



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
ARTIGO CIENTÍFICO

**ASPECTOS DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL)
INCIDENTE NO ESTADO DE GOIÁS
HISTÓRIA, APLICAÇÃO E (IN)CONSTITUCIONALIDADE**

ORIENTANDO (ª) – GABRIEL SOARES DE SOUZA
ORIENTADOR – PROFESSOR MESTRE EURIPEDES CLEMENTINO R. JUNIOR

GOIÂNIA-GO
2022

GABRIEL SOARES DE SOUZA

**ASPECTOS DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL)
INCIDENTE NO ESTADO DE GOIÁS
HISTÓRIA, APLICAÇÃO E (IN)CONSTITUCIONALIDADE**

Artigo Científico apresentado à disciplina Trabalho de Curso I, da Escola de Direito e Relações Internacionais, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC-GOIÁS), orientado pelo professor, mestre, EURIPEDES CLEMENTINO R. JUNIOR

GOIÂNIA-GO

2022

GABRIEL SOARES DE SOUZA

**ASPECTOS DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL)
INCIDENTE NO ESTADO DE GOIÁS
HISTÓRIA, APLICAÇÃO E (IN)CONSTITUCIONALIDADE**

Data da Defesa: ____ de _____ de _____

BANCA EXAMINADORA

Orientador (a): Prof. (a): Titulação e Nome Completo

Nota

Examinador (a) Convidado (a): Prof. (a): Titulação e Nome Completo

Nota

“Se mil homens se recusassem a pagar seus impostos este ano, esta não seria uma medida violenta e sangrenta, como seria a de pagá-los e permitir ao Estado cometer violências e derramar sangue inocente.”

Henry David Thoreau

SUMÁRIO

RESUMO	6
INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO 1 - HISTÓRIA DO DIFERENCIAL DE ALICOTAS	
1.1. O QUE É DIFAL.....	9
1.2. CRIAÇÃO DO DIFAL.....	10
1.3. REGRA DE TRANSIÇÃO DIFAL.....	11
CAPÍTULO 2 – INCONSTITUCIONALIDADES OCORRIDAS EM ANOS DE 2021 E ANTERIORES (EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR)	
2.1. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146, I e III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	13
2.2. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 155, § 2º, XII, ALÍNEAS “A”, “D”, e “I”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	15
CAPÍTULO 3 – PROMUGAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022	
3.1. REGULAMENTAÇÃO DO DIFAL EM 2022.....	17
3.2. DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFAL NO ANO DE 2022.....	18
CONCLUSÃO	20

**ASPECTOS DA COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL)
INCIDENTE NO ESTADO DE GOIÁS
HISTÓRIA, APLICAÇÃO E (IN)CONSTITUCIONALIDADE**

Gabriel Soares de Souza¹

O presente artigo científico visa apresentar o DIFAL, diferença de alíquota do ICMS, que fora criado com a intenção de tornar essa arrecadação mais justa entre os Estados, aplicando um índice em transações interestaduais que envolva compra de produtos. Explicar sua história, aplicação e (in)constitucionalidade incidentes sobre as empresas no Estado de Goiás. O qual se deu, no Estado em foco por meio do decreto Nº 9.104, DE 05 DE DEZEMBRO DE 2017, editado pelo poder executivo, sendo uma afronta ao princípio da legalidade estrita previsto no art. 150, I da Constituição Federal, sendo as únicas exceções encontradas em âmbito federal como, II, IE, IPI, IOF e CIDE sobre combustíveis.

Palavras-chave: ICMS. Diferencial de alíquotas. Princípio da Legalidade. Lucro real. Lucro presumido.

¹Graduando em Direito.

**ASPECTS OF THE COLLECTION OF THE DIFFERENTIAL RATES (DIFAL)
INCIDENT IN THE STATE OF GOIÁS
HISTORY, APPLICATION AND (IN)CONSTITUTIONALITY**

This scientific article aims to present the DIFAL, the difference in the ICMS rate, which was created with the intention of making this collection fairer between the states, applying an index in interstate transactions involving the purchase of products. Explain its history, application and (un)constitutionality on companies in the State of Goiás edited by the executive power, being an affront to the principle of strict legality provided for in art. 150, I of the Federal Constitution, the only exceptions found at the federal level, such as, II, IE, IPI, IOF and CIDE on fuels.

Key: ICMS. Rate differential. Principle of Legality. Real profit. Presumed profit.

INTRODUÇÃO

O presente artigo ambiciona uma discussão acerca da história da cobrança do diferencial de alíquotas no ICMS (DIFAL-ICMS) no Estado de Goiás, tributo incidente sobre as empresas que realizam operações interestaduais com mercadorias e demais produtos e serviços nos quais incidem tal tributo, visando abordar a sua (in)constitucionalidade e aplicação.

O Diferencial de alíquotas, DIFAL, é um tributo atrelado ao ICMS, sendo este último imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) é de competência dos Estados e do Distrito Federal, tendo sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996, apelidada de Lei Kandir.

O DIFAL trata-se de um imposto estadual que visa, em teoria, diminuir as distorções de arrecadações entre Estados, principalmente nos casos de compras realizadas em meio online destinadas ao consumidor final, como, por exemplo, o e-commerce.

Hoje, no Brasil, vigoram atualmente quatro tipos de regimes de apuração tributária: I) Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; II) Lucro Presumido concebido pela Lei nº 12.973, de 2014; III) Lucro Real originado da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 e até mesmo o Lucro Arbitrado, utilizado em evasões fiscais, criado pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Este artigo visa atuar enfatizando o regime de lucro presumido e no de lucro real, é necessária uma discussão nas leis nº 12.973, de 2014 e a de nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, as quais instituíram tais regimes tributários, respectivamente.

O objetivo é analisar a constitucionalidade do decreto Nº 4852 DE 29/12/1997 do Estado de Goiás e suas alterações posteriores, relativas ao Diferencial de Alíquotas, examinando se a norma extrapola a autorização constitucional sobre o alcance da cobrança do diferencial de alíquotas.

CAPÍTULO 1

HISTÓRIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS

1.1. O QUE É DIFAL

O DIFAL ou Diferencial de alíquota do ICMS tem o objetivo de dividir a carga tributária entre os Estados. O Estado onde a mercadoria vai sair (Estado de origem) e o Estado onde ela vai chegar (Estado destino) realizam a divisão da carga tributária.

1.2. CRIAÇÃO DO DIFAL

O DIFAL foi criado em 2015 por meio da Emenda Constitucional 87 de 2015, entrando em vigor em 1º de janeiro de 2016 que alterou os regramentos do ICMS e ajustado por meio do Convênio ICMS 93/2015.

O Diferencial de alíquota do ICMS surgiu por conta do grande crescimento de vendas pela internet por comércios digitais, antes a arrecadação era gerada somente para o Estado de origem da mercadoria, mas isso mudou em 2015 com a chegada do DIFAL.

Antes do ajuste no DIFAL, o ICMS ficava dentro do Estado onde a empresa vendedora estava localizada, sendo recolhido somente no estado produtor, tendo como exemplo motivador maior as empresas de e-commerce, as quais em sua maioria se localizam nos Estados de São Paulo, o qual também possui o maior número de indústrias no país, segundo o Portal da Indústria, vinculado ao sistema “S”, e no do Rio de Janeiro, o qual mesmo tendo o consumidor final do produto em um Estado diverso deste ficava com total arrecadação do ICMS.

Assim, o constituinte derivado reformador optou pela criação do Diferencial de Alíquota do ICMS o qual passou a ser aplicado para que o valor pertinente a esse tributo fosse partilhado entre o Estado de origem do produto ou serviço e pelo Estado de destino.

A partir de então o Art. 1º Os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 155.....

§ 2º.....

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;

a) (revogada);

b) (revogada);

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;

1.3. REGRA DE TRANSIÇÃO DIFAL

Para fazer esse ajuste de maneira gradual, foi determinado um período de transição entre 2016 e 2018, que abrangeu todos os estados do Brasil e o Distrito Federal.

O processo de instituição do DIFAL aconteceu da seguinte maneira:

Ano	Estado de origem	Estado de destino
2015	80%	20%
2016	60%	40%
2017	40%	60%
2018	20%	80%
a partir de 2019	-	100%

Posto isso, dessa forma o Art. 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passou a vigorar acrescido do seguinte art. 99 “Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro

Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

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

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

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

IV – para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V – a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.”

É fundamental deixar claro que essa tabela é válida para transações nas quais o comprador não é contribuinte do ICMS.

No DIFAL antes do Convênio 93/2015, que alterou a Lei Kandir, apenas para operações interestaduais nas quais o consumidor final também era contribuinte do ICMS, exemplo: uma empresa da Bahia adquire um maquinário de uma empresa de São Paulo. Para uma o ICMS desse produto é de 12% e para outra de 7%.

No caso mencionado acima, o comprador pagava apenas a diferença de 5% ao contabilizar o novo bem na sua empresa. Após o Convênio 93/2015, o DIFAL passou a ser aplicável a todas as operações interestaduais, incluindo as operações nas quais o comprador não é contribuinte do ICMS. No caso, o DIFAL incide no momento da emissão da nota fiscal.

1.4. COMO SE DAVA O CÁLCULO DO DIFAL EM 2021 E ANOS ANTERIORES

Calcular o Diferencial de Alíquota do ICMS consiste em encontrar o valor de diferença entre a alíquota interestadual e a interna desse imposto.

No caso, as alíquotas interestaduais funcionam da seguinte forma:

7% para o Espírito Santo e Estados da região norte, nordeste e centro-oeste;

12% para os estados da região sul e sudeste (exceto o Espírito Santo).

Com esse percentual em mãos, é preciso conhecer também os valores praticados internamente por cada Estado. Para isso, é preciso consultar a tabela utilizada por cada região. Para ficar mais claro, veja este exemplo de como se calcula o Diferencial de Alíquota do ICMS, em 2021, em caso de vendas a não contribuinte do imposto:

Valor do produto: R\$ 100
Estado de origem: São Paulo
Estado de destino: Rio de Janeiro
Alíquota do ICMS estado de origem: 12%
Alíquota do ICMS estado de destino: 18%
ICMS estado de origem: $R\$ 100 \times 12\% = R\$ 12$
ICMS estado de destino: $R\$ 100 \times 18\% = R\$ 18$
Valor final do DIFAL: R\$ 6

No entanto, é preciso considerar, também, que nesse cálculo pode incidir o valor pertencente ao Fundo de Combate à Pobreza - PROTEGE, sendo no Estado de Goiás o PROTEGE Goiás, se dando esse um acréscimo ao ICMS em alguns produtos. Tendo como objetivo de o Estado recebedor utilizar tais recursos em ações e programas públicos voltados para o combate da desnutrição, melhora das condições habitacionais, de saúde e de educação.

CAPÍTULO 2

INCONSTITUCIONALIDADES OCORRIDAS NO ANO DE 2021 E ANTERIORES (EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR)

2.1. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146, I e III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Primeiramente, cumpre destacar que o Supremo Tribunal Federal - STF, quando do julgamento do RE nº 580.903, já reconheceu que a instituição do Diferencial de Alíquotas depende de Lei Complementar

Na ocasião (abril de 2015), o STF considerou que a instituição de DIFAL de ICMS somente poderia ser veiculada por lei estadual se tal hipótese de incidência estivesse previamente prevista em lei complementar.

No caso concreto, a Suprema Corte reconheceu que a Lei Complementar nº 87/1996 não contém previsão de incidência de DIFAL e, por essa razão, declarou inconstitucional a lei instituída pelo Estado do Paraná que previa a incidência do imposto, ressaltando-se que:

“A instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar”.

Com efeito, cumpre destacar trecho do voto do Ministro Roberto Barroso, o relator do caso, o qual destaca que a existência de previsão constitucional não é suficiente para que o Estado exija o tributo do contribuinte, bem como que a Lei Complementar nº 87/1996 (“Lei Kandir”) não traz as previsões necessárias para exigência do DIFAL:

“1. É certo que a Constituição Federal prevê a cobrança da diferença de alíquota em favor do Estado de destino nas operações interestaduais. Todavia, a existência de previsão constitucional não basta para que o legislador estadual possa fazer incidir o imposto nas aquisições de bens para o ativo fixo e material para uso e consumo do estabelecimento.

2. A Lei Complementar nº 87/1996, ao cuidar do momento da consumação do fato gerador do imposto, não cogitou do diferencial de alíquotas. Tal hipótese de incidência foi prevista pelo Convênio nº 66/1988, mas não foi confirmada pela norma geral. Nos termos do art. 34, § 8º, do ADCT, o Convênio do Confaz não poderia prever uma nova materialidade para o ICMS, inovando com relação aos fatos imponíveis já previstos.”

(STF, Ag.Reg. no RE nº 580.903/PR, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 28/04/2015).

(Grifou-se).

Não restam dúvidas, portanto, de que a exigência do DIFAL pelo Estado de Goiás é indevida, pois inexistente Lei Complementar que o regulamente.

É notório e incontroverso que a lei complementar prevista no art. 146, I da CF/88 serve para traçar regras que sirvam para dirimir os conflitos de competência:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;” (Grifou-se).

Um exemplo que comprova a existência de conflitos entre as Unidades da Federação é a divergência de entendimento entre os Estados de Pernambuco e São Paulo no tocante à competência para exigência do DIFAL quando da ocorrência de operações presenciais em que o consumidor é domiciliado em outro Estado. Veja-se:

Estado de São Paulo

“Deixamos claro também que o recolhimento do diferencial de alíquota não depende do domicílio do consumidor”.

Estado de Pernambuco

“Em se tratando de operações com mercadorias, considera-se UF de destino aquela onde tem domicílio o destinatário, independentemente de onde deva ocorrer a entrega das mercadorias. Ou seja, prevalece o destino jurídico da mercadoria, e não o seu destino físico”.

Resta claro que a ausência de lei complementar regulamentando o tema traz graves conflitos entre os Estados, como no exemplo acima que, enquanto o Estado de PE considera o domicílio do adquirente para fins de tributação o local de domicílio do destinatário, o Estado de SP entende que a exigência cabe ao Estado onde ocorre a tradição de venda da mercadoria.

Dessa forma, é patente a necessidade de edição de lei complementar sobre o tema, de forma a dirimir as divergências tais conflitos impositivos entre os Estados, e garantir efetiva segurança jurídica na relação tributária entre fiscos e contribuintes, sob violação ao art. 146, I, da CF, como já ocorre no presente feito.

Na mesma medida, a Constituição Federal exige, por meio do seu artigo 146, III, alínea “a”, que a regulamentação das regras gerais em matéria tributária deve ser realizada por meio de Lei Complementar:

“Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

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

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

Assim, é notório que a exigência do DIFAL com base no Convênio afronta a Carta Magna, notadamente pelo fato de que a Constituição Federal exigiu que a regulamentação das regras gerais em matéria tributária deve ser realizada por meio de Lei Complementar.

Tanto é assim que o STF também já considerou inconstitucional a previsão de incidência de ICMS em lei ordinária editada antes de ter sido editada lei complementar, na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469 e do Recurso Extraordinário 128.019

2.2. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 155, § 2º, XII, ALÍNEAS “A”, “D”, e “I” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Com efeito, a exigência ora combatida também viola o artigo 155 da Constituição Federal, o qual é claro ao dispor que as alterações constitucionais acerca do ICMS devem ser definidas, obrigatoriamente, por meio de Lei Complementar. Confira-se:

“§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII - **cabe à lei complementar:**

a) **definir seus contribuintes;** (...)

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

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

É evidente que as definições tributárias para fins de incidência do DIFAL **deveriam ter sido, obrigatoriamente, regulamentadas por meio da edição de lei complementar.**

Entretanto, no presente feito o Convênio tratou de estabelecer, ilegalmente, tais definições. Veja-se da sua cláusula segunda a tentativa de definir os contribuintes do DIFAL e a localidade em que o tributo deverá ser recolhido:

“Cláusula segunda: Nas operações e prestações de serviço de que trata este convênio, **o contribuinte que as realizar deve:**

I - se remetente do bem: (...)

c) **recolher**, para a unidade federada de destino, **o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”;**

II - **se prestador de serviço:** (...)

c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”. (Grifou-se).

Da mesma forma, o Convênio também **inovou** no tocante à base de cálculo do DIFAL, conforme se constata da leitura do § 1º, da Cláusula Segunda, do referido Convênio:

“§ 1º **A base de cálculo do imposto de que tratam os incisos I e II do caput é única e corresponde ao valor da operação ou o preço do serviço, observado o disposto no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.**

§ 1º-A O ICMS devido às unidades federadas de origem e destino deverão ser calculados por meio da aplicação das seguintes fórmulas:

ICMS origem = BC x ALQ inter

ICMS destino = [BC x ALQ intra] - ICMS origem Onde:

BC = base de cálculo do imposto, observado o disposto no § 1º; ALQ

inter = alíquota interestadual aplicável à operação ou prestação;

ALQ intra = alíquota interna aplicável à operação ou prestação no Estado de destino.

§ 2º Considera-se unidade federada de destino do serviço de transporte aquela onde tenha fim a prestação.” (Grifou-se).

Note-se que o Convênio definiu a base de cálculo a ser utilizada pelos contribuintes nas operações em questão, bem como trouxe as fórmulas de cálculo a serem utilizadas pelos contribuintes nas diversas situações.

Um exemplo prático que comprova a necessidade de lei complementar para regular a matéria é o fato de que, pela observância apenas da EC nº 87, seria cabível a indicação de possíveis “duas bases de cálculo” para a mesma operação de ICMS.

CAPÍTULO 3

PROMUQAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022

3.1. REGULAMENTAÇÃO DO DIFAL EM 2022

Em 05/01/2022, foi publicada a Lei Complementar nº 190/2022, que alterou a lei Kandir e regulamenta a cobrança do DIFAL (diferencial de alíquotas) do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nas operações interestaduais destinadas a consumidor final.

A edição da Lei Complementar se refere a uma exigência decorrente do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário nº 1.287.019 (Tema nº 1.093 da Repercussão Geral). Naquela oportunidade, os Ministros definiram tese segundo a qual "A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais", conforme já demonstrado anteriormente.

A Lei Complementar em tela pacificou e uniformizou a cobrança do DIFAL entre os Estados, deixando claro como passar-se-á a ser exigido, como demonstrado abaixo:

"Art. 4º

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto." (NR)

Art. 11...

V - tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

a) o do estabelecimento do destinatário, quando o destinatário ou o tomador for contribuinte do imposto;

b) o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto.

Colocando, também, de forma explícita com qual Estado o Imposto ficará, *vide a seguir*:

Art. 11...

§ 7º Na hipótese da alínea "b" do inciso V do caput deste artigo, quando o destino final da mercadoria, bem ou serviço ocorrer em Estado diferente daquele em que estiver domiciliado ou estabelecido o adquirente ou o tomador, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será devido ao Estado no qual efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação do serviço.

Passou também a dispor sobre os transportes de passageiros interestaduais, atribuindo regra específica a este:

Art. 11...

§ 8º Na hipótese de serviço de transporte interestadual de passageiros cujo tomador não seja contribuinte do imposto:

I - o passageiro será considerado o consumidor final do serviço, e o fato gerador considerar-se-á ocorrido no Estado referido nas alíneas "a" ou "b" do inciso II do **caput** deste artigo, conforme o caso, não se aplicando o disposto no inciso V do **caput** e no § 7º deste artigo; e

II - o destinatário do serviço considerar-se-á localizado no Estado da ocorrência do fato gerador, e a prestação ficará sujeita à tributação pela sua alíquota interna." (NR)

3.2. DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO DIFAL NO ANO DE 2022

Além das modificações apresentadas a Lei Complementar estabelece claramente, também, quando a mesma começará a produzir seus efeitos, *vide* abaixo:

Art. 3º...

Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, **quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea "c" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.** (Grifou-se).

Todavia, mesmo diante de uma clara disposição legal alguns Estados, estão adotando um entendimento extremamente alargado para já se iniciar com a cobrança do DIFAL no presente ano sendo bastante forçoso e não observado os princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal (art. 150, III, alíneas "b" e "c" da CF).

Art. 150...

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação

profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) **no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;** (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) **antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou,** observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Grifou-se).

No Estado de Goiás o Fisco estadual decidiu pela sua imediata cobrança não respeitando o prazo legal de 90 dias desde a publicação da Lei Complementar, tendo inclusive o Tribunal de Justiça do Estado (TJ/GO) suspenso algumas liminares que impediam a cobrança do Difal nesse período, sobre o argumento de grave rombo nas contas públicas, mesmo tal cobrança sendo completamente ilegal.

CONCLUSÃO

O presente artigo visou demonstrar a aspectos da cobrança do diferencial de alíquotas (DIFAL) incidente no estado de Goiás, juntamente com sua história, aplicação e (in)constitucionalidade.

Ficando demonstrado, portanto, que o DIFAL tem o objetivo de dividir a carga tributária entre os Estados. O Estado onde a mercadoria vai sair (Estado de origem) e o Estado onde ela vai chegar (Estado destino) realizam a divisão da carga tributária.

Que inexistia lei autorizadora que permitisse sua cobrança em anos anteriores ao presente e que os Fiscos estaduais o exigiam de forma ilegal.

Por fim ficou demonstrado a Lei complementar nº 190/2022, que instituiu o DIFAL, porém os Fiscos estaduais, novamente com sua sanha arrecadatória ilegal, o exigem sem aguardarem o período correspondendo ao próximo exercício financeiro nem a noventa (90 dias), já o exigindo desde a publicação da Lei.

Ademais que alguns tribunais, como o Tribunal de Justiça de Goiás, suspenderam liminares que impediam a cobrança do DIFAL por supostamente isso poder acarretar em dificuldades financeiras aos Estados, mesmo com a cobrança sendo claramente ilegítima e ilegal.

Nesse cenário, aqueles contribuintes lesados e que querem preservar o direito de não se sujeitar ao DIFAL durante o ano de 2022, tendo em vista a inconstitucionalidade da sua cobrança no presente ano, deverão inevitavelmente recorrer ao Poder Judiciário, e sem suas instancias superiores, visando a salvaguardar o seu direito e contra a sanha arrecadatória estatal.

REFERÊNCIAS

A IMPORTÂNCIA da Indústria para os estados. In: **PORTAL DA INDÚSTRIA**. [S. l.], 20 nov. 2020. Disponível em: <https://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/importancia-da-industria-para-os-estados/>. Acesso em: 30 nov. 2021.

COBRANÇA do Difal-ICMS só deve ser feita após criação de lei complementar. [S. l.], 6 jun. 2021. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/cobranca-do-difal-icms-so-dever-ser-feita-apos-criacao-de-lei-complementar/>. Acesso em: 30 nov. 2021.

DIFAL ICMS: como funciona e quem paga essa alíquota?. Contabilizei, 22 jul. 2021. Disponível em: <https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/difal-icms-aliquota/>. Acesso em: 30 nov. 2021.

DIFAL: Entenda o funcionamento do diferencial de alíquota do ICMS: Entenda o que é o DIFAL, o Diferencial de Alíquota do ICMS e como ele torna a distribuição tributária mais justa para os estados.. [S. l.], 22 set. 2021. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/difal-entenda-o-funcionamento-do-diferencial/>. Acesso em: 30 nov. 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. Convênio nº 93, de 17 de setembro de 2015. O Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na sua 247ª reunião extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 17 de setembro de 2015, tendo em vista o disposto nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e no art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal, bem como nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte: **CONVÊNIO ICMS 93**, Ministério da Economia,

17 set. 2015. Disponível em:
https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15. Acesso em: 30 nov. 2021.

EMPRESAS do Simples de Goiás passam a pagar diferencial de alíquota. Conta Azul, 8 jan. 2018. Disponível em: <https://blog.contaazul.com/difal-goias-simples-nacional>. Acesso em: 30 nov. 2021.

GOVERNO DO ESTADO DE GOIÁS. **DECRETO nº 9.104, de 5 de dezembro de 2017**. O GOVERNADOR DO ESTADO DE GOIÁS, no uso de suas atribuições constitucionais e legais, com fundamento no art. 37, IV, da Constituição do Estado de Goiás e no art. 4º das Disposições Finais e Transitórias da Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991 - Código Tributário do Estado de Goiás - CTE, na alínea ?h? do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e tendo em vista o que consta no Processo nº 201700013005509,. [S. /], 5 dez. 2017. Disponível em:
https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/69848/decreto-9104. Acesso em: 30 nov. 2021.

ICMS ? DIFAL ? exigência de lei complementar específica. [S. /], 24 ago. 2021. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/consultas/jurisprudencia/jurisprudencia-em-temas/jurisprudencia-em-detalhes/icms/icms-2013difal-2013-inexigencia-de-lei-complementar-especifica>. Acesso em: 30 nov. 2021.

JUIZ contraria STF e suspende cobrança de diferencial de alíquota no RS: MODULAÇÃO QUESTIONADA. Consultor Jurídico, 11 mar. 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-mar-11/juiz-contraria-stf-suspende-cobranca-diferencial-aliquota-rs>. Acesso em: 30 nov. 2021.

O STF e os mitos em torno do Diferencial de Alíquota do ICMS. Portal Dedução, 1 mar. 2021. Disponível em: <https://www.deducao.com.br/index.php/o-stf-e-os-mitos-em-torno-do-diferencial-de-aliquota-do-icms/>. Acesso em: 30 nov. 2021.

REGULAMENTA A LEI Nº 11.651, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1991, QUE INSTITUIU O CÓDIGO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DE GOIÁS. **DECRETO nº 4852, de 29 de dezembro de 1997**. O Governador do Estado de Goiás, usando de suas atribuições constitucionais, com fundamento no art. 37, inciso IV, da Constituição do Estado e no art. 4º das Disposições Transitórias da Lei Nº 11.651 DE 26 de dezembro de 1991, e tendo em vista o que consta do Processo Nº 15634531,. [S. I.], 29 dez. 1997. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=127568>. Acesso em: 30 nov. 2021.

STF DIZ QUE É CONSTITUCIONAL A COBRANÇA DO ICMS PARA O SIMPLES NACIONAL E INCONSTITUCIONAL, PARA O LUCRO PRESUMIDO E REAL. [S. I.], 17 abr. 2021. Disponível em: <https://www.escriitoriaquaral.com.br/stf-diz-que-e-constitucional-a-cobranca-do-icms-para-o-simples-nacional-e-inconstitucional-para-o-lucro-presumido-e-real/>. Acesso em: 30 nov. 2021.

DIFAL/ICMS - Lei Complementar nº 190/2022 deve produzir efeitos somente a partir de 2023. [S. I.], 10 jan. 2022. Disponível em: <https://www.baruelbarreto.com.br/publicacoes/difalicms-lei-complementar-n-1902022-deve-produzir-efeitos-somente-a-partir-de-2023>. Acesso em: 27 fev. 2022.