



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

**DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS NAS EMPRESAS DO SIMPLES  
NACIONAL**

UMA ANÁLISE DA INCONSTITUCIONALIDADE DECRETO N° 9.104 DE 2017  
DO ESTADO DE GOIÁS

ORIENTANDO (A): LUCAS MARTINS DOS SANTOS

ORIENTADOR: PROF: JOSE ANTONIO TIETZMANN E SILVA

GOIÂNIA-GO  
2023

LUCAS MARTINS DOS SANTOS

**DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS NAS EMPRESAS DO SIMPLES  
NACIONAL**

UMA ANÁLISE DA INCONSTITUCIONALIDADE DECRETO N° 9.104 DE 2017  
DO ESTADO DE GOIÁS

Artigo Científico apresentado à disciplina  
Trabalho de Curso II, da Escola de Direito ,  
Negócios e Comunicação da Pontifícia  
Universidade Católica de Goiás Prof. (a)  
Orientadora: Jose Antonio Tietzmann e  
Silva

GOIÂNIA-GO  
2023

LUCAS MARTINS DOS SANTOS

**DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS NAS EMPRESAS DO SIMPLES  
NACIONAL**

UMA ANÁLISE DA INCONSTITUCIONALIDADE DECRETO N° 9.104 DE 2017  
DO ESTADO DE GOIÁS

Data da Defesa: 28 de Novembro de 2023

BANCA EXAMINADORA

\_\_\_\_\_  
Orientadora: Prof.: JOSE ANTONIO TIETZMANN E SILVA Nota

\_\_\_\_\_  
Examinador (a) Convidado (a): Prof.: JULIO ANDERSON ALVES BUENO Nota

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	6
<b>1 BREVE HISTORICO ICMS</b> .....	7
1.1 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS.....	8
1.2 DIFAL NAS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL .....	8
1.2.1 Convênio ICMS 93/2015 .....	11
1.2.2 Lei Complementar nº 190/2022.....	11
1.3 DIFAL NO ESTADO DE GOIÁS.....	12
<b>2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS SOB DECRETO</b> .....	12
2.1 DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA (art. 150, I, CF) .....	13
2.2 PRESSUPOSTO DE LEGALIDADE DAS LEIS.....	14
2.3 INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA NORMA JURÍDICA.....	14
<b>3 ENTENDIMENTO DO TJGO QUANTO A CONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO 9.104/2017</b> .....	15
3.1 ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL QUANTO A INCONSTITUCIONALIDADE DE COBRANCA ANTECIPADA DO ICMS DO DIFERENCIAL DE ALIQUOTA VIA DECRETO .....	16
3.2 A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO nº 9.104 DE 2017 DO ESTADO DE GOIÁS.....	17
<b>CONCLUSÃO</b> .....	19
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	20

## **DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS NAS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL**

**UMA ANÁLISE DA INCONSTITUCIONALIDADE DECRETO N° 9.104 DE 2017 DO ESTADO DE GOIÁS**

LUCAS MARTINS DOS SANTOS<sup>1</sup>

Atraves deste trabalho, por meio de pesquisa e dedução irá ser apresentada a inconstitucionalidade do decreto 9.104/2017 do estado de Goiás, referente exigencia do diferencial de aliquota do ICMS, relativo as empresa so simples nacional, decorrente da violação de principios constitucionais tributarios, vedado a exigir tributo sem lei anterior que o estabeleça. Evidenciando por meio de decisões judicias que o imposto estabelecido deve ter sua exigencia de sua cobraça cessada até que seja regularizada toda a questão juridica envolvida na falha da obrigação de pagar o do tributo de forma antecipada, por trata-se a sua fudamentação equivocada de apuração a arrecadação para o estado de Goias.

**Palavras-chave:** icms. difal. inconstitucionalidade. decreto 9104/2017. goiás.

---

<sup>1</sup> Graduando (a) de Direito da PUC Goiás. Email: lukasmarins.lm@gmail.com

## INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) figura como um dos pilares do sistema tributário brasileiro, desempenhando um papel crucial na arrecadação dos estados e na regulação fiscal. Dentre as diversas nuances que permitem esse imposto, destaca-se o Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL), um dispositivo que, ao longo dos anos, tem suscitado debates acalorados e levantado questionamentos sobre sua complexidade e aplicabilidade.

O DIFAL surgiu como uma tentativa de equilibrar as disparidades tributárias entre os estados, buscando criar um ambiente mais justo para a competição entre os entes federativos. Mas a necessidade de aplicação imediata após alteração da constituição, por meio da emenda constitucional 87/2016, fez com que várias irregularidades viessem ocorrer na aplicação de tal cobrança do imposto.

Diante disso, iremos abordar a inconstitucionalidade do diferencial de alíquota no estado de Goiás, mesmo após o esclarecimento jurídico sobre o tema em questão.

## 1 BREVE HISTÓRICO ICMS

(ICMS) é um tributo de competência estadual, que incide sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços. Ele foi instituído pela Constituição Federal de 1988, mas sua história remonta a períodos anteriores.

Historicamente as Constituições Federais já traziam impostos que configuram o ICMS de hoje.

Na constituição de 1934, O formato do IVC (Imposto Sobre Vendas e Consignações) tinha em sua essência a natureza mercantil, onde cada extração financeira dava origem ao fato gerador pontual, voltando a ocorrer em todas as fases de circulação, do produtor até o consumidor. Assim obtendo uma “incidência em cascata”, quando um fato gera outros cumulativamente.

Em 1965, surgiu o ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias), substituindo o IVC (Imposto Sobre Vendas e Consignações), onde este novo imposto seria cobrado pela diferença entre os valores de compra e venda dos produtos.

Por fim, veio o ICMS, na Constituição Federal de 1988, entrando em vigor em março de 1989, onde rege o atual sistema tributário brasileiro,

Neste sentido histórico, Eduardo Sabbag (2009, p. 939-940), faz breve síntese acerca do advento do ICMS, bem como a legislação reguladora, *in litteris*:

“O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. [...] Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional – art. 155, § 2º, I ao XII, CF. O tratamento constitucional dado à exação em tela é robustecido pela Lei Complementar n. 87/96, que substituiu o Decreto-lei n. 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariem a Constituição Federal.”

Seguindo o comentário, na Constituição Federal vigente, em seu art. 155, caput. – Redação dada pela EC n° 3, de 1993, que destinou aos Estados e ao

Distrito Federal instituir impostos sobre: Inciso II operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, que no caso é o ICMS.

Por meio da Lei KANDIR - Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, veio regulamentação para a instituição da cobrança do ICMS, como também a orientação para as legislações estaduais.

### 1.1 DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS

Com a advindo das relações de consumo através do e-commerce (comércio eletrônico), houve uma necessidade de melhor regulamentação, uma vez o ICMS de mercadorias compradas em outro estado, ficava com o estado de origem da transação.

Não sendo tão dinâmico quanto uma compras online, as normas legais, principalmente as tributárias, não acompanham sua constante evolução e um dos principais entraves enfrentados é justamente relacionado ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

No entanto, o diferencial de alíquota é um mecanismo, que visa buscar equilíbrio entre os estados na arrecadação e competitividade no produto estadual, uma vez que existe uma variação da alíquota de ICMS entre os entes da federação.

### 1.2 DIFAL NAS EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL

Em 2015, a Emenda Constitucional nº 87 veio e modificou o art. 155, CF, alterou o texto do § 2, passando a ter sua nova redação aos incisos VII e VIII, que diz:



VII - em caso de operações 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;

Com essa alteração na constituição os estados começaram a impor às empresas a recolherem o diferencial dessa alíquota do ICMS nas operações interestadual destinada a consumidor final não contribuinte do imposto. Entrou na competência da lei complementar nº 123/06.

Desta forma, as empresas optantes do regime tributário do Simples Nacional foram incluídas na aplicação do dispositivo alterado pela EC 87/2015.

Após diversas demandas judiciais, foi então decidido pelo Supremo Tribunal Federal da forma a seguir:

**EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015. ICMS. OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES EM QUE HAJA A DESTINAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS LOCALIZADO EM ESTADO DISTINTO DAQUELE DO REMETENTE. INOVAÇÃO CONSTITUCIONAL. MATÉRIA RESERVADA A LEI COMPLEMENTAR (ART. 146, I E III, A E B; E ART. 155, § 2º, XII, A, B, C, D E I, DA CF/88). CLÁUSULAS PRIMEIRA, SEGUNDA, TERCEIRA E SEXTA DO CONVÊNIO ICMS Nº 93/15. INCONSTITUCIONALIDADE. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO E FAVORECIDO DESTINADO A MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. SIMPLES NACIONAL. MATÉRIA RESERVADA A LEI COMPLEMENTAR (ART. 146, III, D, E PARÁGRAFO ÚNICO, DA CF/88). CLÁUSULA NONA DO CONVÊNIO ICMS Nº 93/15. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. A EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. O imposto incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre**

dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna. 2. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. 3. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/2015 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, à luz do art. 146, inciso III, d, e parágrafo único, da Constituição Federal. 4. Tese fixada para o Tema nº 1.093: "A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais". 5. Recurso extraordinário provido, assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/1, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte. 6. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, de modo que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.

(RE 1287019, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24-02-2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021)

Sendo assim, a partir 2015, seria necessária a elaboração de lei complementar, regulamentando o novo texto do dispositivo, algo que somente aconteceu após decisão do STF. Sendo elaborada lei complementar 190/2021, para regulamentar o inciso VII e VII do parágrafo 2º do art. 155.

## 2.1 Convênio ICMS 93/2015

A edição do convenio 93/2015 do ICMS, veio posterior a publicação da a emenda constitucional nº 87/2015, exerceu de forma complacente novas regras no âmbito do tema referente ao diferencial de alíquota do ICMS.

Tal convenio serviu de base para os estados instituírem a alterações de cobrança do DIFAL de forma equivocada, editando as novas regras por meio de decretos, como foi o estado Minas Gerais – mediante o Decreto nº 46.930/2015 – e o Estado de Goiás – mediante o Decreto nº 8.519/2015.

### 1.2.2 Lei Complementar nº 190/2022

Após julgamento da ADI 5.464, que declarou inconstitucionalidade da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015 editado pelo CONFAZ, onde estabeleceu diretrizes de recolhimento de ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto, decorrentes da Emenda Constitucional nº 87/2015.

As empresas do regime especial do simples nacional em razão de ausência de Lei Complementar nesse sentido.

Foi então que após o julgamento da inconstitucionalidade da cláusula nona, do convenio 97/2015 da CONFAZ, o Congresso Nacional editou a lei para regulamentar ao inciso VII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, alterado pela emenda constitucional nº 87/2015, que trouxe a possibilidade da cobrança do dial nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto.

Desta forma, as empresas optantes pelo simples nacional passaram a ter o dever de pagar o imposto em questão, após edição de lei estadual que o instituisse.

### 1.3 DIFAL NO ESTADO DE GOIÁS

Em 2017, o então governador do estado de Goiás, Marcone Perilo, por meio da Secretaria da Casa Civil, decidiu emitir decreto dispondo sobre a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS nas empresas do Simples Nacional, após convenio CONVÊNIO ICMS 93 de 2015 da CONFAZ.

Nessa ocasião, foi publicado por meio do Decreto Nº 9.104, DE 05 DE DEZEMBRO DE 2017, onde passou a exigir o pagamento do DIFAL – Diferencial de Alíquota Interestadual, para as empresas optantes do regime tributário do Simples Nacional, visando uma maior arrecadação de ICMS para o Estado.

Desta forma, alguns produtos listados no decreto citado, como as mercadorias destinadas à comercialização ou produção rural efetivada por contribuinte optante pelo Regime Especial.

## **2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS SOB DECRETO Nº 9.104**

No dizer de Luís Roberto Barroso: "são o conjunto de normas que espelham a ideologia da Constituição, seus postulados básicos e seus fins. Dito de forma sumária, os princípios constitucionais são as normas eleitas pelo constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais da ordem jurídica que institui."

Desta forma, a Constituição Federal, disciplina o em sua maioria os rumos do direito Tributário, desde as regulações do processo de criação das normas jurídicas-tributárias, suas atuações, distribuições de competências e incompetências.

Contudo, a Constituição Federal de 1988, a chamada "Constituição Cidadã", estabeleceu os princípios constitucionais tributários como a base do sistema fiscal brasileiro.

Esses princípios têm como objetivo garantir a justiça e a legalidade na arrecadação de tributos, promovendo uma distribuição equitativa dos encargos fiscais e assegurando direitos fundamentais dos cidadãos.

Neste texto, exploraremos alguns dos princípios constitucionais tributários do ordenamento jurídico brasileiro e sua importância para a ordem fiscal do país.

## 2.1 DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA (art. 150, I, CF)

O Princípio da Legalidade no âmbito constitucional é um direito fundamental do Estado Democrático de Direito, estabelecido em seu art. 5, II, da Constituição, que traz a obrigatoriedade de fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.

Este mesmo princípio está ligado no âmbito do Direito Tributário, no art. 150, I, da Constituição Federal, que veda a União, Estados, Distrito Federal e municípios, de exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça, sendo necessário que a pessoa política competente a edite.

Diante do exposto, pode-se dizer que a legalidade para o direito tributário, é a exigência imposta por lei para criar ou majorar tributos, sendo ainda que a lei deve trazer o tipo tributário, a este a doutrina chama de legalidade estrita.

## 2.2 PRESSUPOSTO DE LEGALIDADE DAS LEIS

A constituição federal trouxe em seu texto, todos os aspectos legais da produção normativa do Estado.

Todas as leis do ordenamento jurídico nacional devem ser produzidas e estar de acordo com o controle de constitucionalidade brasileiros e observando as regras do processo legislativo, abrangendo requisitos a seus aspectos formais e materiais a fim de ter seu equilíbrio perante constituição federal.

Desta forma, qualquer lei que não esteja de acordo com o processo de elaboração frente as diretrizes constitucionais, estará sujeita a sua declaração de inconstitucionalidade perante o poder judiciário.

## 2.3 INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA NORMA JURÍDICA

A inconstitucionalidade de uma lei a ligada ao controle pré-determinado na constituição para assegurar garantias já estabelecidas pelo poder constituinte.

Desta forma, uma lei não pode estar além do previsto. O vício da inconstitucionalidade material refere-se ao conteúdo da lei ou norma ou princípios ou violar os direitos e garantias fundamentais assegurados em nossa constituição.

A constitucionalidade material da norma jurídica é de extrema importância no direito constitucional. Este conceito refere-se a conformidade do conteúdo normativo com os princípios e valores constitucionais. A análise da inconstitucionalidade material busca garantir que as leis estejam em harmonia não apenas com os aspectos formais do texto constitucional, mas também com seus fundamentos substanciais.

Assim, a inconstitucionalidade material visa garantir que as normas infraconstitucionais não violem os princípios fundamentais, promovendo a proteção dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

Portanto, a análise da institucionalidade material da norma jurídica é essencial para manter a coesão e a coerência do ordenamento jurídico

### **3. ENTENDIMENTO DO TJGO QUANTO A CONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO 9.104/2017**

O referido decreto, vem sendo objeto de várias demandas no egrégio Tribunal de Justiça de Goiás, uma vez que vem contrariando decisão de instância superior já definida em repercussão geral.

O tribunal de justiça do estado de Goiás, após altas demandas de processos sobre o tema do DIFAL em Goiás, emitiu parecer totalmente favorável ao estado sobre o tema após entendimento totalmente equivocado sobre o próprio tema julgado pelo STF.

Através da sumula nº 78 que se transcreve

“Não há se falar em incidência do princípio da anterioridade anual, no que concerne à nova sistemática imposta pela LC 190/22, referente ao DIFAL, porquanto não cria ou aumenta tributo, inexistindo qualquer irregularidade em relação ao Decreto Estadual 9.104/17, que apenas regulamentou a matéria, nos termos da LC 123/2006, conforme autorização do artigo 99 do Código Tributário Nacional. Não se aplica o Tema 456 do STF na hipótese em que não há antecipação da cobrança da futura venda da mercadoria, pois o art. 4º, incisos I a III, do mencionado decreto, disciplina claramente que o ICMS-DIFAL (Simples Nacional) deve ser apurado a cada operação, ou seja, somente se pagará o tributo no mês subsequente se efetuada a operação no mês anterior”.

A corte tratou do tema de forma equivocada, pois o tema em sim, trata-se de antecipação de fato gerador do tributo, pois o decreto institui a cobrança no mês subsequente a operação, mas o fato gerador do ICMS é venda do produto.

Isso porque, a despeito de haver previsão da antecipação do DIFAL na LC do Simples, a norma complementar possui caráter geral e não dispensa a regulação por lei em sentido estrito pelos estados competentes, que não se estende a Goiás, por ser instituído via decreto executivo.

### 3.1 ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL QUANTO A INCONSTITUCIONALIDADE DE COBRANCA ANTECIPADA DO ICMS DO DIFERENCIAL DE ALIQUOTA VIA DECRETO

O supremo tribunal já firmou tese que descaracteriza a cobrança antecipada do tributo, sem lei em sentido estrito, viola o princípio da legalidade tributária, uma vez que não é possível exigir tributo sem lei que o estabeleça.

Firmou-se tese por tratar-se de tema recorrente como é possível visualizar a seguir:

Ementa: CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NA RECLAMAÇÃO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS - DIFAL. ALEGAÇÃO DE APLICAÇÃO INDEVIDA DO TEMA 517-RG. OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE LEI EM SENTIDO ESTRITO. AGRAVO DESPROVIDO. 1. Esta CORTE ao apreciar o Tema 517-RG, firmou entendimento no sentido de que “É constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos”, desde que prevista em lei estadual em sentido estrito. 2. Recurso de agravo a que se nega provimento.

(Rcl 60342 AgR, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 09-10-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 10-10-2023 PUBLIC 11-10-2023)

A ministra CÁRMEN LÚCIA, seguindo tema 517 fixado pelo Supremo Tribunal Federal:

Ementa: CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO INTERNO. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE RECURSAL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS – DIFAL. OPTANTE DO SIMPLES. ALEGAÇÃO DE APLICAÇÃO INDEVIDA DO TEMA 517-RG. OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE LEI EM SENTIDO ESTRITO. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO PARA DAR-LHE PROVIMENTO. 1. Esta CORTE ao apreciar o Tema 517-RG, firmou entendimento no sentido de que “É constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos”, desde que prevista em lei estadual em sentido estrito. 2. Embargos de Declaração recebidos como Agravo Interno, ao qual se dá provimento para julgar PROCEDENTE a Reclamação.

(Rcl 62013 ED, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 09-10-2023,



PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 10-10-2023 PUBLIC 11-10-2023)

Diante as reiteradas decisões sobre o tema favorável aos contribuintes pela omissão do estado arrecadador, não há o que falar no direito de tributar, sem edição da lei ordinária estadual.

### 3.2 A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO n° 9.104 DE 2017 DO ESTADO DE GOIÁS

No decorrer do texto vem sendo discutido a inconstitucionalidade do referido decreto, com base no princípio da legalidade, uma vez que no Estado de Goiás não há lei em sentido estrito que estabeleça a cobrança de diferencial de alíquota do ICMS – DIFAL.

Neste sentido a decisão do ministro do STF Alexandre de Moraes:

Ementa: CONSTITUCIONAL E DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NA RECLAMAÇÃO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS - DIFAL. ALEGAÇÃO DE APLICAÇÃO INDEVIDA DO TEMA 517-RG. OCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE LEI EM SENTIDO ESTRITO. AGRAVO DESPROVIDO. 1. Esta CORTE ao apreciar o Tema 517-RG, firmou entendimento no sentido de que “É constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos”, desde que prevista em lei estadual em sentido estrito. 2. Recurso de agravo a que se nega provimento.

(Rcl 60342 AgR, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 09-10-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 10-10-2023 PUBLIC 11-10-2023)

Observa-se que todas as turmas o Supremo Tribunal Federal vem decidindo da mesma forma, uniformemente.

O ministro Roberto Barroso, decidindo em mesmo sentido:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. AGRAVO INTERNO EM RECLAMAÇÃO. ICMS-DIFAL. ESTADO DE GOIÁS. AUSÊNCIA DE LEI ESTADUAL EM SENTIDO ESTRITO. TERATOLOGIA NA APLICAÇÃO DO TEMA 517 DA REPERCUSSÃO GERAL. 1. Agravo interno contra decisão que julgou procedente o pedido formulado na reclamação, reconhecendo teratologia na aplicação da tese firmada no Tema 517 da repercussão geral. 2. No paradigma, o Supremo Tribunal Federal consignou que a cobrança do DIFAL-ICMS para as empresas optantes do Simples Nacional deve estar alicerçada em lei em sentido estrito estadual, hipótese diversa da presente, em que a exigência encontra guarida em ato normativo secundário. Precedente: Rcl 57.003-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli 3. Agravo interno a que se nega provimento.

(Rcl 57237 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 03-07-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 14-07-2023 PUBLIC 17-07-2023)

Desta forma, a cobrança do DIFAL em Goiás, contraria a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, já aplicado a violação de princípios constitucionais relativa legalidade, à inexistência de lei estadual para tal cobrança, nas empresas do simples nacional.

Porém, mesmo após várias decisões no sentido de que o decreto em estudo é matéria inconstitucional e estado de goiás, não elaborou lei específica para sanar o devido erro normativo de exigência do tributo.

## CONCLUSÃO

O exame aprofundado da inconstitucionalidade material do Decreto 9.104/17 do Estado de Goiás revela-se como uma jornada crítica e necessária diante das nuances jurídicas que envolvem a matéria. Este decreto, ao estabelecer normas e disposições tributárias, despertou questionamentos relevantes quanto à sua conformidade com os preceitos constitucionais, suscitando preocupações sobre sua validade e eficácia.

A apreciação de matéria é possível identificar a inércia do poder executivo e legislativo para que seja regularizada a matéria que vem sendo cada vez mais questionada nos Tribunal de Justiça do estado de Goiás, uma vez que é possível cessar a quantidade de demandas repetitivas sobre o assunto, com a simples elaboração da lei específica ou exercendo o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema em questão.

Sendo possível visualizar o quanto o sistema jurídico brasileiro é complexo para e devida efetivação de direito, uma vez que, mesmo o guardião das leis informando que o entendimento de uma instancia inferior está equivocado, não reestabelece no entendimento para pôr fim nos discursões jurisprudenciais, deixo a responsabilidade de legislar para quem de fato tem a competência.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição:** fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. São Paulo, Saraiva, 1999, pág. 147).

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário:** ideal para concursos públicos, São Paulo:Saraiva, 2009., 1ª ed., p. 613-614; 939-964;

TORRES, Vitor. **ICMS:** como funciona e quem paga essa alíquota?. como funciona e quem paga essa alíquota?. 2022. Disponível em: <https://www.contabilizei.com.br/contabilidade-online/difal-icms-aliquota/#:~:text=Difal%20%C3%A9%20a%20diferen%C3%A7a%20de,cobra%20essa%20diferen%C3%A7a%20de%20al%C3%ADquota..> Acesso em: 15 set. 2023.

GOIAS. GOVERNADOR DO ESTADO DE GOIÁS. . **DECRETO Nº 9.104.** 2017. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/69848/pdf#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20pagamento%20do,o%20Anexo%20IX%20do%20RCTE..> Acesso em: 15 set. 2023

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil (comp.). **LEI KANDIR:** lei complementar nº 87. **LEI COMPLEMENTAR Nº 87.** 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em: 15 set. 2023

BRASIL. Presidência da República. Secretaria-Geral. **LEI COMPLEMENTAR Nº 190:** 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. 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. 2022. 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: 15 set. 2023.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil (org.). **LEI COMPLEMENTAR Nº 123:** estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte. Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. 2006. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm). Acesso em: 18 set. 2023.

GARCIA, Aline Guiotti. **Situação do Difal::** simples nacional no estado de goiás. Simples Nacional no estado de Goiás. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-dez-15/aline-garcia-situacao-difal-simples-goias/>. Acesso em: 10 out. 2023.

