

# **ICMS DIFAL E AS REPERCUSSÕES RELATIVAS À RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO**

***José Ribeiro Neto***

# **APRESENTAÇÃO**

**José Ribeiro Neto**

**Auditor Fiscal da SEFAZ/CE aposentado**

**Advogado Tributarista**

**Mestre em Direito Constitucional**

**Autor de diversos livros sobre a Legislação**

**Tributária do Estado do Ceará**

**(85) 9.9418.4101**

# INTRODUÇÃO

**O tema por mim escolhido reporta-se ao “ICMS DIFAL e às repercussões relativas à responsabilidade pelo seu pagamento”.**

**Trata-se de um tema por demais polêmico e que ensejou diversas querelas judiciais.**

**O objetivo desse tema é mostrar a repercussões dessas discussões, bem como apontar novas teses sobre a matéria.**

# INTRODUÇÃO

**Nesse sentido, optei por dividir o tema central em seis subtemas, a saber:**

**Primeiro Subtema:**

**Responsabilidade exclusiva do CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO pelo pagamento do ICMS DIFAL;**

**Segundo Subtema:**

**Responsabilidade exclusiva do CONTRIBUINTE REMETENTE pelo pagamento do ICMS DIFAL;**

# INTRODUÇÃO

## **Terceiro Subtema:**

**Possibilidade de EXCLUSÃO, do valor total da Nota Fiscal, do valor do ICMS DIFAL pago pelo CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO, de sorte a evitar o pagamento em duplicidade por esse contribuinte consumidor final;**

## **Quarto Subtema:**

**Inconstitucionalidade da cobrança do ICMS DIFAL, devido pelo CONTRIBUINTE REMETENTE, ainda pendente de pagamento, seja em tramitação nos Contenciosos Administrativos Tributários, na Dívida Ativa dos Estados ou no Poder Judiciário;**

# INTRODUÇÃO

## **Quinto Subtema:**

**Inconstitucionalidade da cobrança do ICMS DIFAL em razão da ausência da definição dos fatos geradores pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir);**

## **Sexto Subtema:**

**Inconstitucionalidade da cobrança do ICMS com base na alíquota interna dos Estados de destino nas operações interestaduais com energia elétrica, petróleo e seus derivados lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos – Exigência do ICMS DIFAL.**

## **RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL**

**A alínea “a” do inciso VIII do § 2,º do art. 155 da Constituição Federal** determina o seguinte, em relação à responsabilidade pelo pagamento do **ICMS DIFAL**, quando das operações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a contribuintes do ICMS situado em outra unidade da Federação:

# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

“Art. 155. (...)

§ 2.º (...)

**VII** – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

**VIII** – a **RESPONSABILIDADE** pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

**a)** ao destinatário, quando este **FOR** contribuinte do imposto;

**b)** (...).”



## **RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL**

**A alínea “b” do inciso VIII do § 2,º do art. 155 da Constituição Federal** determina o seguinte, em relação à responsabilidade pelo pagamento do **ICMS DIFAL** quando das operações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços a **NÃO** contribuintes do ICMS situado em outra unidade da Federação:

# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

“Art. 155. (...)

§ 2.º (...)

**VII** – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

**VIII** – a **RESPONSABILIDADE** pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

**a)** (...)

**b)** ao remetente, quando o destinatário **NÃO** for contribuinte do imposto.”

# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

Portanto, conforme determinação peremptória da Constituição Federal, tratando-se de operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final, **NÃO** contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado, a **RESPONSABILIDADE** é do próprio **CONTRIBUINTE REMETENTE**, a quem cabe efetuar o pagamento do **ICMS pela alíquota interestadual** ao seu próprio Estado – **Estado de origem** – e do **ICMS DIFAL** ao Estado de destino, via **GNRE**.

A princípio, essa **RESPONSABILIDADE** dos contribuintes remetentes também não deveria ser objeto de quaisquer polêmicas, haja vista a determinação do legislador constituinte derivado.

# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

Nunca devemos esquecer que a Constituição Federal não possui palavras inúteis, pois todas têm sentido, têm seu significado. Assim, ao utilizar o vocábulo “responsável” no **inciso VIII do § 2.º do art. 155 da Constituição Federal**, o legislador constituinte derivado foi por demais **SÁBIO** e **JUSTO**, haja vista que é notório os contribuintes do ICMS, quando da elaboração da planilha dos preços das mercadorias ou dos serviços, sempre embutem, na base de cálculo do ICMS, o valor total do imposto. Com essa determinação, a Constituição Federal busca coibir que os consumidores finais, **NÃO** contribuintes do ICMS assumissem o encargo de pagar o ICMS DIFAL em **duplicidade**, qual seja, o ICMS DIFAL embutido no valor das mercadorias ou dos serviços e o ICMS DIFAL a ser pago ocasião da entrada das mercadorias ou dos serviços nos Estados de destino.

# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

De outra sorte, a **Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir)**, já com a nova redação dada pela **Lei Complementar nº 190/2022**, também atribui a **RESPONSABILIDADE** pelo pagamento do ICMS DIFAL aos **contribuintes remetente**, conforme transcrição abaixo:

**Art. 4.º (...)**

**§ 2.º** 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:

# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

**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.

Portanto, não há dúvida quanto à responsabilidade do contribuinte remetente pelo pagamento do ICMS DIFAL, até porque a **relação jurídico-tributária e obrigacional** se perfaz somente entre o próprio contribuinte remetente e o Fisco do Estado de destino, não cabendo, assim, qualquer responsabilidade pelo pagamento do ICMS DIFAL aos consumidores finais **NÃO** contribuintes, no caso da inadimplência no pagamento do ICMS DIFAL pelos contribuintes remetentes.

# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

De lembrar que o **Superior Tribunal de Justiça (STJ)** firmou o entendimento de que não poderia haver cobrança de ICMS nessas hipóteses, pois as construtoras são em regra contribuintes do ISS e, ao adquirirem, em outros Estados, mercadorias destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado, sem objetivo de comercialização, **não devem pagar ICMS DIFAL.**

Segundo o STJ, nos serviços prestados pelas empresas de construção civil não há ato de comércio, por isso as referidas empresas não estariam sujeitas ao pagamento do ICMS DIFAL, cabendo esta responsabilidade – como assim determina o **inciso VIII, alínea “b”, do § 2.º do art. 155 da Constituição Federal** – aos **contribuintes remetentes**, situados nos Estados de origem das mercadorias.



# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

Nesse sentido, a decisão abaixo:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. AQUISIÇÃO DE INSUMOS PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS INTERESTADUAL. INEXIGIBILIDADE. ORIENTAÇÃO CONSOLIDADA NO RESp 1.135.489/AL (REPETITIVO) E NA SÚMULA STJ Nº 432. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.



# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

I. Na forma da jurisprudência, “a Primeira Seção, ao julgar o REsp 1.135.489/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/02/2010, submetido ao rito do art. 543-C do CPC, decidiu que as empresas do ramo da construção civil, quando adquirem de outro estado da federação materiais necessários à prestação do serviço, não estão sujeitas ao pagamento da diferença de alíquota interestadual do ICMS para o estado destinatário. Aplicação da Súmula 432/STJ: ‘As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais’” (STJ, AgRg no Ag 1.361.422/PE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 09/03/2012).

# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

Por fim, trazemos à lume o **Convênio ICMS 236/2021**, editado pelo **Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)** com o objetivo de disciplinar as operações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços para consumidores finais situados em outros Estados, estabelecendo todos os procedimentos relativos à cobrança do ICMS DIFAL, seja pelo **CONTRIBUINTE REMETENTE** seja pelo **CONTRIBUINTE DESTINÁRIO**, conforme o caso, não fazendo qualquer referência aos consumidores finais **NÃO contribuintes do ICMS**, precisamente por estes não terem qualquer responsabilidade pelo pagamento do ICMS DIFAL, na hipótese de **INADIMPLÊNCIA** dos contribuintes remetentes.

# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

Com relação às operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens para consumidores finais situados em outros Estados, porém **NÃO contribuintes do ICMS** – como as empresas de construção civil, típicos contribuintes do ISS –, vejamos o que dispõem as Cláusulas Quinta a Oitava do citado Convênio ICMS:

**“Cláusula Quinta.** O recolhimento da DIFAL a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II do “caput” da cláusula segunda deve ser efetuado por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE - ou outro documento de arrecadação, de acordo com a legislação da unidade federada de destino, por ocasião da saída da mercadoria ou do bem ou do início da prestação de serviço, em relação a cada operação ou prestação.

# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

§ 1.º O documento de arrecadação deve mencionar o número do respectivo documento fiscal e acompanhar o trânsito da mercadoria ou do bem ou a prestação.

§ 2.º O recolhimento da DIFAL de que trata o § 4.º da cláusula segunda deve ser feito em documento de arrecadação ou GNRE distintos, a critério da unidade federada de destino.

§ 3.º A critério da unidade federada de destino, na prestação de serviço, a DIFAL a que se refere a alínea “c” do inciso II do “caput” da cláusula segunda poderá ser recolhida no prazo previsto no § 2.º da cláusula sexta, observado o disposto no § 3.º da cláusula sexta, independentemente de inscrição estadual.

# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

§ 4.º Caso as informações relativas à data de saída ou de início da prestação de serviço não sejam informadas nos documentos fiscais eletrônicos, será considerada a data de emissão do documento fiscal como data de saída ou de início da prestação.

**Cláusula Sexta.** A critério da unidade federada de destino e conforme dispuser a sua legislação tributária, pode ser exigida ou concedida ao contribuinte localizado na unidade federada de origem inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

§ 1.º O número de inscrição a que se refere esta cláusula deve ser apostado em todos os documentos dirigidos à unidade federada de destino, inclusive nos respectivos documentos de arrecadação.

# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

§ 2.º O contribuinte inscrito nos termos desta cláusula deve recolher a DIFAL prevista na alínea “c” dos incisos I e II do “caput” da cláusula segunda até o décimo quinto dia do mês subsequente à saída da mercadoria ou do bem ou ao início da prestação de serviço.

§ 3.º A inadimplência do contribuinte inscrito em relação à DIFAL, a que se refere a alínea “c” dos incisos I e II do “caput” da cláusula segunda, ou a irregularidade de sua inscrição estadual ou distrital, faculta à unidade federada de destino exigir que a DIFAL seja recolhida na forma da cláusula quinta.

§ 4.º Fica dispensado de nova inscrição estadual ou distrital o contribuinte já inscrito na condição de substituto tributário na unidade federada de destino.

# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

§ 5.º Na hipótese prevista no § 4.º, o contribuinte deve recolher a DIFAL prevista na alínea “c” dos incisos I e II do “caput” da cláusula segunda no prazo previsto no respectivo convênio ou protocolo que dispõe sobre a substituição tributária.

**Cláusula Sétima.** O contribuinte da DIFAL de que trata a alínea “c” dos incisos I e II do “caput” da cláusula segunda, situado na unidade federada de origem, deve observar a legislação da unidade federada de destino da mercadoria ou do bem ou do serviço.



# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

**Parágrafo Único.** As unidades federadas de destino podem dispensar o contribuinte de obrigações acessórias, exceto a emissão de documento fiscal.

**Cláusula Oitava.** A fiscalização do estabelecimento contribuinte situado na unidade federada de origem pode ser exercida, conjunta ou isoladamente, pelas unidades federadas envolvidas nas operações ou prestações, condicionando-se a administração tributária da unidade federada de destino a credenciamento prévio na Secretaria da Fazenda, Economia, Finanças ou Tributação da unidade federada do estabelecimento a ser fiscalizado.



# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

§ 1.º Fica **DISPENSADO** o credenciamento prévio na hipótese de a fiscalização ser exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado.

§ 2.º Na hipótese do credenciamento de que trata o “caput”, a unidade federada de origem deve concedê-lo **EM ATÉ DEZ DIAS**, configurando **ANUÊNCIA TÁCITA** a ausência de resposta.

# RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO CONTRIBUINTE REMETENTE PELO PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

Com fundamento nas disposições transcritas, de observar que o **Convênio ICMS 236/2021** atribui a responsabilidade, **DE FORMA EXCLUSIVA**, aos **contribuintes remetentes**, situados nos Estados de origem, quando destinarem mercadorias para uso, consumo ou ativo imobilizado de consumidores finais **NÃO** contribuintes do ICMS, cabendo àqueles à emissão da respectiva **GNRE** por ocasião das saídas das mercadorias, devendo os contribuintes remetentes fazer menção, no documento fiscal, do número do documento de arrecadação (GNRE), bem como recolher o ICMS DIFAL **até o décimo quinto dia**, contado da data da efetiva saída das mercadorias.

# EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO –DUPLICIDADE DE PAGAMENTO DO ICMS DIFAL

A definição do preço de um produto depende basicamente do equilíbrio entre o preço de mercado e o valor referente aos gastos fixos e variáveis de uma empresa, sendo eles:

**EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – A RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO – DUPLICIDADE DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL**

**CUSTOS:** todo gasto referente à fabricação de um produto – matéria-prima, mão de obra, pagamento dos fornecedores, amortização e outros gastos necessários para a produção.

**DESPESAS:** todo gasto relacionado à estrutura administrativa e comercial de uma empresa e também aos investimentos – aluguel, energia elétrica, limpeza, segurança, água, entre outros.

# EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – A RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO – DUPLICIDADE DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL

Além disso, outro aspecto para se levar em consideração na hora de calcular o preço de venda é a **CARGA TRIBUTÁRIA**, ou seja, o sistema tributário em que a empresa está enquadrada e os tributos incidentes sobre o preço de venda bruto do produto, como o ICMS e IPI, assim como os impostos que incidem sobre a compra dos seus produtos, como a substituição tributária ou o ICMS DIFAL.

# EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – A RESPONSABILIDADE, PELO SEU PAGAMENTO DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO – DUPLICIDADE DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL

De ressaltar que, como tratamos de **contribuintes do ICMS**, a carga tributária desse imposto sempre fica para o final, caso em que, após realizada a precificação relativa aos custos, às despesas, à carga dos demais tributos incidentes, inclusive o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, PIS e COFINS, etc., apura-se a base de cálculo, na qual deverá incidir o ICMS por dentro.

# EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – A RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO – DUPLICIDADE DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL

Assim, no caso da venda de mercadorias que irão compor o ativo imobilizado de um determinado contribuinte do ICMS, como, por exemplo, computadores e impressoras destinados ao setor administrativo, o contribuinte remetente formaliza o seu preço como se a venda fosse uma **operação interna**, incluindo a **totalidade** da carga tributária relativa ao ICMS.



**EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – A RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO – DUPLICIDADE DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL**

Portanto, no caso da venda desses computadores e impressoras pelo valor equivalente a **R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais)**, para se apurar a base de cálculo do ICMS há que se fazer os seguintes cálculos, considerando-se que, por determinação constitucional, o ICMS é cobrado “**por dentro**”..



# EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – A RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO – DUPLICIDADE DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL

**Apuração da base de cálculo e do ICMS na operação interna:**

ICMS por dentro (alíquota de 18%)

Fórmula: Valor da mercadoria / (1 – 0,18) x 18%

R\$ 25.000,00 / 82% = 30.488,00

Base de Cálculo = **R\$ 30.488,00**

Valor do ICMS (R\$ 30.488,00 x 18%) = **R\$ 5.487,84**

**EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – A RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO – DUPLICIDADE DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL**

Assim, numa operação interna, o valor do ICMS será **R\$ 5.487,84 (cinco mil, quatrocentos e oitenta e sete reais e oitenta e quatro centavos)**, a ser recolhido em favor do respectivo Estado.

Todavia, no caso de uma **operação interestadual**, na qual os computadores e impressoras sejam destinados a um contribuinte do ICMS situado em outro Estado, os quais irão compor o ativo imobilizado de seu estabelecimento, temos os seguintes cálculos:

**EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – A RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO – DUPLICIDADE DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL**

**Apuração do ICMS pela alíquota interestadual equivalente a 12% (Estado de origem – Ceará):**

**Base de cálculo: R\$ 30.488,00**

**Valor do ICMS para o Ceará (R\$ 30.488,00 x 12%) = R\$ 3.658,56**

**EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – A RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO – DUPLICIDADE DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL**

**Apuração do ICMS DIFAL (Estado de destino – Alagoas):**

Base de cálculo: **R\$ 30.488,00**

Valor do ICMS DIFAL para Alagoas ( $\text{R\$ } 30.488,00 \times 6\%$ ) = **R\$ 1.829,28**

Observe que o total dos dois ICMS equivale a **R\$ 5.487,84 (cinco mil, quatrocentos e oitenta e sete reais e oitenta e quatro centavos)**, o mesmo valor da **operação interna**, não havendo qualquer prejuízo para ambos os Estados, por se tratar de base de cálculo única.

# EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – A RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO – DUPLICIDADE DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL

Todavia, para evitar que o consumidor final, na condição de contribuinte do ICMS e, portanto, responsável pelo pagamento do ICMS DIFAL, pague esse imposto em duplicidade, deve o contribuinte remetente **excluir**, do valor total da nota fiscal, o valor do ICMS DIFAL que já está embutido no preço das mercadorias, o qual será recolhido pelo contribuinte destinatário.

# EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – A RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO – DUPLICIDADE DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL

Nesse caso, a nota fiscal em questão deverá ser emitida da seguinte forma:

Base de cálculo: **R\$ 30.488,00**

ICMS pela alíquota interestadual (12%): **R\$ 3.658,56**

Valor total da nota fiscal (R\$ 30.488,00 – R\$ 1.829,28) = **R\$ 28.658,72.**

**Dados Adicionais da NF-e:** “ICMS DIFAL a ser recolhido para o Estado de Alagoas pelo contribuinte destinatário no valor de **R\$ 1.829,28**”.



# EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – A RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO – DUPLICIDADE DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL

Cabe lembrar que a sistemática acima não resulta em qualquer prejuízo para os Estados interessados, haja vista que tanto o ICMS alíquota interestadual como o ICMS DIFAL utilizaram uma única base de cálculo (R\$ 30.488,00), como assim determinam a **Lei Complementar nº 87/1996** e o **Convênio ICMS 236/2021**, alterando-se apenas o valor total da nota fiscal, em decorrência da **exclusão** do valor do ICMS DIFAL do preço das mercadorias, o qual será recolhido pelo contribuinte destinatário, sob pena deste recolher o imposto em duplicidade, o que é vedado pelo nosso sistema tributário.

# EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – A RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO – DUPLICIDADE DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL

Por evidente, haverá vantagem significativa para o **contribuinte comprador**, em razão da redução do valor total da nota fiscal, isto é, do preço das mercadorias adquiridas.

Mas, por outro lado, haverá vantagem, também, para o **contribuinte vendedor**, haja vista que o seu faturamento também foi reduzido, compensando-se com um valor menor a ser recolhido em relação aos tributos federais, como Imposto de Renda Pessoa Jurídica, PIS e COFINS, dentre outros tributos que incidem sobre o faturamento.



# EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – A RESPONSABILIDADE PELO SEU PAGAMENTO DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO – DUPLICIDADE DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL

De lembrar que a Receita Federal não poderá alegar qualquer tipo de prejuízo, haja vista que o valor efetivamente recebido pelo contribuinte remetente é o constante no valor total da nota fiscal, no qual não poderia constar o valor do ICMS DIFAL, pois a responsabilidade pelo seu recolhimento é do contribuinte destinatário, como assim determinam a **Constituição Federal**, a **Lei Complementar nº 87/1996** e o **Convenio ICMS 236/2021**.

**EXCLUSÃO, DO VALOR TOTAL DA NOTA FISCAL, DO VALOR DO ICMS DIFAL – A RESPONSABILIDADE, PELO SEU PAGAMENTO DO CONTRIBUINTE DESTINATÁRIO – DUPLICIDADE DE PAGAMENTO PELO CONTRIBUINTE CONSUMIDOR FINAL**

Obrigar o contribuinte remetente a incluir no valor total da nota fiscal o ICMS DIFAL que não será por ele recolhido, pois que seu pagamento é de responsabilidade do contribuinte destinatário, é exigir deste o ICMS DIFAL em duplicidade, cobrança esta vedada pelo nosso ordenamento jurídico.

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL, DEVIDO PELO CONTRIBUINTE REMETENTE, AINDA PENDENTE DE PAGAMENTO, CUJOS FATOS GERADORES OCORRERAM ANTES DE 2022

O Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da **ADIn 5.469/DF**, declarou inconstitucional a cobrança do ICMS DIFAL em razão da **ausência** de lei complementar para regulamentar as novas alterações processadas na Constituição Federal pela **Emenda Constitucional nº 87/2015**, relativas às operações e às prestações de serviços que destinem mercadorias, bens ou serviços a consumidores finais, **NÃO** contribuintes do ICMS, situados em outros Estados.

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL, DEVIDO PELO CONTRIBUINTE REMETENTE, AINDA PENDENTE DE PAGAMENTO, CUJOS FATOS GERADORES OCORRERAM ANTES DE 2022

De ressaltar que, com a **modulação** determinada pelo STF, os efeitos da decisão abrangem tão somente os casos em que o ICMS DIFAL **tenha sido recolhido antes dessa decisão**, pelos respectivos responsáveis, seja contribuinte remetente, seja contribuinte destinatário, salvo nas hipóteses de ação judicial contestando essa cobrança antes da decisão do STF.

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL, DEVIDO PELO CONTRIBUINTE REMETENTE, AINDA PENDENTE DE PAGAMENTO, CUJOS FATOS GERADORES OCORRERAM ANTES DE 2022

Assim, a inconstitucionalidade abrange todos os casos pendentes em que o ICMS DIFAL não tenha sido pago relativo a fatos geradores ocorridos **até 31.12.2021**, seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial, haja vista que, com a decisão do STF, a cobrança desse imposto **perdeu seu fundamento de validade**.

Assim, não cabe aos Fiscos estaduais exigirem o ICMS DIFAL não pago e cujos fatos geradores tenham ocorrido **até 31.12.2021**.

# **INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL, DEVIDO PELO CONTRIBUINTE REMETENTE, AINDA PENDENTE DE PAGAMENTO, CUJOS FATOS GERADORES OCORRERAM ANTES DE 2022**

O mesmo princípio, na nossa ótica, vale para os fatos geradores ocorridos no período de **1º de janeiro a 31 de dezembro de 2022**, caso o STF decida que o ICMS DIFAL não poderia ser recolhido nesse período, por força dos princípios da anterioridade e da noventena, previstos, respectivamente, nas alíneas “b” e “c” do inciso III do caput do art. 150 da **Constituição Federal**, cujo julgamento deverá ser retomado ainda nesse ano, como se espera.



# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996 (LEI KANDIR)

**A alínea “a” do inciso III do caput do art. 146 da Constituição Federal assevera o seguinte:**

**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.



# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996 (LEI KANDIR)

Assim, cabe à lei complementar, quando da definição das espécies tributárias relativas aos impostos, definir os respectivos **fatos geradores**, as bases de cálculo e os contribuintes.

No tocante ao ICMS, foi editada a **Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir)**, que definiu as regras gerais desse imposto, inclusive os respectivos fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes.

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996 (LEI KANDIR)

Nada obstante as operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, localizado em outro Estado, a **Lei Complementar nº 87/1996**, mesmo com as novas redações dadas pela **Lei Complementar nº 190/2022**, o legislador congressual foi **omisso** em relação a essa nova hipótese de incidência – ou fato gerador –, qual seja:

***Entrada, no território do Estado, de mercadorias, bens ou serviços destinados a consumidores finais, contribuintes ou não do imposto, oriundos de outro Estado.***

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996 (LEI KANDIR)

De lembrar que o STF, no julgamento da **ADIn nº 5.469/DF**, decidiu pela inconstitucionalidade do **Convênio ICMS 93/2015**, o qual, fazendo às vezes de lei complementar, regulamentou o ICMS DIFAL com base nas alterações processadas na Constituição Federal pela **Emenda Constitucional nº 87/2015**.

Vejamos a sua Ementa:

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa da associação autora. Emenda Constitucional nº 87/15. ICMS. Operações e prestações em que haja 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 93/2015.

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, inciso III, d, e parágrafo único CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário.

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

1. A associação autora é formada por pessoas jurídicas ligadas ao varejo que atuam no comércio eletrônico e têm interesse comum identificável. Dispõe, por isso, de legitimidade ativa ad causam para ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade (CF/88, art. 103, IX).

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

2. Cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e **estabelecer normas gerais sobre os fatos geradores**, as bases de cálculo, os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição e a obrigação tributária (**art. 146, I, e III, a e b**). Também cabe a ela estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, podendo instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições.



## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

**3.** Especificamente no que diz respeito ao ICMS, o texto constitucional consigna caber a lei complementar, entre outras competências, definir os contribuintes do imposto, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar o local das operações, para fins de cobrança do imposto e de definição do estabelecimento responsável e fixar a base de cálculo do imposto (art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i).

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

4. A EC nº 87/15 criou uma 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. Houve, portanto, **substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária**. O ICMS incidente nessas operações é 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.

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

**5.** 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 93/2015.

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

6. A Constituição também dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03).

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

7. A LC nº 123/06, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional –, trata de maneira distinta as empresas optantes desse regime em relação ao tratamento constitucional geral atinente ao denominado diferencial de alíquotas de ICMS referente às operações de saída interestadual de bens ou de serviços a consumidor final não contribuinte. Esse imposto, nessa situação, integra o próprio regime especial e unificado de arrecadação instituído pelo citado diploma.

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

8. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da Emenda Constitucional nº 87/15 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado a microempresas e empresas de pequeno porte.

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

**9.** Existência de medida cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário, para suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), até o julgamento final daquela ação.



## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

**10.** Ação direta julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal.

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

**11.** Modulação dos efeitos da inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio ICMS 93/2015, para 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 presente julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

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**.

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

Como se observa, a decisão do STF menciona, de forma peremptória, que cabe à lei complementar, quando da definição das regras gerais dos impostos, definir, dentre elas, os respectivos fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes, conforme **alínea “a” do inciso III do caput do art. 146 da Constituição Federal.**

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

Nesse diapasão, se não cabe a convênio editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) regulamentar o ICMS DIFAL, pois que matéria reservada à lei complementar, também não pode ser constitucional a cobrança do ICMS DIFAL em decorrência da **ausência do fato gerador** relativo a essa nova sistemática de tributária na própria **Lei Complementar nº 87/1996**, omissão esta que não foi suprida nem mesmo pela **Lei Complementar nº 190/2022**.

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

Denota-se, ainda, para finalizar, que a **Lei Complementar nº 87/1996**, inclusive suas alterações posteriores, definiu outros fatos geradores, outras hipóteses de incidência, no **caput e no § 1.º de seu art. 2.º**, omitindo-se, de forma injustificada, a hipótese de incidência – **ou fato gerador** – relativa à nova sistemática de tributação, como assim o fizeram os Estados e o Distrito Federal, buscando suprir a omissão da **Lei Complementar nº 87/1996**.

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS DIFAL – AUSÊNCIA DA DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES

De ressaltar que essa definição do fato gerador – **ou hipótese de incidência** – pelos Estados e pelo Distrito Federal não tem o condão de suprir a omissão da **Lei Complementar nº 87/1996**, assim como ocorreu com o **Convênio ICMS 93/2015**, na sua tentativa de fazer às vezes de lei complementar relativa ao ICMS, como assim determinou o STF.



# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA DO ESTADO DE DESTINO – OPERAÇÕES QUE DESTINEM A OUTROS ESTADOS ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL RELATIVA AO ICMS DIFAL

Relativamente às operações interestaduais que destinem, a outros Estados, energia elétrica, petróleo e seus derivados lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, a Constituição Federal, em seu art. 155, inciso X, alínea “a”, determina a não incidência do ICMS nessas operações, conforme redação abaixo:

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL

**Art. 155. (...)**

**§ 2.º (...)**

**X – não incidirá:**

**b)** sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL

A princípio, o legislador constituinte originário estabeleceu a **imunidade** do ICMS nas operações de saída interestadual de petróleo e seus derivados lubrificantes líquidos e gasosos, caso em que o imposto não poderá ser cobrado pelos Estados de origem, por força da **imunidade**.

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL

Tendo em vista a matéria constitucional, na nossa ótica, devemos nos utilizar da técnica da **interpretação lógico-sistemática**, a qual leva em consideração a análise sistemática do ordenamento jurídico, relativamente ao contexto do conteúdo da norma a ser objeto de interpretação.

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL

No caso concreto, e considerando os demais dispositivos do Sistema Tributário Nacional insculpido na própria Constituição Federal, há que se levar em conta a destinação de tais operações: se para consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, ou se para outros contribuintes do imposto, que adquirem os produtos acima para fins de industrialização ou comercialização.

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL

Caso tais produtos sejam destinados para industrialização ou comercialização dos contribuintes situados nos Estados de destino, determina o **inciso III do art. 3.º da Lei Complementar nº 87/1996** que não haverá incidência nessas operações, não cabendo a cobrança do ICMS pelos Estados de destino.

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL

É assim tendo em vista que, caso os Estados de destino venham a cobrar o ICMS nessas operações de aquisição interestadual, os contribuintes adquirentes sempre terão direito ao crédito do imposto pago. Portanto, trata-se de puro pragmatismo do legislador congressional.



# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL

Todavia, caso se destinem para uso, consumo ou para o ativo imobilizado do consumidor final, contribuinte ou não do ICMS, **como não haverá a tributação, pela alíquota interestadual dos Estados de origem, haverá a cobrança, então, do ICMS DIFAL pelos Estados de destino.**

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL

É evidente que, no cálculo do ICMS DIFAL, deverá ser considerada a alíquota interna dos Estados de destino, a qual deverá ser deduzida pela alíquota interestadual dos Estados de origem, haja vista que não existe alíquota “**zero**” para o ICMS.

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL

Com efeito, basta observarmos o que dispõe o **art. 8.º do Código Tributário Nacional (CTN)**, no sentido de que o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL

Com efeito, o fato de o ICMS não poder ser cobrado pelo Estado de origem, em decorrência da **imunidade**, tal impedimento não tem o condão de permitir que os Estados de destino detenham a competência de cobrar, também, o **ICMS com base na alíquota interestadual**, que, a princípio, seria devido aos Estados de origem.

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL

Para reforçar, ainda mais, a utilização da técnica da interpretação lógico-sistemática, vejamos o que dispõe a Constituição Federal, em seu art. 155, § 2.º, inciso III:

**Art. 155. (...)**

**§ 2.º (...)**

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL

**IV** – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

Ora, por ocasião da regulamentação do inciso IV supra, o Senado Federal editou as **Resoluções nºs 22/1989 e 13/2012**, definindo as alíquotas a serem aplicadas nas operações e prestações interestaduais.

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL

Todavia, o **STF**, no **Recurso Extraordinário nº 198.088/SP**, a nossa sentir, de forma inteiramente equivocada, decidiu o seguinte, conforme a Ementa do referido Recurso Extraordinário:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2º, X, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL



## INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL

Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá em sua totalidade o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Consequente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido” (RE 198088-SP; Rel. Min. Ilmar Galvão; Julgamento: 17-05-2000; DJ 05-09-2003).

# INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DO ICMS – ALÍQUOTA INTERNA – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ENERGIA ELÉTRICA, PETRÓLEO E SEUS DERIVADOS – SUPERVENIÊNCIA DE NORMA CONSTITUCIONAL

Assim, no entendimento do STF, a não incidência prevista na **alínea “b”** não expressa caso de imunidade, como acontece na **alínea “a”** – mercadorias destinadas ao exterior e serviços prestados a destinatários no exterior –, ambas do **inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal**, o que é uma verdadeira aberração jurídica!

***Muito agradecido pela atenção!***