

## **DIFERENCIAL DE ALIQUOTA DO ICMS (DIFAL): NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA REGULAR A EXAÇÃO TRIBUTÁRIA**

### **ICMS RATE DIFFERENTIAL (DIFAL): NEED FOR COMPLEMENTARY LAW TO REGULATE TAX EXCESS**

Aline Teodoro de Moura\*  
Maria Jose dos Santos\*

#### **RESUMO**

O presente artigo analisa a necessidade de lei complementar e sua devida regulamentação para fins de cobrança do diferencial de alíquota interna e interestadual do ICMS, com operação realizada com consumidor final não contribuinte situado em outra unidade da federação, advento este alterado através da EC 87/2015, que introduz uma nova sistemática no que tange ao recolhimento de ICMS diferencial de alíquota para não contribuinte do imposto. Notadamente a partir da análise da ADI 5469 de relatoria do Ministro Dias Toffoli, foi julgado procedente com a inconstitucionalidade formais de algumas cláusulas do convênio ICMS 93/2015 e do julgamento RE 1287019 DF (tese 1093), representativo da controvérsia, “é indevida a cobrança, em operação interestadual, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”. Sendo julgado pelo STF (Supremo Tribunal Federal) no início de 2021 pela necessidade de edição de lei complementar para estabelecer as regras gerais para o diferencial de alíquota do ICMS(Difal), quando o bem ou serviço se destinar a consumidor final não contribuinte.

**Palavras-chave:** ICMS; Diferencial de alíquota; Consumidor final.

#### **ABSTRACT**

This article analyzes the need for a complementary law and its due regulation for the purpose of charging the ICMS internal and interstate rate differential, with an operation carried out with a non-taxpaying final consumer located in another unit of the federation, which was amended by EC 87 /2015, which introduces a new system regarding the collection of ICMS at different rates for non-taxpayers. Notably from the analysis of the ADI 5469 of the report by Minister Dias Toffoli, it was upheld with the formal unconstitutionality of some clauses of the ICMS agreement 93/2015 and the judgment RE 1287019 DF (thesis 1093), representative of the controversy, “it is improper to collection, in an interstate operation, presupposes the enactment of a complementary law

---

\* Doutora em Direito pela UERJ. Professora de Direito Empresarial e de Direito Financeiro e Tributário do Curso de Direito da NIGRANRIO. Coordenação-Adjunta do Curso de Direito da UNIGRANRIO/AFYA. Coordenadora do Grupo de Pesquisa Empresa, Estado e Compliance.

\* Advogada e Contadora. Bacharel em Direito e Bacharel em Ciências Contábeis e pela Universidade Unigranrio-Afya. Pós-graduanda em Direito Tributário pela ESA-OAB. E-mail: m.zeliasantos@hotmail.com

conveying general norms”. Being judged by the STF (Federal Supreme Court) in early 2021 due to the need to issue a complementary law to establish the general rules for the ICMS (Difal) rate differential, when the good or service is intended for a non-taxpaying final consumer.

**Keywords:** ICMS; Rate differential; Non-taxpaying final consumer.

## INTRODUÇÃO

Com o advento da EC 87/2015, no qual ensejou uma nova sistemática de incidência do ICMS nas vendas de mercadorias e prestações de serviços a consumidores finais, não contribuintes localizado em todos os Estados, alterando o artigo 155 §2º incisos VI e VII da Constituição Federal, e artigo 99º ADCT, a referida Emenda constitucional foi normatizada pelo convênio 93/2015.

O Supremo Tribunal Federal no início de 2021, ao analisar a ADI 5469/DF, rel. Min. Dias Toffoli e o RE 1287019/DF declarou a inconstitucionalidade de algumas cláusulas do convenio ICMS 93/15, pois a mesma não tinha edição complementar para disciplinar esse tema, sendo alvo de inúmeras discussões no mundo jurídico entre os operadores de direito e atuantes propriamente dito da área tributária.

Segundo o posicionamento da Corte, inadequado o instrumento escolhido para regulamentar a exação tributária, qual seja, um convênio, por tratar de normas gerais de matéria de legislação tributária de competência federal, conforme prevê o artigo 146 inciso III da Constituição Federal de 1988.

Sob o enfoque de constitucionalidade da implementação do difal para não contribuintes por intermédio de Convênio, o Supremo tribunal, por ocasião do julgamento, fixou a seguinte tese de repercussão geral: “Tema nº 1093: 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. (julgado em 24/02/2021)”.

Neste interim o Congresso Nacional instaurou o projeto de lei nº 32/2021 com a previsão de ser sancionado até 31/12/2021, porém só foi sancionada no dia 04/01/2022 a lei complementar nº 190/2022 alterando e incluindo algumas

cláusulas da lei complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), não restam dúvidas de que sendo a sanção realizada até dezembro de 2022, a cobrança a partir de janeiro de 2023 estaria de acordo com a norma e em contrapartida respeitando ao princípio da anterioridade anual, evitando assim inúmeros conflitos na interpretação da lei entre os operadores da área.

O presente artigo acadêmico consiste numa pesquisa explicativa, demonstrando quanto a necessidade de lei complementar para a exação tributária, do ICMS diferencial de alíquota para não contribuintes, bem como o entendimento sobre os aspectos controvertidos do diferencial de alíquota ICMS (difal).

## **BREVE CONCEITO DE ICMS**

O ICMS normal não é o alvo do presente artigo, o objetivo é compreender toda a nova sistemática do ICMS diferencial de alíquota para não contribuinte e sua regulamentação, o qual será abordado nos próximos tópicos, e suas questões controversas. No entanto, para tal finalidade, se faz necessário conceituar o imposto ICMS.

Antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, o imposto era denominado ICM (imposto de circulação de mercadoria), sendo sua incidência a apenas sobre a circulação de mercadoria. Com a promulgação da carta magna foi alterado o seu campo de incidência, passando a incidir também sobre serviços de transportes interestadual e intermunicipal e o de comunicação, passando a ser intitulado como ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). A Constituição Federal, em seu art. 155, II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal competência para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação. Tal imposto tem a natureza não cumulativa, ou seja, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas operações anteriores, é um imposto fiscal, conforme complementa Ricardo Alexandre:

O ICMS tem finalidade indiscutivelmente fiscal, apesar de a Constituição Federal permitir que seja seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (CF, art. 155, § 2.º, III), faculdade que, se utilizada, proporcionaria visíveis notas de extrafiscalidade ao tributo, pois sua incidência seria mais elevada sobre as mercadorias e serviços consumidos pelas pessoas de maior capacidade contributiva, de modo a redistribuir renda.<sup>3</sup>

No Brasil, o ICMS é o imposto com maior arrecadação no sistema tributário nacional, a Constituição Federal delegou à regulação mediante lei complementar de caráter nacional, grande parte dos pontos mais polêmicos do ICMS, conforme reza em seu art. 155, parágrafo 2º, XII; com previsão também de convenio entre os entes federados como ato-condição para a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais, de acordo com a Constituição Federal, art. 155 parágrafo 2º, XII, g).

## **ICMS – DIFERENCIAL DE ALIQUOTA OPERAÇÕES INTERESTADUAIS**

Na operação em que o serviço prestado se origina em estado diverso do domicílio do consumidor final haverá a aplicação do instituto do diferencial de alíquota, ou seja, o valor será resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

A alíquota interestadual será aplicada às operações e prestações que destinem bem e serviços (destinatário) localizado em outro Estado, para contribuinte do imposto. Notadamente essa questão de contribuinte e não contribuinte mudou com a nova redação da EC87/2015, no qual será abordado no próximo tópico. Entenda-se por contribuinte aquele que, nos termos do artigo 121, parágrafo único do CTN, dispõe: “sujeito passivo da obrigação é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.<sup>4</sup>

Acrescenta a LC 87/96 (Lei Kandir) que será considerado contribuinte aquele que atuar com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, de tal modo a excluir as situações em que exista a venda esporádica

---

<sup>3</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11ª edição, Salvador BA, 2017, p. 694.

<sup>4</sup> BRASIL, Lei Nº 5172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em 29 out. 2022.

de bens e em pequenas quantidades de bens, afastando a caracterização como mercadorias.

Aplica-se a alíquota interestadual por Resolução do Senado nos termos do artigo 155 parágrafo 2º IV, da Constituição Federal do Brasil, aprovada pela maioria absoluta dos seus membros, sendo assim a Resolução 22/89 estabeleceu as alíquotas das operações interestaduais em 12% (doze por cento), para as operações realizadas a partir da região Sul e Sudeste destinada às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste exceto Estado do Espírito Santo, pois para este previu a alíquota de 7% ( sete por cento), nas operações importadas, a alíquota é de 4% ( quatro por cento), nos termos do que dispõe a Resolução do Senado 13/2012 e o convenio ICMS 123/2012, Leandro Paulsen.<sup>5</sup>

Os impostos estabelecidos pela Constituição Federal do Brasil possuem estrutura jurídica disposta no CTN lei 5172/96, porém em relação ao ICMS a disposição da estrutura jurídica se encontra na Lei complementar 87/1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Há quem diga que a referida LC 87/96 não disciplinou ou é omissa quanto ao diferencial de alíquota, no entanto existe normatização do imposto diferencial de alíquota no seu artigo 12, XIII, artigo 13, IX e o parágrafo 3º do artigo 13, conforme sua literalidade abaixo:

Art.12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:  
XIII – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação.

Art.13. a base de cálculo do imposto é:

IX – Na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Paulsen, Leandro, **Curso de Direito Tributário completo**, 13º edição, editora Saraiva 2022, p. 474.

<sup>6</sup> BRASIL, **Lei complementar Nº 87 de 13 de setembro de 1996 (LEI KANDIR)**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm). Acesso em 29 out. 2022.

Malgrado várias correntes contrárias neste sentido de omissão quanto ao ICMS Difal<sup>7</sup>, a Lei Complementar 87/96 não foi omissa ao imposto diferencial de alíquota, apesar de não ter disciplinado o tema com a mesma clareza do convênio, ICM 66/1988, que aborda, expressamente no art. 2º, incisos II e III e no art. 5º. Numa análise concreta, verifica-se que o fluxo de posicionamento para exigência do ICMS, resultante da aplicação do percentual correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual sobre o valor da operação/prestação, foi devidamente observada pela referida lei:

Primeiramente, o art. 13, §3º da LC 87/96 refere-se expressamente ao diferencial de alíquota nas hipóteses de prestação interestadual de serviços de transporte e comunicação que não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Em segundo lugar, a LC 87/96 prevê como regra geral que, nas operações relativas à circulação de mercadorias, o contribuinte é o alienante (art. 11. Inciso I alíneas “a” e “c”) e a base de cálculo do ICMS é o valor da operação (art. 13. Incisos I e II).

O ICMS diferencial de alíquota tem o objetivo de erradicar as desigualdades regionais, é o que está expressamente previsto na Constituição Federal em seu artigo 3, inciso III, sobre a redução das desigualdades Inter-regionais, cabendo a vedação de alíquota internas em patamares inferiores ao das alíquotas interestaduais, conforme art. 155, §2º, inciso IV da CFB/88.

É verdade que, em matéria de ICMS, a higidez da regra matriz de incidência envolve um fluxo de positivação consistente (I) na existência de competência tributária, (II) no exercício dessa competência por meio de edição de norma geral em matéria tributária e (III) no exercício da competência por cada um dos Estados membros resultantes na regra matriz de incidência tributária.

---

<sup>7</sup> IBDT **Instituto Brasileiro de Direito Tributário** disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-controvertidos-do-diferencial-de-aliquotas-do-icms-a-questao-da-reserva-de-lei-complementar>. Acesso em 10 nov. 2022.

## **EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 E CONVÊNIO ICMS 93/2015**

A EC nº 87/15<sup>8</sup>, trouxe significativas alterações na cobrança do ICMS sobre consumidor final não contribuinte localizado em outro estado. Estabelecendo uma nova sistemática ao procedimento de cobrança do diferencial de alíquota (DIFAL).

Antes da emenda constitucional, o diferencial de alíquota não tinha previsão para o recolhimento de diferença quando o destinatário fosse não contribuinte do imposto, existindo tão somente a exação tributária quando da venda para outro Estado, quando o destinatário da relação jurídica, assim entendido como contribuinte, tivesse adquirindo mercadoria ou serviços para consumo final, o Estado de origem (alienante), receberia a alíquota interestadual e o Estado de destino (comprador) caberia a diferença entre a alíquota interestadual(menor) e a sua alíquota interna (maior), recolhimento sob a responsabilidade do destinatário. Quando o comprador, Estado de destino fosse não contribuinte do imposto, o Estado de origem adotava a alíquota interna, sendo o recolhimento realizado apenas para o Estado de origem.

Exemplificando: um fornecedor com estabelecimento no Rio de Janeiro efetuou uma venda para um cliente em Minas Gerais, sendo este cliente consumidor final não contribuinte do imposto a tributação em vez de ser a alíquota interestadual de 12% (doze por cento), era aplicado a alíquota interna do Estado de origem, ou seja, a alíquota do Rio de Janeiro (19%), sem qualquer arrecadação pelo Estado de destino.

A referida operação foi alvo de muitas críticas elaboradas pelos Estados integrantes das regiões do Centro-Oeste, Norte e Nordeste, que com o transcorrer do tempo, houve uma forte alteração nos padrões de consumo do povo brasileiro, em decorrência do e-commerce que cresceu de forma muito rápida e os Estados mais beneficiados com esta modalidade de compra inclusive para o não contribuinte, era as regiões sul e Sudeste, preferencialmente os Estados do Rio de Janeiro, São Paulo e Minas Gerais, onde havia uma arrecadação maior para os referido estados, trazendo assim

---

<sup>8</sup> Brasil, **Emenda constitucional Nº 87 de 16 de abril de 2015**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm). Acesso em 29 out. 2022.

uma insatisfação pela desvantagem nas arrecadações, em que pese contribuía para a desigualdades regionais<sup>9</sup>.

Com a aprovação da EC 87/15, foi alterado a sistemática do diferencial de alíquota, incluindo o não contribuinte, na hipótese de incidência tributária, sendo um “aspecto pessoal, ou seja, essa modificação, no âmbito de sujeição ativa e passiva, apenas impacta no Estado que poderá cobrar o tributo e naquela contra a qual nascerá a obrigação tributaria, sendo cabível seu adimplemento”<sup>10</sup>. O ICMS hoje, envolve um sistema misto que adota ora o princípio da origem ora o princípio do destino, motivo pelo qual é possível exigir o diferencial de alíquota do ICMS em face do vendedor ou do adquirente da mercadoria, a depender se for contribuinte ou não do imposto.

Quanto ao aspecto quantitativo<sup>11</sup>, não se verificam alterações na base de cálculo do imposto, continua sendo o valor da operação, sendo que, a alíquota, se trata do percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo, cujo a variação representará apenas uma mudança no numerário a ser percebido por cada Estado envolvido na operação interestadual, em relação ao aspecto temporal, sua mudança só ocorrerá se o adquirente da mercadoria, na condição de consumidor final for contribuinte ou não do imposto. Já nas vendas, para contribuinte do imposto nada mudou.

Dito isto, tais mudanças não trazem maiores repercussões e não se trata de um novo imposto, conforme informado os aspectos, temporal, quantitativo e pessoal, a natureza do tributo não foi alterada, logo é a exigência do diferencial de alíquota, muito embora, evidencia a regulamentação por lei complementar por se tratar de normas gerais no âmbito de matéria tributária.

Essa alteração foi muito bem recebida pelos estados, menos favorecidos, pois trouxe o equilíbrio financeiro no qual eles muito queriam, na repartição de competência, eximindo por hora, as distorções econômicas entre

---

<sup>9</sup>Guilherme Marques Paula disponível em <https://esa.oabgo.org.br/esa/artigos-esa/direito-tributario/diferencial-de-aliquota-do-icms-difal-necessidade-de-lei-complementar-geral-para-regulamentar-a-exacao-tributaria/> acesso em 18 de nov. 2022

<sup>10</sup>IBDT **Instituto Brasileiro de Direito Tributário** disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-controvertidos-do-diferencial-de-aliquotas-do-icms-a-questao-da-reserva-de-lei-complementar>. Acesso em 10 nov. 2022. Op. Cit.

<sup>11</sup>IBDT **Instituto Brasileiro de Direito Tributário** disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-controvertidos-do-diferencial-de-aliquotas-do-icms-a-questao-da-reserva-de-lei-complementar>. Acesso em 10 nov. 2022. Op. Cit.

os entes da federação consolidando assim o que está positivado na constituição federal em seu artigo 3º inciso III, protege a redução das desigualdades regionais.

Com essa nova sistemática na operação interestatal com consumidor final, a responsabilidade do recolhimento será atribuída ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto, o que antes já era previsto, e ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto, este último, foi a novidade trazida na tão comentada EC 87/2015, conforme a redação originária do texto constitucional, no seu artigo 155, §2º, inciso VII e VIII, ficou a seguinte redação:

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor 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;<sup>12</sup>

A Emenda Constitucional nº 87/15 alterou a sistemática de incidência do ICMS nas vendas de mercadorias e nas prestações de serviços a consumidores finais, não-contribuintes, localizados em outros Estados. Até 2015, todo o ICMS devido nessas operações cabia ao Estado de origem, onde está localizado o fornecedor das mercadorias ou o prestador dos serviços. A partir de 2016 parte deste ICMS continuou sendo devido a unidade federada de origem, e parte ficou devida a unidade federada de destino, onde está localizado o consumidor final não contribuinte, sendo partilhado conforme previsão do artigo 99<sup>13</sup> (Ato das disposições constitucionais transitórias) na seguinte proporção : para o ano de 2015 : 20% (vinte por cento) para o Estado

---

<sup>12</sup> BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 29 out. 2022.

<sup>13</sup> BRASIL, **Atos das disposições constitucionais transitórias**, Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm#adct](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm#adct) Acesso em 18 nov. 2022

de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem; para o ano de 2016 : 40% ( quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40%( quarenta por cento) para o Estado de origem; para o ano de 2018: 80% ( oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; para o ano de 2019: 100% ( cem por cento) para o Estado de destino, sendo recolhido em GNRE ( guia nacional de recolhimento estadual) no site da sefaz do Estado ou no portal de GNRE, devidamente junto da nota fiscal eletrônica, quando da saída efetiva da mercadoria, com a devida informação sobre o diferencial de alíquota em dados adicionais na nota fiscal.

A Referida EC 87/15 foi regulamentada pelo convenio 93/2015, no qual se ensejou em inúmeros debates e o motivo de diversas discussões na regulamentação através de lei complementar para o cumprimento da exação tributaria propriamente dito.

A constituição Federal, no artigo 146, inciso III designa que por lei complementar, será estabelecido normas gerais sobre a legislação tributária, papel importante da lei complementar na definição dos “fatos geradores”, base de cálculo e contribuintes. Onde até então, vigorava a lei nº 87/96, Lei Kandir, responsável por estabelecer diretrizes do ICMS, como é cediço a referida lei, tem previsão para o diferencial de alíquota, mas não a tem para a nova sistemática advindo com a EC 87/15 qual seja o recolhimento do ICMS para não contribuinte do imposto. Vale ressaltar que convênios são acordos firmados entre políticas de direito público interno para consecução de objetivos comuns, no artigo 96º do CTN, define o entendimento de legislação tributária trazendo com clareza que são: leis, tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares, logo no artigo 100º, vem a norma indicando o que são normas complementares com rol taxativo, no inciso VI, traz a figura do convênio. O artigo 155 § 2º, XII, g. da constituição Federal, determina o texto constitucional que a concessão de incentivos fiscais deve obedecer ao disposto em lei complementar, visto que cabe a este regular a forma como mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios

fiscais serão concedidos e revogados. Contudo a matéria foi tratada na LC nº 24/75, que disciplinou a exigência de internalização dos convênios. “O descumprimento do procedimento convencional (convênio do Confaz) implicará inconstitucionalidade formal da lei estadual que conceder o benefício, com a consequência da glosa dos créditos pelo Estado de destino”<sup>14</sup>, conforme disciplina Paulo Caliendo.

Os convênios não tem o condão de instituir ou revogar incentivos fiscais, conforme preceitua Paulo Caliendo: “os convênios não instituem ou revogam incentivos fiscais estaduais, mas tão somente autorizam a concessão desses incentivos nos limites do federalismo cooperativo que caracteriza o sistema tributário nacional”<sup>15</sup>.

Entende o STF que é tão significativo o sistema de concessão de benefícios fiscais que somente havendo a sua ratificação por todos os Estados e pelo distrito federal é que a isenção ou benefício se implementa, notadamente o Estado deve aceitar para que os termos do convenio seja legítimo, não assim fazendo terá por ilegítima isenção ou o benefício concedido. Entendeu igualmente que existe ofensa à autonomia estadual a oposição de regras de uniformes nacionais de concessão de benefício de ICMS, bem como não é autorizado a um Estado conceder unilateralmente benefícios como forma de contra-atacar incentivos concedidos por outros Estados, conforme. Deste modo o STF tem decidido frequentemente e vigorosamente contra a chamada guerra fiscal. Dentre as principais decisões, citaremos: benefícios do Paraná (Lei n.0.689/2003: a ausência de convênio, interestadual para a concessão de benefícios fiscais viola o texto constitucional especialmente os arts. 155, § 2º, IV, V, VI e XII, g (necessidade de convênio interestadual) e art. 152 da CF/88, que constitui o princípio da não diferenciação ou da uniformidade tributária.

O referido diploma, Convênio 93/15, trouxe dispositivos para a implementação do DIFAL, que posteriormente foi julgado inconstitucional pela Suprema corte. Contudo faremos alguns comentários de apenas algumas

---

<sup>14</sup> CALIENDO, Paulo. Open cit. p. 426

<sup>15</sup> CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo, Saraiva jur, 2022, p. 426

cláusulas do convenio, primeiramente a clausula 1º cita que nas operações em que haja destinação do bem ou serviços ao consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em unidade federada distinta da do remetente, deverá ser observado às normas do presente instrumento, em segundo lugar a clausula 2º esclarece de forma pormenorizada, os aspectos da nova sistemática tributária, onde o remetente do bem (inciso I) e o prestador do serviço (inciso II) utilizarão a alíquota interna do Estado de destino para calcular o ICMS total, a alíquota interestadual do ICMS para calcular o valor devido ao estado de origem e o diferencial de alíquotas para calcular o montante devido ao estado de destino, observando a partilha prevista no art. 99 do CTN. A clausula 3º proíbe que o crédito do ICMS resultante das operações e prestações anteriores seja deduzido do débito do imposto correspondente ao diferencial de alíquota devido ao estado de destino, e sim o referido crédito deverá ser subtraído do débito correspondente ao imposto devido à unidade federada de origem, observando o disposto nos art. 19 e 20 da LC 87/96. A clausula 6º determina que o contribuinte do diferencial de alíquota deverá observar a legislação correspondente do Estado destinatário. A última cláusula 9º, que incluiu nesta nova sistemática, as pequenas e micro empresas optante do Simples Nacional. Cujo a eficácia dessa norma já tinha sido suspensa pela medida cautelar na ADI nº 5.464/DF<sup>16</sup> e que fora discutida novamente no referido julgamento.

Notadamente a suprema corte declarou inconstitucionalidade formal o convênio 93/15, reconhecida a troca de competência da união e a inadequação da utilização do convênio para regular o tema, contudo temos a divisão de atribuições entre entes federados, no qual pode ser apontada como um elemento fundamental na constituição, realçando a autonomia como uma de suas características mais marcantes, e a soberania a junção dessa federação.

A competência para legislar sobre direito tributário foi definido concorrentemente entre União, Estados e o Distrito Federal, conforme artigo 24 inciso I da CF/88. Competência concorrente trata-se de sistema vertical na qual

---

<sup>16</sup>ADI 5464 AgR / DF SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL-DISTRITO FEDERAL AG.REG. Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI Julgamento: 27/10/2017 Publicação: 17/11/2017 Órgão julgador: Tribunal Pleno

Disponível em <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf> Acesso em 18 nov. 2022.

temos previsão de competência que serão exercidas em conjunto, em parceria, em regime de condomínio. Disto isto o constituinte visando a organização, seccionou a matéria em normas gerais, de observância obrigatória por todos os entes federados, confirmando eis nas palavras de Ricardo Alexandre: “No que concerne à matéria tributária, compete à União editar normas gerais de observância obrigatória para todos os entes tributantes, restando aos Estados e ao distrito Federal a competência suplementar”<sup>17</sup>.

Caso a União não editar as normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena para atender as suas peculiaridades.

## QUESTÕES CONTROVERTIDAS

Para entender melhor todas as críticas em relação a cobrança do ICMS Difal para não contribuinte, é importante contextualizar os fatos que ensejaram nessa nova sistemática, bem como alguns apontamentos de entendimento de alguns juristas, sobre o tema.

Criado pela emenda constitucional nº 87/2015, e previsto atualmente no artigo 155, § 2, inciso VII, da Constituição Federal e o artigo 99 do ADCT, como já conceituado anteriormente, o diferencial de alíquota é uma medida com objetivo de tornar justa a arrecadação dos estados, quando a operação envolver a circulação de mercadoria de bens e serviços de um estado para o outro.

Por esta nova medida caberia ao Estado de destino da mercadoria o valor entre a diferença de sua alíquota interna e alíquota interestadual. Dito isto depois do STF ter julgado a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469<sup>18</sup> e do Recurso Extraordinário nº 1.287.019<sup>19</sup>, que seria necessária a edição de lei

<sup>17</sup> ALEXANDRE, op. Cit., p. 246.

<sup>18</sup> BRASIL, ADI 5469 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL DF - DISTRITO FEDERAL Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI Julgamento: 24/02/2021 Publicação: 25/05/2021 Órgão julgador: Tribunal Pleno. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/peticaoInicial/pesquisarPeticaoInicial.asp?base=ADI&uf=DISTRITO+FEDERAL&termo=+e+5469>. Acesso em 18 nov. 2022

<sup>19</sup>BRASIL, RE 1287019 / DF SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL DISTRITO FEDERAL Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Redator(a) do acórdão: Min. DIAS TOFFOLI Julgamento: 24/02/2021 Publicação: 25/05/2021 Órgão julgador: Tribunal Pleno. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446939/false>. Acesso em 18 nov. 2022

complementar para estabelecer as regras gerais para o diferencial de alíquota, não bastando a edição de um convenio do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Diante do impacto da medida para os estados, o congresso nacional passou a debater o tema, dando início ao projeto de lei 32/2021, proposto em 15 de Março de 2021, o projeto ficou no aguardo da designação das comissões para análise de admissibilidade e mérito, tendo sido apresentada pelo Senado Federal em 06/08/2021, passando pela mesa diretora em 19/08/2021, no dia 24/11/2021 foi aprovado o requerimento de nº 1725/2021 do Sr. Eduardo Bismarck que requer a urgência nos termos do regimento interno para a apreciação do projeto de lei, entre todos os tramites da casa legislativa, foi remetido a matéria à sanção presidencial em 20/12/2021 com a seguinte comunicação : que o Senado Federal aprovou o substitutivo da câmara dos Deputados ao projeto de lei nº 32/2021 - complementar, que “altera a lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria e sobre prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipal e de comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto”.

No entanto o projeto que tinha como intento a sanção ainda no ano de 2021, assim obtendo os efeitos em 2022 sem prejuízo ao erário e de maiores polêmicas e insegurança jurídica entre os contribuintes, a referida lei foi sancionada e transformada na lei complementar 190/2022. DOU 05.01.22 PAG. 01 COL 01, sendo esta situação fatídica o primeiro cenário crítico, uma vez que o art. 3º da referida lei traz explicitamente no seu texto o princípio da anterioridade nonagesimal, no qual proíbe a cobrança da lei que tenha instituído ou aumentado os tributos, a cobrança do Difal, sobre suas operações permanece suspensa pelos 90 dias à publicação da lei, ou seja até início de abril de 2022. Acontece que o ICMS está na regra geral do princípio da anterioridade anual e nonagesimal (artigo 150, III, “b” e “c”, da constituição, respectivamente) ou seja se aplica simultaneamente, os quais estabelecem

---

que lei que implique nova cobrança ou majoração do imposto somente pode produzir efeitos no ano seguinte e após o decurso de 90 dias, tendo como referência a sua publicação. Melhor interpretando considerando a publicação da lei complementar ter ocorrido apenas no ano de 2022, a exigência dos Estados e Distrito Federal do Difal não operações interestaduais destinada a consumidor final não contribuintes somente seria válida a partir do exercício seguinte que seja ano de 2023.

Um segundo cenário foi a publicação do convênio nº 236/2021<sup>20</sup> Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária) ICMS, que estabeleceu os procedimentos a serem observados na cobrança do Difal, revogando assim o convênio 93/2015, por hora tido como inconstitucional, e em sua cláusula 11º, determinou que a produção dos efeitos desse convenio serão contados a partir de 1º de janeiro de 2022. Sendo motivos de muitas discussões, sendo contrário ao dispositivo contido na Lei complementar, trazendo uma insegurança jurídica aos contribuintes, quanto a exação tributária.

Um terceiro cenário foi o posicionamento do Comitê Nacional dos Secretários de Fazenda dos Estados e do distrito Federal (Comsefaz) levantou a tese que ao defender por não se tratar de criação ou majoração de tributo, a regulamentação aprovada não estaria sujeita aos princípios das anterioridades anuais e nonagesimais, entende ainda que sem o Difal os Estados correriam o risco de perder R\$ 9,8 bilhões em arrecadação. O problema surgiu pela demora na publicação da lei complementar pelo governo Federal, no entanto a norma é uma exigência do Supremo Tribunal Federal (STF).

Em nota o Ministério da Economia informa que o convênio nº 236 estabelece, de forma generalizada, os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada e a internalização das disposições do convênio depende de depende de regulamentação em cada unidade federada.

---

<sup>20</sup> BRASIL, Convenio ICMS nº 236 de 27 de dezembro de 2021. 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 29 out. 2022.

Alguns Estados editaram normas no final de 2021 mencionando a produção de efeitos a partir de 90 dias e outros não aderiram a noventena, aplicando em 1º de janeiro de 2022 os efeitos da lei. Não obstante a Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro<sup>21</sup> não adotou a noventena, considerando o recolhimento do diferencial de alíquota por parte do remetente de outra unidade federativa, a destinatário no território fluminense, exige o pagamento a partir de janeiro, alegando a observação no que está prescrito nos termos do inciso IV do art. 19 da lei estadual de nº 2657/96 o destinatário da mercadoria ou serviço é solidariamente responsável pelo pagamento do ICMS relativo ao diferencial de alíquota devido em operações interestaduais destinadas a não contribuinte previsto no inciso VII do § 2º do artigo 155 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Como decorrência, inexistindo o destaque da nota fiscal de remessa ou DARJ com pagamento em nome do destinatário, e consignado o recolhimento no campo próprio do documento auxiliar da Nota Fiscal eletrônica (Danfe), emitido pelo fornecedor localizado em outra unidade federada, cabe à pessoa física ou Jurídica não contribuinte, residente ou domiciliada no /estado do Rio de Janeiro, realizar pagamento do imposto devido. Informa ainda a Sefaz RJ, que é dever do fornecedor, de acordo com o disposto no inciso IV do art.º da lei nº 8078/90 (CDC), informar o seu cliente da obrigação tributária em relação ao fisco fluminense.

É interessante ressaltar uma frase de Alfredo Becker, na qual pode conceituar as controvérsias trazidas com a introdução da LC 190/2022 e o convênio ICMS 236/2021 no mundo jurídico tributário a saber: “tão defeituosas costumam ser as leis tributárias que o contribuinte nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados, para simplesmente saber quais as exigências do fisco”<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup>SEFAZ Secretária da Fazenda do Estado do Rio de Janeiro. Disponível em <https://portal.fazenda.rj.gov.br/difal/>. Acesso em 18 nov. 2022

<sup>22</sup> BECHER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 7º edição São Paulo: Noeses, 2018, p. 9.

## **EFEITO DO JULGADO DO STF**

O plenário do Supremo Tribunal Federal, no dia 24 de fevereiro de 2021, decidiu por maioria, apreciando o tema 1093 de repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, assentando “a invalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS na forma do Convênio 93/2015, ausente de lei complementar disciplinadora”, sendo fixado a seguinte tese “cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introdução da EC 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

Em se tratando de recurso Extraordinário, julgado sob o regime de repercussão geral, sua eficácia é considerada erga omnes, ou seja, alcança a todos indistintamente, com efeito *ex tunc*, quer dizer que retroage a tempos pretéritos, de observância obrigatória, efeito vinculante, que significa a impossibilitando dos tribunais proferirem decisões contrária, conforme art. 102, § 3 da Constituição Federal e artigo 1035 CPC/2015.

Com fito em evitar grandes prejuízos aos Estados, e de garantir a segurança da máquina pública, o STF modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio questionado para que só então produza efeitos a partir do próximo exercício financeiro seguinte à conclusão desse julgamento, ano de 2022, ensejando assim tempo para que o Congresso Nacional edite a lei complementar para regulamentar normas gerais, ou seja a cobrança continuaria sendo aplicada com o diploma atual quer seja o convênio 93/2015 até o dia 31/12/2021. A cláusula nona também questionada no referido diploma, pois para esta produz efeito desde a data de concessão da medida cautelar nos autos da ADI 5464/DF, retroagindo os efeitos até o dia 17 de fevereiro de 2016, apenas para entendimento a clausula nona trata “cobrança do diferencial de alíquota do ICMS para empresas optantes do simples nacional”, no entanto foi suspenso os efeitos com a medida cautelar nos autos da ADI 5464/DF, que aguardava a decisão do STF quanto ao tema. Aplicando

a mesma solução em relação às respectivas leis dos Estados e do Distrito Federal para as quais a decisão produzirá efeitos a partir de 2022.

Contudo o Plenário deixa claro e exposto no texto que ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso, cujo foi concluído em 24 de fevereiro de 2021. No caso concreto, tendo sido impetrado o mandado de segurança em data anterior, os efeitos do julgamento em repercussão geral se aplicam de forma imediata.

Neste interim, em sede de apelação civil a empresa BRIDGESTONE DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA, impetra o mandado de segurança em 15/10/2020, antes da decisão do Supremo, motivo pelo qual os efeitos vinculante do julgado em repercussão geral, merecendo a reforma da sentença, a fim de ser concedida a segurança e declarando o direito da impetrante de não se submeter ao pagamento do DIFAL do ICMS em operações e prestações interestaduais destinado a consumidores não contribuinte no Distrito Federal, bem como a declaração do direito à compensação dos valores pagos indevidamente, no quinquênio, anterior ao ajuizamento.

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS DIFAL. EC 87/2015. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. DISTRITO FEDERAL. CONVÊNIO ICMS 93/2015. INSTRUMENTO INADEQUADO. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. RECURSO EXTRAORDINÁRIO JULGADO SOB REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA. DECLARAÇÃO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO. ADMISSIBILIDADE. SÚMULA 213 DO STJ<sup>23</sup>.

É indubitável que o referido mandado de segurança impetrado pela empresa Bridgestone do Brasil Industria e Comercio Ltda, fosse merecedora da reforma da sentença, garantindo assim a segurança e declarando o direito da Empresa de não pagar o difal nos 5 anos anteriores ao ajuizamento. Com

---

23 BRASIL. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL. ACÓRDÃO 1358761, 07068007920208070018, Relator: ANA CANTARINO, Quinta Turma Cível, data de julgamento: 28/7/2021, publicado no DJE: 12/8/2021. 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 10 nov. 2022.

base na referida decisão do Pleno no dia 24/02/2021, ainda que com modulação da decisão, não restou prejuízos para quem ajuizou ação pleiteando a devida declaração do não pagamento do imposto devido a inconstitucionalidade material antes da data da decisão. Amparado pela própria decisão do plenário, quanto disse: “exposto no texto que ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso”.

## **CONCLUSÃO**

O Diferencial de alíquota é uma hipótese tributária em situações em que o serviço prestado ou a aquisição de mercadoria se origina em estado diverso do domicílio do consumidor final, haverá a aplicação do instituto, ou seja, o valor a pagar será o resultado da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Os Estados membros cobravam o diferencial de alíquota do ICMS, sob leis e decretos estaduais, conforme as orientações estabelecidas pelo CONFAZ (Conselho Nacional de política fazendária criada para atender), cujo tem por finalidade promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerente ao exercício da competência tributária dos Estados e Distrito Federal, compete ao conselho conforme o art. 3º inciso I do Convênio ICMS 133/97 que aprova o regimento do Conselho Nacional de Política Fazendária o seguinte: “ Promover a celebração de convênios, para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto de que trata o inciso II do art. 155 da Constituição Federal, de acordo com o previsto no paragrafo 2º , inciso XII, alínea “g”, do mesmo artigo e na lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975.

Dito isto posterior a ADI 5469 e o RE 1.287.019, o Supremo Tribunal Federal (STF), se posicionou a favor dos contribuintes, decidindo pela maioria do pleno pela inconstitucionalidade de algumas cláusulas do convênio 93/2015, por concluir duas inconstitucionalidades formais a saber: competência da união, considerando o ente federal a competência de editar normas gerais e a

inadequação quanto o instrumento escolhido para a regularização do referido tema, quer seja o mencionado convênio.

Modulados os efeitos da decisão do julgado, vinculante, afim de produzir eficácia somente a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento do Recurso extraordinário que se deu no dia 24 de fevereiro de 2021, ou seja, os efeitos ocorreriam a partir de janeiro de 2022, ainda deixou claro na decisão que as ações judiciais realizadas anterior a data da decisão, ficaram ressalvadas dos efeitos da modulação, ou seja tendo sido impetrado o mandado de segurança em data anterior da referida decisão, os efeitos do julgado em repercussão geral se aplicam de forma imediata.

O Congresso nacional se moveu para legislar a Lei Complementar regulamentadora da matéria em questão, o que só enviou para sanção presidencial no dia 20/12/2022, cujo qual só foi sancionada em 04/01/2022 e publicada em DO no dia 05/01/2022, não restam dúvidas de que se a referida lei fosse sancionada até 31/12/2021, não estaria em desacordo com o princípio da anterioridade, com fundamento no artigo 150, III alínea b e c da Constituição Federal, que tem a finalidade de garantir a proteção da confiança do contribuinte, bem como assegurar a eficaz concretização do princípio da segurança jurídica, proteção do contribuinte contra “tributos surpresa” o qual zela pelo direito fundamental do contribuinte. Indubitável que houve uma falha quanto a demora para a legislação da lei complementar pelo legislativo e da sanção presidencial, resultando uma insegurança jurídica aos operadores do Direito Tributário e conseqüentemente aos contribuintes, conforme a decisão do pleno do Supremo Tribunal Federal já deveria estar valendo em janeiro de 2022, sendo neste caso precedido da regulamentação correta ainda em 2021.

No entanto o tema disciplinado foi uma nova sistemática de cobrança do ICMS diferencial de alíquota, não houve majoração, redução, criação e extinção de imposto, para ser atendido o princípio da anterioridade, visto que a natureza do tributo não se alterou, a exigência não configura uma nova exação tributária.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 12º ed. Editora. JusPODIVM, 2018.

BRASIL, **ADI 5464** Agr / DF SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL-DISTRITO FEDERAL ag.reg Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI Julgamento: 27/10/2017 Publicação: 17/11/2017 Órgão julgador: Tribnal Pleno Disponível em <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf> Acesso em 18 nov. 2022.

BECKER, Alfredo Augusto, **Teoria geral de Direito Tributário** 7º edição. 2018.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília.

BRASIL, Lei Nº 5172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Diário Oficial da república federativa do Brasil de 27.10.1966 e retificado em 31/10/1966.

BRASIL, **Lei complementar Nº 87 de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR)

BRASIL, **Lei complementar Nº 190 de 04 de janeiro de 2022**. Altera a Lei Complementar nº 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.

BRASIL, **Convenio 236 ,27 de dezembro de 2021**. Dispõe 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.

BRASIL, **Emenda constitucional 87/2015**, 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.

BRASIL, ADI 5469 / DF **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - DISTRITO FEDERAL** (a): Min. Dias Toffoli, Julgamento: 24/02/2021 Publicação: 25/05/2021 Órgão julgador: Tribunal Pleno. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446942/false>. Acesso em 18 nov. 2022

BRASIL, RE 1287019 / DF SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL DISTRITO FEDERAL Relator(a): Min. Marcos Aurélio, Redator(a) do acórdão: Min. Dias Toffoli Julgamento: 24/02/2021 Publicação: 25/05/2021 Órgão julgador: Tribunal Pleno. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446939/false>. Acesso em 18 nov. 2022

CALIENDO, Paulo **Curso de Direito Tributário** 4º edição 2022.

IBDT **Instituto Brasileiro de Direito Tributário** disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-controvertidos-do-diferencial-de-aliquotas-do-icms-a-questao-da-reserva-de-lei-complementar>. Acesso em 10 nov. 2020

PAULA, Guilherme Marques **ESA OAB** goiás. Disponível em <https://esa.oabgo.org.br/esa/artigos-esa/direito-tributario/diferencial-de-aliquota-do-icms-difal-necessidade-de-lei-complementar-geral-para-regulamentar-a-exacao-tributaria/> acesso em 18 de nov. 2022

PAULSEN, Leandro, **Curso de Direito Tributário completo**, 13º edição revista e atualizada Saraiva 2022.