrizes aplicáveis para se exigir e promover a arrecadação o Diferencial de Alíquota pelos estados.

Contudo, à revelia de tal obrigação, os estados da federação passaram a editar normas exigindo o DIFAL, mesmo sem a edição da aludida lei complementar, com base, especialmente, no Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Dada a situação, contribuintes questionaram a legalidade da exigência tributária realizada pelos estados federados, situação que levou ao Supremo Tribunal Federal (STF) a se debruçar sobre a questão e proferir acórdão no sentido de que por se estar criando uma nova relação entre contribuinte e ente arrecadador, o DIFAL dependeria de lei complementar prévia disposta sobre suas regras gerais, sendo, portanto, favorável a tese dos contribuintes e afastando o posicionamento dos estados.

Porém, para não criar prejuízo insuportável e insustentável aos cofres públicos, a corte suprema brasileira acabou por modular os efeitos de sua decisão, indicando que a repercussão do quanto decidiu ocorreria a partir do ano de 2022,

isto é, para situações e fatos geradores verificados de 01 de janeiro de 2022 em diante.

Assim, para cumprir a regra constitucional e observar a decisão proferida pelo egrégio STF foi editada a Lei Complementar nº 190, de 04 de janeiro de 2022, dispondo sobre as regras gerais do DIFAL. Entretanto, ela foi publicada somente no ano de 2022, enquanto alguns estados acabaram por editar leis e decretos estaduais antes mesmo da publicação da referida Lei Complementar, situação que levou contribuintes e juristas a discutirem e questionarem a legalidade de sua aplicação no mencionado ano, ante a inobservância de princípios constitucionais e constitucionais tributários como, por exemplo, os da legalidade; da estrita legalidade; da segurança jurídica; da anterioridade e da anterioridade nonagesimal ou noventa.

Nesse sentido, é possível que a edição da referida Lei Complementar e a, eventual, inobservância aos ditames constitucionais com a imediata aplicação do DIFAL sobre as atividades dos contribuintes, acarrete aos contribuintes impactos sobre suas operações, consubstanciados no aumento ou na redução da carga tributária, mesmo que momentânea, ante ocasional ilegalidade dos procedimentos adotados pelos executivos federal e estadual.

## 1.2 OBJETIVO GERAL DO ESTUDO

O objetivo da pesquisa é demonstrar o impacto do Diferencial de Alíquota (DIFAL), do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), no ano de 2022, exigido em operações de venda ao consumidor final, de uma empresa com sede no estado do Paraná que comercializa com clientes domiciliados nos estados de São Paulo e de Roraima não contribuintes do ICMS.

## 1.3 IMPORTÂNCIA PRÁTICA DO ESTUDO

A análise e discussão dos efeitos e do impacto da aplicação do Diferencial de Alíquota ou DIFAL, após a prolação de acórdão pelo Supremo Tribunal Federal sobre o tema e a própria modulação de seus efeitos pela mencionada corte

brasileira, bem como a edição da Lei Complementar nº 190/2022 e das leis dos estados do Paraná; de São Paulo e de Roraima nas operações e finanças de uma empresa que transaciona com consumidores finais não contribuintes do ICMS entre tais estados, possui resultados e efeitos tanto práticos, quanto teóricos que podem influenciar e impactar os resultados de uma empresa.

Destarte, o efeito teórico é a própria verificação e validação das normas e princípios jurídicos que norteiam e permeiam as relações estabelecidas entre os contribuintes (vendedor e consumidor final) e o próprio ente arrecadador (fisco estadual), pois, com isso, legitimar-se-ia, ou não, os atos de cobrança e arrecadação, especialmente no período do ano de 2022 e a, eventual, necessidade ou obrigatoriedade da edição de novas normas que viabilizassem a pretensão fiscal e arrecadatória dos estados.

Além disso, e muito mais importante ao fim pretendido por esta pesquisa, o efeito prático evidenciar-se-á nos impactos econômicos incidentes sobre as operações de uma empresa estabelecida no estado do Paraná que transaciona com consumidores finais não contribuintes do ICMS, domiciliados nos estados de São Paulo e de Roraima, demonstrando a repercussão da aplicação e, também, da não aplicação do Diferencial de Alíquota ou DIFAL na demonstração do resultado do exercício (DRE) da aludida empresa.

Com isso, empresas poderão avaliar, concretamente, a pertinência; a possibilidade; a eficácia; os resultados; os lucros e os prejuízos da incidência imediata, em 2022, do Diferencial de Alíquota ou DIFAL em suas atividades sujeitas a esta exação, bem como os riscos e benefícios no, eventual, manejo e na adoção de medidas administrativas e judiciais sobre o tema ora tratado.

Ainda, a pesquisa pode possibilitar que empresas executoras de atividades sujeitas ao Diferencial de Alíquota ou DIFAL corrijam o seu pagamento e o adêquem contabilmente, permitindo às organizações que recolheram indevidamente o tributo, durante período, eventualmente, identificado como ilegal, possam se apropriar de créditos ou reaver administrativa ou judicialmente tais valores, gerando economia tributária a elas, auxiliando-as, também, a criarem estratégias de atuação e de recolhimento de impostos (mais agressivas ou mais conservadoras) de acordo com os resultados apresentados.

#### 1.4 ASPECTOS CONCEITUAIS SOBRE O TEMA

No mesmo sentido do que já foi apresentado anteriormente, a edição da Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, alterou os incisos VII e VIII, do §2º, do artigo 155 da Constituição Federal, bem como modificou o artigo 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para tratar da sistemática de cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), incidente sobre as operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado.

A referida Emenda Constitucional objetivou aplacar a “guerra fiscal” entre estados da federação e, em suma, equalizar o recolhimento do ICMS entre estados com grande arrecadação deste imposto, em razão da instalação de volume expressivo de empresas em seu território e àqueles outros que não as possuem, mas tem, dentro de si, consumidores finais do mercado de bens e serviços.

Com a criação do DIFAL, inobservada a necessidade da edição de nova lei complementar dispendo sobre suas regras gerais, os estados brasileiros, por intermédio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), estabelecido pela Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, objetivando viabilizar, o quanto antes, a arrecadação do referido tributo, editaram o Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015.

No referido Convênio ICMS nº 93/2015, essencialmente, os estados, por intermédio do CONFAZ, estabeleceram 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, à revelia da edição de lei complementar e passaram, a partir desse momento, a exigir dos contribuintes a arrecadação do DIFAL.

Ocorre que, ao contrário do quanto exigido pelo artigo 146, inciso III, alínea a da Constituição Federal, a regulamentação desta cobrança pelos estados da federação, inclusive pelos estados de São Paulo e de Roraima, não se deu por meio de lei complementar, a qual possui incumbência constitucional para estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Assim, à medida em que os contribuintes foram se deparando com a

exigibilidade destes débitos tributários, estes passaram a questionar a legalidade da referida exação, tendo o Supremo Tribunal Federal se posicionado pela necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da “Diferença de Alíquotas” do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015.

Porém, ao modular os efeitos de sua decisão, o STF fez com que os poderes Executivo e Legislativo federal corressem com a edição, aprovação e promulgação de lei complementar que regesse o tema, editando, ao final, e, portanto, a Lei Complementar nº 190, de 04 de janeiro de 2022 para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte do tributo.

No mesmo sentido adotado pelo ente federal, os estados brasileiros, ao tomarem ciência do que foi decidido pelo egrégio STF, apressaram-se a editar leis e decretos que contemplassem a regulamentação do recolhimento do DIFAL e, com isso, editaram, aprovaram e promulgaram, até mesmo antes da publicação da Lei Complementar nº 190/2022, suas próprias normas sobre o assunto.

Neste cenário, o CONFAZ, aprovou o Convênio ICMS nº 236, de 27 de dezembro de 2021 (publicado em 06 de janeiro de 2022), dispondo sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

A título exemplificativo, o estado do Paraná publicou a Lei nº 20.949, de 31 de dezembro de 2021, isto é, no ano-calendário anterior ao da edição da própria supramencionada Lei Complementar, a fim de regulamentar e, em sua interpretação, poder exigir o DIFAL dos seus contribuintes.

Em direção semelhante, os estados de São Paulo e de Roraima, também editaram suas leis, sendo elas a Lei nº 17.470, de 13 de dezembro de 2021, e a Lei nº 1.608, de 30 de dezembro de 2021, respectivamente, para viabilizar a exigibilidade do DIFAL já no início do ano de 2022.

Ocorre que, nesta angústia arrecadatória, os entes da federação deixaram de observar alguns princípios constitucionais basilares do ordenamento jurídico brasileiro e, especialmente, do direito tributário nacional, sendo eles o da própria legalidade (e da estrita legalidade) e o da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal, além do princípio da segurança jurídica.

Nesse tocante, conforme ensina o professor Paulo de Barros Carvalho, o princípio da legalidade, previsto no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal tem *“influência por todas as províncias do direito positivo brasileiro, não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule”*.

Em linha similar, caminham as palavras do Ministro do STF Gilmar Ferreira Mendes e de Paulo Gustavo Gonet Branco, pois sobre o princípio da legalidade e o aludido artigo 5º, inciso II, da Carta Regente, preceituam que *“a ideia expressa no dispositivo é a de que somente a lei pode criar regras jurídicas (rechtsgesetze), no sentido de interferir na esfera jurídica dos indivíduos de forma inovadora”*.

Ademais, para o supramencionado professor e doutrinador tributário, a estrita legalidade, princípio constitucional tributário, insculpido no artigo 150, da Carta Magna, estabelece que qualquer ente da federação *“somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra matriz de incidência ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei”*.

Importante destacar nesse momento que, muito embora o princípio da legalidade faça alusão à criação de direitos e deveres tão somente por força de lei, tais relações jurídicas devem, também, obedecer a uma determinada ordem lógica e sistemática. Advém desta situação a necessidade de o intérprete da norma observar a hierarquia dela no próprio sistema em que está inserida, fazendo com que haja coerência entre ela e as demais normas, combinando-as sem culminar no rompimento da unicidade do ordenamento jurídico pátrio.

Nesse sentido, cumpre frisar que há unidade no sistema jurídico, devendo a norma, sempre ser validada por outra, imediatamente superior a ela, demonstrando assim a lógica da “pirâmide kelseniana”, a seguir ilustrada, a qual tornou-se vetor axiológico do direito moderno.

FIGURA 1 – Pirâmide de Hans Kelsen



Deste modo, considerando que as leis estaduais ora debatidas foram publicadas, em sua totalidade, no ano de 2021, anteriores, portanto, a própria Lei Complementar nº 190/2022, a qual fora publicada em 05 de janeiro de 2022, constata-se a plausível violação ao ordenamento jurídico brasileiro e, portanto, ao princípio da legalidade, tendo em vista que inexistia a Lei Complementar (imediatamente superior) apta a validar a lei estadual editada, portanto, sem amparo legal.

Por seu turno, ainda há que se destacar provável inobservância de outros dois princípios norteadores do tema em comento, sendo eles os princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal ou noventena, pois, nas palavras do professor, jurista e escritor Paulo de Barros Carvalho, o princípio da anterioridade fixado no artigo 150, inciso III, alínea b, da Constituição, estabelece que *“uma lei instituidora ou majoradora de tributos pode ser aplicada no ano seguinte [...] é suficiente que o diploma legislativo seja publicado no tempo que antecede ao início do exercício financeiro em que se pretenda efetuar a cobrança”*, além de reforçar e implementar o princípio da segurança jurídica que propaga o sentimento de previsibilidade dos efeitos jurídicos da regulação da conduta.

Ainda, o mesmo doutrinador destaca que a anterioridade nonagesimal ou noventa, complementa o resguardo ao contribuinte, trazido pelo princípio da anterioridade contra as providências fiscais tomadas ao final do exercício financeiro, prescrevendo a vedação aos entes da federação de cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, consonante a alínea c, do inciso III, do artigo 150 da Constituição.

Mister salientar, além disso, que o ICMS não figura como uma das exceções a qualquer destas anterioridades, pois excluem-se a alguma delas somente o Imposto de Importação (II); Imposto de Exportação (IE); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Imposto sobre Operações Financeiras (IOF); Imposto Extraordinário; empréstimos compulsórios criados nas hipóteses de calamidade pública ou guerra externa; contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social; Imposto de Renda (IR); Imposto sobre a Propriedade de Veículos automotores (IPVA) e Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Sendo assim, curvando-se aos princípios da anterioridade e da noventena, além de prostar-se em reverência ao princípio da (estrita) legalidade, considerando

que a Lei Complementar nº 190 foi publicada somente no ano financeiro de 2022, inobstante ao fato de que as leis estaduais foram publicadas em 2021, somente no início do ano de 2023, oportunidade em que a Lei Complementar começaria a produzir seus efeitos, as legislações estaduais poderiam permitir e, de fato, exigir o pagamento do DIFAL por seus contribuintes.

## 1.5 PROCEDIMENTO DE COLETA DE EVIDÊNCIAS

Ante o cunho técnico e teórico da presente pesquisa o procedimento de coleta de evidências, tal como já demonstrado anteriormente, dar-se-á mediante a exploração e estudo bibliográfico e legislativo acerca do tema, debruçando-se sobre os aspectos legais inerentes a matéria em estudo, transpassando pelas normas principiológicas, constitucionais, federais e estaduais, bem como observando o posicionamento jurisprudencial e doutrinário sobre assunto.

Ademais, a pesquisa promoverá a conjugação dos dados bibliográficos com os resultados obtidos da análise da empresa paranaense que transaciona com clientes dos estados de São Paulo e de Roraima, não contribuintes do ICMS, apresentando o cenário de sua receita, para o ano de 2022, com a leitura realizada pelos estados na aplicação do DIFAL, isto é, com sua aplicação imediata no referido ano financeiro e àquela derivada do raciocínio e da construção sistemática tecida ao longo deste estudo, demonstrando, ao fim, a possível variação de seu resultado no exercício.

## 2 DESCRIÇÃO DE ANÁLISE DOS DADOS

### 2.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DO ESTUDO

A empresa que fundamentará o presente estudo, é domiciliada no estado do Paraná e trata-se de sociedade desenvolvedora, fabricante e vendedora de equipamentos e acessórios de tecnologia para a captura de imagens, voltados à mobilidade e segurança urbana.

No contexto de suas operações, realiza a venda de mercadorias aos consumidores finais, não contribuintes do ICMS, situados tanto no estado de São Paulo, quanto no estado de Roraima, submetendo-se, portanto, ao recolhimento do

ICMS – DIFAL (diferencial de alíquotas do ICMS), conforme se apresentam nos dados adicionais, em informações complementares das notas fiscais que ela emite e nas próprias Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) pagas.

Destaca-se que por se tratar de organização de desenvolvimento de tecnologia, seus produtos possuem elevado valor agregado, decorrente do fomento à pesquisa e desenvolvimento vinculado a seus bens, sendo qualificada como empresa de médio porte e, ainda, portanto, não obrigada diretamente ao lucro real, vez que sua receita total anual não ultrapassa os R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), conforme exige o artigo 14, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Assim, a empresa, para fins deste estudo, será chamada de “empresa paranaense” e comercializou, em média, nos 12 (doze) meses de 2022, a um único cliente não contribuinte do ICMS, domiciliado no estado de São Paulo, que será identificado como “consumidor paulista”, 100 (cem) aparelhos de monitoramento de tráfego viário, ao mês, a um valor unitário de R\$ 12.573,00 (doze mil, quinhentos e setenta e três reais).

Ainda, neste mesmo período, a “empresa paranaense” vendeu a outro cliente, também não contribuinte do ICMS, porém domiciliado no estado de Roraima, que será designado como “consumidor roraimense”, 50 (cinquenta) destes mesmos aparelhos, com valor unitário idêntico ao de São Paulo e, também, por mês.

Deste modo, ao longo do ano de 2022, a “empresa” vendeu 1.200 (mil e duzentos) aparelhos ao “consumidor paulista” e 600 (seiscentos) aparelhos ao “consumidor roraimense”, totalizando uma receita de R\$ 15.087.600,00 (quinze milhões, oitenta e sete mil e seiscentos reais) e R\$ 7.543.800,00 (sete milhões, quinhentos e quarenta e três mil e oitocentos reais), de cada um dos clientes, respectivamente, já incluídos, nestes montantes todos os impostos e custos incidentes sobre a operação, especialmente o ICMS - DIFAL.

## 2.2 O IMPACTO DO DIFAL NA EMPRESA EM ESTUDO

Consonante aos dados básicos apresentados sobre a “empresa paranaense”, passa-se a analisar o impacto direto da incidência do ICMS – DIFAL

sobre as suas operações interestaduais com os clientes “consumidor paulista” e “consumidor roraimense”.

Conforme assentado anteriormente, ao comercializar com o “consumidor paulista”, no ano de 2022, 1.200 (mil e duzentos) aparelhos de monitoramento de tráfego, a “empresa paranaense” auferiu receita bruta de R\$ 15.087.600,00 (quinze milhões, oitenta e sete mil e seiscentos reais).

Nestas operações, além do recolhimento do ICMS em operações interestaduais, a uma alíquota de 12% (doze por cento) ao estado do Paraná, na forma do artigo 18, inciso I, do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Paraná (RICMS/PR), a “empresa paranaense” desembolsou, também, o DIFAL, considerando a alíquota interna do ICMS em São Paulo de 18% (dezoito por cento), conforme o artigo 52, inciso I, da Lei Estadual que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS do Estado de São Paulo (RICMS/SP), subtraindo dela a alíquota para operações interestaduais de 12% (doze por cento).

Desta forma, tem-se que, no ano de 2022, a “empresa paranaense” vendeu ao “consumidor paulista” um total de R\$ 15.087.600,00 (quinze milhões, oitenta e sete mil e seiscentos reais), do qual 12% (doze por cento) foi pago a título de ICMS ao estado do Paraná e um adicional de 6% (seis por cento) relativo ao DIFAL para o estado de São Paulo.

Neste sentido, a cada venda de unidade da mercadoria a R\$ 12.573,00 (doze mil, quinhentos e setenta e três reais), 12% (doze por cento) deste montante, isto é, R\$ 1.508,76 (mil quinhentos e oito reais e setenta e seis centavos), refere-se ao ICMS devido ao estado de origem, enquanto um adicional de 6% (seis por cento), ou seja, R\$ 754,38 (setecentos e cinquenta e quatro reais e trinta e oito centavos) foi devido ao estado de destino, a título do DIFAL.

Sendo assim, ao longo do ano de 2022, com a comercialização de 1.200 (mil e duzentas) unidades do produto ao “contribuinte paulista”, foi arrecadado R\$ 1.810.512,00 (um milhão, oitocentos e dez mil, quinhentos e doze reais) aos cofres paranaenses, enquanto outros R\$ 905.256,00 (novecentos e cinco mil, duzentos e

cinquenta e seis reais), foram destinados às contas do estado paulista, por força do ICMS – DIFAL.

Noutra senda, na operação entrelaçada com o “consumidor roraimense” no ano de 2022, com a venda de 600 (seiscentos) aparelhos de monitoramento de tráfego, a “empresa paranaense” auferiu receita bruta de R\$ 7.543.800,00 (sete milhões, quinhentos e quarenta e três mil e oitocentos reais).

Tal qual a operação com o “consumidor paulista”, a “empresa paranaense” recolheu o ICMS a uma alíquota de 12% (doze por cento) ao estado do Paraná, enquanto dispendeu a diferença de alíquota, tendo por base a alíquota interna do ICMS em Roraima de 17% (dezessete por cento), consonante ao artigo 46, inciso I, alínea d, da Consolidação e regulamentação da legislação pertinente ao "Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS (RICMS/RR), reduzindo dela a alíquota para operações interestaduais de 12% (doze por cento).

Deste modo, no ano-calendário de 2022, a “empresa paranaense” vendeu ao “consumidor roraimense” um total de R\$ 7.543.800,00 (sete milhões, quinhentos e quarenta e três mil e oitocentos reais), do qual 12% (doze por cento) foi pago a título de ICMS ao estado do Paraná e um adicional de 5% (cinco por cento) relativo ao DIFAL ao estado de Roraima.

Portanto, a cada venda de unidade da mercadoria a R\$ 12.573,00 (doze mil, quinhentos e setenta e três reais), de mesmo modo que em São Paulo, 12% (doze por cento) deste montante, isto é, R\$ 1.508,76 (mil quinhentos e oito reais e setenta e seis centavos), refere-se ao ICMS devido ao estado de origem (Paraná), enquanto um adicional de 5% (cinco por cento), ou seja, R\$ 628,65 (seiscentos e vinte e oito reais e sessenta e cinco centavos) foi devido ao estado de destino (Roraima), a título do DIFAL.

Isto posto, ao longo do ano de 2022, com a comercialização de 600 (seiscentas) unidades do produto ao “contribuinte roraimense”, foi arrecado R\$ 905.256,00 (novecentos e cinco mil, duzentos e cinquenta e seis reais) pelo fisco paranaense, enquanto outros R\$ 377.190,00 (trezentos e setenta e sete mil, cento e noventa reais), foram recolhidos ao estado de Roraima, por força do Diferencial de Alíquota.

Portanto, verifica-se que somente nestas operações, em que a “empresa paranaense” comercializou, apenas, 1.800 (mil e oitocentas) unidades de seu produto, com alto valor agregado, para fora dos limites territoriais do estado do Paraná, limitados a 02 (dois) outras unidades da federação (São Paulo e Roraima), houve um dispêndio de R\$ 1.282.446,00 (um milhão, duzentos e oitenta e dois mil, quatrocentos e quarenta e seis reais) a título de ICMS – DIFAL, isso sem levar-se em consideração o ICMS recolhido em patamar de R\$ 2.715.768,00 (dois milhões, setecentos e quinze mil, setecentos e sessenta e oito reais).

Aliás, deve-se frisar, novamente, que dentro desta operação já estão inclusos todos os custos da operação, tais como despesas com o fretamento e outros impostos incidentes sobre ela, como, por exemplo, mas não se limitando ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Assim, verifica-se que somente a título de ICMS, aqui contemplada a alíquota interestadual e o diferencial de alíquota, foram dispendidos R\$ 3.998.214,00 (três milhões, novecentos e noventa e oito mil, duzentos e quatorze reais), equivalente a 17,67% (dezessete inteiros e sessenta e sete centésimos por cento) da receita bruta obtida.

### 2.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS A LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO

O que se pode observar da aplicação do DIFAL ao longo do ano de 2022 é que este gera uma carga tributária ainda maior ao contribuinte, neste caso, à “empresa paranaense” que, ao longo de um exercício financeiro, recolheu R\$ 1.282.446,00 (um milhão, duzentos e oitenta e dois mil, quatrocentos e quarenta e seis reais) a título de ICMS – DIFAL, equivalente a 6,44% (seis inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento) da receita bruta obtida na venda para, apenas, 02 (dois) clientes fora de seu estado de origem ou correspondente a 32,08% (trinta e dois inteiros e oito centésimos por cento) do que pagou a título de ICMS.

Com isso, pode-se inferir que a correta aplicação do ICMS – DIFAL nas operações de uma empresa que comercialize bens a consumidores finais não contribuintes do ICMS fora do seu estado de origem, pode, independentemente de seu porte, alterar, sobremaneira, a sua receita.

Pois dos resultados obtidos anteriormente, permite-se vislumbrar de maneira sucinta e objetiva o impacto ocasionado pela incidência do DIFAL nas operações

de venda a outras unidades da federação, vez que o Diferencial de Alíquota pode variar de acordo com o estado de destino, como, exemplificativamente, de 5% (cinco por cento) à 6% (seis por cento) no caso em comento.

Cumpre salientar, ainda, que não só os custos com o imposto particularmente dito (DIFAL) oneram a atividade do contribuinte, mas as próprias despesas com pessoal e tempo para identificar e viabilizar o recolhimento do Diferencial de Alíquota sobrecarregam a empresa que, muitas das vezes, vê-se obrigada a contratar mais funcionários e, até mesmo, consultores externos para promover o ajuste necessário as normas tributárias federais e estaduais, além de, sempre, avaliar a sua legalidade.

Nesta senda, tal como asseverado outrora, diante de sua ânsia arrecadatória, as unidades da federação à revelia de princípios constitucionais e constitucionais tributários fundamentais do ordenamento jurídico brasileiro e, por consequência, do próprio direito tributário pátrio, editaram normas ao arrepio da lei e de sua unidade principiológica e sistemática.

Por esse ângulo, o jurista Miguel Reale, sustenta que o método interpretativo lógico-sistemático da norma, formado no período da Revolução Francesa com a Escola da Exegese, visa à verificação da coesão entre a norma jurídica e o sistema com o qual o texto faz relação, ou seja, a ligação entre a norma e o todo.

Dessa forma, para a validade da norma, especialmente, para aquela que cria ou majora tributos, deve-se obedecer a uma determinada ordem ou hierarquia de normas no próprio sistema em que está inserida, criando coerência entre elas e justificando a sua razão de existir.

Conforme já demonstrado anteriormente, a edição do Convênio ICMS nº 93/2015 pelo CONFAZ, com base, tão somente, na Emenda Constitucional nº 87/2015, culminou na edição de leis estaduais que foram, todas, declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ante a ausência de lei complementar para regular as premissas básicas da aludida Emenda.

Consonante ao que também já foi argumentado, a Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso III, alínea a, exige para a regulamentação da cobrança do DIFAL pelos estados da federação, inclusive pelos estados de São Paulo e de Roraima, que esta se dê por meio de lei complementar, pois é dotada de poder para estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Porém, mesmo diante da recente decisão da corte suprema brasileira, os estados quedaram a incorrer em erro similar ao que outrora cometeram, pois certos da edição de nova lei complementar versando sobre o tema (Lei Complementar nº 190/2022), editaram e publicaram leis estaduais antes mesmo da publicação da lei norteadora.

No mesmo sentido do que foi tratado logo acima, salienta-se que deve existir unicidade entre as normas que estão dentro do ordenamento jurídico brasileiro, até mesmo para que se crie segurança jurídica aos contribuintes. Assim, não pode uma norma hierarquicamente inferior ser publicada e passar a produzir efeitos, antes mesmo da norma superior ganhar vida por intermédio de sua publicação nos canais oficiais.

Preocupados com a possibilidade de não poder arrecadar imediatamente o ICMS – DIFAL dos contribuintes, vez que se trata de grande fonte de renda aos estados, estes entes da federação, buscando observar, os princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal, mesmo que de modo inadequado, publicaram, ainda em 2021, suas leis e decretos tratando do assunto para, logo em seguida, verem, no seu entendimento, suprida a anterioridade e já nos meses iniciais de 2022, também vislumbrarem o transcurso da exigência da anterioridade nonagesimal.

Entretanto, diante da ausência de publicação da Lei Complementar nº 190/2022, no ano de 2021, verifica-se que os atos perpetrados pelos estados da federação, especialmente neste estudo, os ora analisados de São Paulo e Roraima, padecem de vícios insanáveis que os tornaram incapazes de produzir efeitos já em 2022.

Nas palavras do supracitado doutrinador Paulo de Barros Carvalho, o princípio da legalidade, contemplado logo no início da Constituição Regente, em seu artigo 5º, inciso II, influencia *“todas as províncias do direito positivo brasileiro, não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule”*.

Aliás, continua o referido Professor de direito tributário, sobre a estrita legalidade, marcada no artigo 150, da Carta Magna, ao enfatizar que *“somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra matriz de incidência ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei”*.

Por conseguinte, ainda nas palavras de Carvalho, o princípio da anterioridade, verificável no artigo 150, inciso III, alínea b, da Constituição, aduz que *“uma lei instituidora ou majoradora de tributos pode ser aplicada no ano seguinte”* e que *“é suficiente que o diploma legislativo seja publicado no tempo que antecede ao início do exercício financeiro em que se pretenda efetuar a cobrança”*.

Porém, o mesmo jurista ressalva, bem como ressalta a necessidade de complementar a defesa do contribuinte, o que é feito pela anterioridade nonagesimal, para conter as providências fiscais tomadas ao final do exercício financeiro, fazendo com que estados possam cobrar tributos somente após decorridos, ao menos, 90 (noventa) dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, na forma da alínea c, do inciso III, do artigo 150, da Constituição.

Do caso ora em estudo, verifica-se que não há só o descompasso, mas, também, o desrespeito ao que fora trazido e apresentado acima, pois, de acordo com os artigos constitucionais que definem os princípios regentes da atividade tributária, alhures elencados, as normas estaduais não poderiam ser editadas e publicadas antes da Lei Complementar que regulava o tema e, menos ainda, poderiam produzir seus efeitos, enquanto a norma hierarquicamente superior também não passasse a surtir resultados.

Verdadeiramente, a Lei Complementar nº 190/2022, considerando que fora publicada no dia 05 de janeiro de 2022, somente poderia produzir efeitos no próximo ano financeiro, isto é, apenas, em 2023, em respeito ao princípio da anterioridade e, deste modo, as leis estaduais que dispõem sobre a arrecadação do DIFAL também, em reverência aos princípios da legalidade, da estrita legalidade e da segurança jurídica, vez que procedendo de maneira diferente, flagrante seria a violação ao ordenamento jurídico brasileiro.

Ademais, mesmo que publicada ao final de 2021 a Lei Complementar, os seus efeitos e, portanto, a arrecadação do referido imposto, somente poderiam ocorrer passados, ao menos, 90 (noventa) dias de sua publicação, haja vista que o ICMS não figura como uma das exceções ao princípio da anterioridade e da noventena.

Sendo assim, em observância aos princípios supramencionados, considerando que a Lei Complementar nº 190/2022 foi publicada somente no ano de 2022, inobstante ao fato de que as leis estaduais foram publicadas em 2021, apenas

no início ano financeiro de 2023, a referida Lei Complementar poderia começar a produzir seus efeitos e, portanto, permitir que o DIFAL fosse exigido pelos estados da federação.

Com isso, demonstra-se a seguir o impacto financeiro suportado pela “empresa paranaense” ao arrecadar o DIFAL em suas operações no ano financeiro de 2022, presumindo-se que o tributo foi exigido de maneira ilegal desde o primeiro dia do fatídico exercício, apresentando, também, a economia tributária ao seu caixa, caso não houvesse a cobrança ora comentada, ao se observar a legislação pertinente sobre o assunto, bem como os princípios norteadores das práticas de exação.

QUADRO 1 – DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO - CONSUMIDOR PAULISTA

<b>DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO - VENDAS AO CONSUMIDOR PAULISTA - 2022</b>			
<b>COM O IMPACTO DO DIFAL</b>	<b>R\$</b>	<b>SEM O IMPACTO DO DIFAL</b>	<b>R\$</b>
<b>(+) RECEITA BRUTA DE VENDA</b>		<b>(+) RECEITA BRUTA DE VENDA</b>	
(+) Vendas de Mercadorias	R\$15.087.600,00	(+) Vendas de Mercadorias	R\$15.087.600,00
<b>(-) DEDUÇÕES</b>		<b>(-) DEDUÇÕES</b>	
(-) ICMS sobre a Venda - 12%	-R\$1.810.512,00	(-) ICMS sobre a Venda - 12%	-R\$1.810.512,00
		(-) ICMS - DIFAL sobre a Venda - 6%	-R\$905.256,00
<b>(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA</b>	<b>R\$13.277.088,00</b>	<b>(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA</b>	<b>R\$12.371.832,00</b>
<b>IMPACTO NA RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA:</b>			-R\$905.256,00
<b>IMPACTO EM TERMOS PERCENTUAIS:</b>			-6,82%

Deste modo, conforme já mencionado anteriormente, observa-se que a “empresa paranaense” ao contribuir com o DIFAL ao longo do ano de 2022 ao estado de São Paulo aumentou os seus custos em R\$ 905.256,00 (novecentos e seis mil, duzentos e cinquenta e seis reais), o que seria equivalente a 6,82% (seis inteiros e oitenta e dois centésimos por cento) da receita obtida na venda de 1.200 (mil e duzentas) unidades de seu produto ao cliente paulista e consumidor final não contribuinte do ICMS.

QUADRO 2 – DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO - CONSUMIDOR RORAIMENSE

<b>DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO - VENDAS AO CONSUMIDOR RORAIMENSE - 2022</b>			
<b>COM O IMPACTO DO DIFAL</b>	<b>R\$</b>	<b>SEM O IMPACTO DO DIFAL</b>	<b>R\$</b>
<b>(+) RECEITA BRUTA DE VENDA</b>		<b>(+) RECEITA BRUTA DE VENDA</b>	
(+) Vendas de Mercadorias	R\$7.543.800,00	(+) Vendas de Mercadorias	R\$7.543.800,00
<b>(-) DEDUÇÕES</b>		<b>(-) DEDUÇÕES</b>	
(-) ICMS sobre a Venda - 12%	-R\$905.256,00	(-) ICMS sobre a Venda - 12%	-R\$905.256,00
		(-) ICMS - DIFAL sobre a Venda - 5%	-R\$377.190,00
<b>(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA</b>	<b>R\$6.638.544,00</b>	<b>(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA</b>	<b>R\$6.261.354,00</b>
<b>IMPACTO NA RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA:</b>		-R\$377.190,00	
<b>IMPACTO EM TERMOS PERCENTUAIS:</b>		-5,68%	

Por sua vez, na segunda transação, a “empresa paranaense” recolheu a título de DIFAL, no ano de 2022, ao estado de Roraima, o equivalente a R\$ 377.190,00 (trezentos e setenta e sete mil, cento e noventa reais), correspondente a 5,68% (cinco inteiros e sessenta e oito centésimos por cento) da receita da operação de venda de 600 (seiscentos) de seus bens produzidos ao cliente e consumidor final não contribuinte do ICMS.

QUADRO 3 – DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO – AMBOS CONSUMIDORES

<b>DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO - VENDAS AOS CONSUMIDORES</b>			
<b>COM O IMPACTO DO DIFAL</b>	<b>R\$</b>	<b>SEM O IMPACTO DO DIFAL</b>	<b>R\$</b>
<b>(+) RECEITA BRUTA DE VENDA</b>		<b>(+) RECEITA BRUTA DE VENDA</b>	
(+) Vendas de Mercadorias	R\$22.631.400,00	(+) Vendas de Mercadorias	R\$22.631.400,00
<b>(-) DEDUÇÕES</b>		<b>(-) DEDUÇÕES</b>	
(-) ICMS sobre a Venda - 12%	-R\$2.715.768,00	(-) ICMS sobre a Venda - 12%	-R\$2.715.768,00
		(-) ICMS - DIFAL sobre a Venda – 5 e 6%	-R\$1.282.446,00
<b>(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA</b>	<b>R\$19.915.632,00</b>	<b>(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA</b>	<b>R\$18.633.186,00</b>
<b>IMPACTO NA RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA:</b>		R\$1.282.446,00	
<b>IMPACTO EM TERMOS PERCENTUAIS:</b>		-6,44%	

Assim, ao total, verifica-se que há, efetivamente, o impacto negativo nos caixas da “empresa paranaense”, equivalente a R\$ 1.282.446,00 (um milhão, duzentos e oitenta e dois mil, quatrocentos e quarenta e seis reais) ou 6,44% (seis inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento) a título de pagamento do DIFAL aos estados de São Paulo e Roraima.

### **3 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Diante de todo o conteúdo exposto no presente estudo, após a análise do DIFAL sob o prisma do ordenamento jurídico brasileiro, especialmente à luz dos princípios constitucionais e constitucionais tributários da legalidade, da estrita legalidade, da segurança jurídica, da anterioridade e da anterioridade nonagesimal é possível concluir, diante da provável ilegalidade das normas estaduais e, portanto, da exigência do aludido tributo, que o impacto causado nas finanças de uma empresa ao longo do ano de 2022 pode modificar, consideravelmente, a sua receita líquida operacional.

No caso das operações de venda interestadual realizadas pela empresa, tão somente com um cliente de cada um dos 02 (dois) estados da federação (São Paulo e Roraima) analisados, foi possível verificar que houve um custo adicional, equivalente a 6,82% (seis inteiros e oitenta e dois centésimos por cento) da receita ao consumidor final não contribuinte do ICMS no estado de São Paulo, enquanto, identificou-se o incremento de 5,68% (cinco inteiros e sessenta e oito centésimos por cento) de custos na venda ao cliente não contribuinte do ICMS em Roraima.

Deste modo, tem-se que o manejo apressado, e passível de ilegalidade, de normas, ao arrepio da lei, pode, por um lado, promover o imediato abastecimento dos cofres públicos das unidades federadas relacionadas as operações de venda, porém também causar relevante prejuízo aos caixas da empresa que poderia reverter tais montantes a programas de pesquisa e desenvolvimento, bem como à capacitação de funcionários e, até mesmo, projetos sociais, colaborando com o desenvolvimento econômico, não só de sua localidade, mas também de sua região e, porque não, do país.

Entretanto, o mais provável a se verificar é a continua judicialização do tema, dispendendo tempo, força de trabalho e valores, tal como se arrastou o tema desde a edição da Emenda Constitucional nº 87/2015, passando pelo Convênio ICMS nº

93/2015 do CONFAZ e das leis e decretos estaduais sobre o assunto, até culminar com a prolação de acórdão pelo Supremo Tribunal Federal sobre a ilegalidade dos atos.

Sendo assim, se observadas as normas jurídicas, não apenas sobre o DIFAL, mas também aquelas que o regem, haveria uma satisfatória e adequada coleta do referido imposto, sem a necessidade de questionamentos administrativos e judiciais sobre ao assunto, além de permitir o desenvolvimento saudável das atividades empresariais que já são fortemente impactadas por tributos, situação que permitiria, até mesmo, a redução dos custos que são, via de regra, repassados ao consumidor final.

## REFERÊNCIAS

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet e MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2014

BRASIL, Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Senado Federal, 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em: 01 ago. 2023.

BRASIL, Emenda Constitucional 87, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte 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. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm)>. Acesso em: 02 ago. 2023.

BRASIL, Lei Complementar 24, de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp24.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm)>. Acesso em: 02 ago. 2023.

BRASIL, Lei Complementar 190, de 04 de janeiro de 2022. Altera a Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a 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. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp190.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm)>. Acesso em: 01 ago. 2023.

BRASIL, Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, DF, 1998. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9718compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm)>. Acesso em: 03 ago. 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Repercussão Geral, Tema 1.093, Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015. Relator: Ministro Marco Aurélio. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5994076&numeroProcesso=1287019&classeProcesso=RE&numeroTema=1093>>. Acesso em: 01 ago 2023.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 1287019/DF – Distrito Federal. Recorrente: MadeiraMadeira Comércio Eletrônico S/A e Outros, Recorrido: Distrito Federal. Relator: Ministro Dias Toffoli. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 25 de maio de 2021. Disponível em:

<[https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%201287019%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%201287019%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true)>. Acesso em: 01 ago. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CONFAZ (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. Disponível em

<[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15)> Acesso em: 01 ago. 2023).

CONFAZ (Brasil). Convênio ICMS 236, de 27 de dezembro de 2021. 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. Disponível em

<[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV236\\_21](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV236_21)> Acesso em: 02 ago. 2023).

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão. Dominação**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007

KELSEN, Hans, **Teoria Pura do Direito**. 8 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010

PARANÁ, Decreto 7.871, de 29 de novembro de 2017. Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Paraná. Curitiba, Paraná. 2017. Disponível em:

<<https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201707871.pdf>>. Acesso em: 03 ago. 2023.

PARANÁ, Lei 20.949, de 31 de dezembro de 2021. Altera a Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996, que dispõe sobre o ICMS, com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º da Constituição Federal, e na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996. Curitiba, Paraná. 2021. Disponível em:

<<https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/107202120949.pdf>>. Acesso em: 02 ago. 2023.

REALE, Miguel, **Lições Preliminares de Direito**. 27 ed. São Paulo: Saraiva: 2002. p. 277.

RORAIMA, Decreto 4.335-E, de 03 de agosto de 2001. Consolidação e regulamentação da legislação pertinente ao "Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e da outras providências. Boa Vista, Roraima. 2001. Disponível em: <<https://homolsite.sefaz.rr.gov.br/cidadao/downloads/category/494-03-regulamento-de-icms-decreto-4-335-01-atualizado-ate-janeiro-2021>>. Acesso em: 04 ago. 2023.

RORAIMA, Lei 1.608, de 30 de dezembro de 2021. Altera a Lei nº 59 de 28 de dezembro de 1993, para regulamentar a 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. Boa Vista, Roraima. 2021. Disponível em: <<https://www.tjrr.jus.br/legislacao/index.php/leis-ordinarias/150-leis-ordinarias-2021/2035-lei-n-1608-de-30-de-dezembro-de-2021#:~:text=Altera%20a%20Lei%20n%C2%BA%2059,destinadas%20a%20consumidor%20final%20n%C3%A3o>>. Acesso em: 02 ago. 2023.

SÃO PAULO, Lei 6.374, de 01 de março de 1989. Lei Estadual que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. São Paulo, São Paulo. 1989. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/textoricms.aspx>>. Acesso em: 03 ago. 2023

SÃO PAULO, Lei 17.470, de 13 de dezembro de 2021. Altera a Lei n.º 6.374, de 1º de março de 1989, que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS. São Paulo, São Paulo. 2021. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Lei-17470-de-2021.aspx>>. Acesso em: 02 ago. 2023.