

ICMS: UMA ABORDAGEM SOBRE O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS E A MUDANÇA DETERMINADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022 NO BRASIL

ICMS: AN APPROACH ON THE DIFFERENTIAL RATE AND THE CHANGE DETERMINED BY COMPLEMENTARY LAW No. 190/2022 IN BRAZIL

*Ademilson Reis da Silva¹
Núbia Alves Claudino²*

RESUMO

Inicialmente o diferencial de alíquotas do ICMS era regido pela Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, que implicava em recolher o imposto nas operações de vendas interestaduais à consumidor final contribuinte do ICMS. Para regulamentar este imposto, surgiu a necessidade de uma Emenda Constitucional nº 87/2015 tratada pelo convênio ICMS nº 93/2015, alterando a cobrança da diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual da operação destinada ao consumidor final não contribuinte. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal julgou a ação como direta de inconstitucionalidade, sendo procedido, e também trazendo em pauta o fato de não existir uma Lei Complementar que regulamentasse a Emenda de 87/2015, dando início então a Lei Complementar 190/22, que gerou a problemática: Quando cobrar o DIFAL: dentro de 90 dias ou apenas em 2023? Atualmente, ainda há divergências sobre o tema, sendo importante entender a respeito do ICMS e todo o seu contexto histórico, o assunto completo será abordado ao decorrer deste artigo.

Palavras-chave: ICMS. Diferencial de alíquota. Lei complementar 87/1996. Convênio 93/2015. Lei complementar 190/2022.

ABSTRACT

Initially, the difference in ICMS rates was governed by Complementary Law No. 87 of September 13, 1996, which implied collecting the tax in the case of an ICMS taxpayer. To regulate this tax, there was a need for a Constitutional Amendment No. 87/2015 dealt with by the ICMS agreement No. 93/2015, changing the collection of the difference between the internal rate of the recipient state and the interstate rate of the operation destined to the final consumer not taxpayer. However, the Federal Supreme Court judged the action as directly unconstitutional, being proceeded, and also bringing into question the fact that there is no

¹ Orientador Especialista do Curso de Ciências Contábeis. UFR. Universidade Federal de Rondonópolis. Mato Grosso. Contato: <ademilson.reis@ufr.edu.br>

² Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis. UFR. Universidade Federal de Rondonópolis. Mato Grosso. Contato: <nubiaalvesclaudino@gmail.com>.

Complementary Law that regulates the Amendment of 87/2015, thus initiating Complementary Law 190/22, which generated the problem: when to charge DIFAL, within 90 days or just in 2023? Currently, there are still disagreements on the subject, and it is important to understand about the ICMS and its entire historical context, the full subject will be addressed in the course of this article.

Abstract: ICMS Rate differential. Complementary Law 87/1996. Agreement 93/2015. Complementary Law 190/2022.

INTRODUÇÃO

O ICMS, cuja sigla significa Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, em suma, é um imposto brasileiro presente na Lei Complementar 87/1996, chamada “Lei Kandir”. Entretanto, desde 1996 esse imposto passou por diversas alterações, incluindo a Emenda Constitucional 87/2015 e o Convênio ICMS 93/2015, que dispõem sobre o Diferencial de Alíquota do ICMS (WERNECK; COELHO, 2019).

Cada Estado tem suas peculiaridades sobre seus fatores políticos e econômicos, bem como a alíquota de ICMS, que é um imposto estadual, ou seja, implica-se que cada região tenha uma alíquota que será recolhida a título de ICMS, por conta disso, as operações interestaduais são fiscalizadas.

Com o aumento das vendas e-commerce, os consumidores passaram a ter maior acesso a preços de produtos de diversos Estados, podendo comparar valores, resultando no aumento de compras dos grandes centros. Porém, até então, esse imposto era recolhido no Estado de origem da mercadoria, ou seja, acabou desvalorizando os Estados com alíquota maior. A competitividade é fator fundamental para a sobrevivência das empresas e os impostos são uma proporção considerada do preço final (REZENDE, 2019).

Com isso, os níveis de arrecadação ficaram centralizados nos Estados considerados polos industriais, deixando os Estados que recebiam os produtos em desvantagem. Em função desse fato em 2015, surgiu a Emenda Constitucional 87/2015 e o Convênio 93/2015 que visavam que o ICMS fosse partilhado entre os endereços de origem e destino. A partir de 2019 houve uma divisão dessa alíquota. Em razão dessas mudanças as empresas que comercializavam suas mercadorias para o consumidor final de outros Estados teriam novas regras e com isso, deveriam adotar novas medidas para se adequarem a nova legislação (REZENDE, 2019).

Em 2022, houve ainda uma nova alteração, a Lei Complementar 190/2022, que oficializa a cobrança do DIFAL (diferencial de alíquota) para o destinatário de mercadorias ou serviços em Estado diverso do remetente, mesmo não sendo contribuinte de ICMS.

O objetivo desta pesquisa é analisar as alterações feitas na regulamentação do diferencial de alíquotas buscando explicar todas as mudanças decorridas conforme o tempo e a modernização, que acabaram por alterar o imposto. O intuito é responder a seguinte problemática: quando cobrar o DIFAL, dentro de 90 dias ou apenas em 2023? A pesquisa é de suma importância por abordar um conflito atual na área tributária e fiscal, sendo considerável para a sociedade acadêmica e a sociedade geral, que terá mais conhecimento sobre a legislação do ICMS, possibilitando maiores soluções para atender ao fisco e orientar os clientes, além

disso, tratar um tema atual que vem sendo discutido e gerando conflitos, devido a alteração através da LC 190/2022.

Para escrever o presente artigo, foi utilizado a metodologia de pesquisa referencial bibliográfico com observação sistemática, pois é através da análise e estudos das alterações que se teve no ICMS – diferencial de alíquotas que se pretende explicar a atual Lei Complementar 190/2022, ou seja, determinar quais foram as causas para se chegar a nova lei. O tema apresentado possui profunda abordagem encontrada em material já publicado sobre o tema, portanto, em relação aos procedimentos a pesquisa enquadra-se em bibliográfica e documental, pois as informações foram extraídas de livros, legislações, periódicos, trabalhos acadêmicos e demais documentos fornecidos na internet.

Com isso, a presente pesquisa é definida através de uma sequência de estrutura, de forma que o capítulo 2, referencial teórico, trata sobre a forma de recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas e sua evolução constitucional, abordando resumidamente a Lei Kandir, Lei Complementar 87/1996 e o Convênio 93/2015, o Fundo de Combate à Pobreza e por fim, aborda a LC 190/2022, sem seguida, há os resultados e discussões sobre o que foi descrito no referencial teórico e, por fim as considerações finais, trazendo um desfecho para a problemática.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O ICMS e o Diferencial de Alíquotas

O ICMS Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, é um imposto estadual incidente em diferentes operações comerciais, refletindo quando um produto ou serviço tributável circula entre Estados, de pessoas jurídicas para pessoas físicas ou pessoas jurídicas não contribuinte do ICMS.

O diferencial de alíquotas do ICMS deu início devido ao grande crescimento de vendas pela internet realizadas pelo comércio digital, a qual ocasionava desigualdade na arrecadação do imposto entre os Estados onde a mercadoria originava, e o Estado de destino, pois a arrecadação antigamente era gerada apenas para o Estado de origem. Portanto, o DIFAL do ICMS tem o objetivo de resolver essa situação, dividindo a carga tributária entre os estados (SILVA; SILVA, 2022).

O ICMS é um imposto estadual gerado em várias operações, como por exemplo: a prestação de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais e de Comunicação, bem como circulação de mercadorias (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2022).

No que tange à valores, é difícil estipular um valor exato para o ICMS, visto que ele depende de diversos fatores, dentre eles estão o Estado em que as operações serão realizadas, pois cada Estado tem sua alíquota interna, e o seu regime tributário em que estão envolvidos (RICARDO JUNIOR, 2019).

O recolhimento do DIFAL é de responsabilidade do vendedor quando a venda for a não contribuintes do ICMS, e nas transações entre contribuintes, o DIFAL é de obrigação da empresa que está adquirindo o produto ou serviço, isto é, do estado de destino. Para explicar como funciona essa operação pode ser detalhado no seguinte estudo de caso: suponha que uma

cervejaria de Rondonópolis (Mato Grosso) compre produtos para uso e consumo de uma empresa de Goiânia (Goiás), quem deve pagar pelo diferencial de alíquotas neste caso?

Quem paga pelo imposto nesta situação é a empresa que está adquirindo o produto, visto que é uma operação entre contribuintes, neste caso, a Cervejaria de Rondonópolis paga pelo imposto antes dele circular, já que nas operações interestaduais os transportadores devem parar nos postos de fiscalização para a devida averiguação dos agentes fiscais.

Todavia, nem sempre o DIFAL foi recolhido dessa forma, integralmente para o Estado de destino, considerando que após a EC 87/2015, houve o processo de transição, na qual arrecadação se dava da seguinte forma:

Quadro 1 – Formas de arrecadação 2016 a 2019

2016: 60% da DIFAL para o Estado de Origem e 40% para o Estado de Destino;
2017: 40% da DIFAL para o Estado de Origem e 60% para o Estado de Destino;
2018: 20% da DIFAL para o Estado de Origem e 80% para o Estado de Destino;
2019 em diante: 100% da DIFAL para o destino.

Fonte: Elaborada pela autora com base no site SENIOR (2022).

Com isso, a partir de 2019 publicou-se a tabela do ICMS diferencial de alíquotas, possibilitando o cálculo entre as alíquotas.

Figura 1 – Tabela ICMS

Alíquota Interna do ICMS	DESTINO																										
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO
AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AL	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AM	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AP	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
BA	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
CE	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
DF	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	17	12	7	7	12	12	7	7
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	19	7	7	12	12	7	7
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7	7
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	7
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17

Fonte: G7 INFORMÁTICA, 2018.

Na tabela pode-se observar que cada Estado tem uma alíquota específica, diante disso é possível fazer o cálculo do DIFAL. Para realizar o cálculo, basta multiplicar o valor da operação (nota fiscal) pelo diferencial de alíquotas, obtido através da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

Em um resumo introdutório, o DIFAL ICMS é um tributo que uma empresa precisa pagar quando comercializa um produto para seu usuário final localizado em outro Estado. E como já destacado anteriormente, existiu algumas alterações até que surgisse a tabela e o processo do cálculo descrito. O tema necessita que haja regulamentos e fiscalizações deste

imposto, para isso, o Diferencial de Alíquota teve algumas repercussões ao longo dos anos, e em 2014 após o STF (Supremo Tribunal Federal) declarar inconstitucional o convênio 21/2011 do DIFAL, houve a necessidade de uma nova Emenda Constitucional.

2.2 Emenda Constitucional Nº 87/15 e o Convênio ICMS 93, De 17 De Setembro De 2015

A partir do crescimento da tecnologia e o maior acesso a computadores pela população, houve um aumento significativo em compras on-line, se tornou muito mais fácil e prático para os consumidores comparar preços em sites, podendo escolher mercadorias com desconto maior, esse fato deu-se início a uma era a qual perdurou até os dias atuais: o comércio eletrônico (REZENDE, 2019).

Entretanto, com essa nova modalidade de compra e venda, algumas regiões começaram a questionar, em especial os Estados Norte, Nordeste e Centro-Oeste, pois internamente estava causando impactos negativos para a economia nos locais onde as vendas eram menores, isso devido à falta de uma adequação nas regras constitucional de ICMS dada pelo fato que a Constituição Federal de 1988 utilizou um critério que dizia que para definir o sujeito ativo do ICMS sobre as operações interestaduais se tratando de mercadorias destinadas a consumidores finais quando não fossem contribuintes do ICMS. (REZENDE, 2019).

Além deste fato, o artigo 155, parágrafo 2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal trouxe alvoroços, pois dizia:

- i) quando a pessoa tiver adquirido o produto ou serviço como consumidor final e for contribuinte do ICMS, o estado de origem ficaria com o valor obtido com a alíquota interestadual e o estado de destino ficaria com o valor auferido com a diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual; ii) quando o adquirente for consumidor final da mercadoria comprada e não for contribuinte do ICMS, para o estado de origem, aplica-se a alíquota interna do estado vendedor, ficando o estado de destino sem qualquer arrecadação; iii) se o adquirente não for o consumidor final do produto adquirido, para o estado de origem aplica-se a alíquota interna do estado vendedor, ficando o estado de destino sem qualquer arrecadação.

Este artigo trouxe diversos pontos negativos julgados pelos Estados, pois ficou evidente a aplicação da alíquota interna quando o destinatário não fosse seu contribuinte. Sendo assim, o imposto deveria ser recolhido integralmente no Estado de origem, fazendo com que o Estado de destino não partilhasse também do imposto. Desse modo, para solucionar este problema, foi aprovado a EC nº 87/2015 que surgiu com o objetivo de equalizar a arrecadação tributária, posterior a comprovação da inconstitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/11 pelo Supremo Tribunal Federal devido a nova era de comércio digital. Esta nova Emenda tinha como objetivo apaziguar a guerra fiscal entre os Estados de origem e destino se tratando de compra e venda de mercadoria (REZENDE, 2019).

A nova Emenda trouxe uma nova regra para a cobrança do diferencial de alíquota, onde diz que:

- Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
- § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
- 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) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 1988).

Conforme descrito, a nova alteração conseguiu intermediar o que antes estava desigual, proporcionando aceitação positiva entre os Estados.

Apesar do sucesso da EC 87/2015, algumas lacunas ficaram abertas, pois apesar de deixar equilibrado a arrecadação tributária entre os Estados nas operações de vendas interestaduais à não contribuinte do ICMS, surgiu a necessidade de novas explicações, com isso, foi editado o Convênio ICMS 93/15, com o objetivo de garantir a partir de leis e decretos, que houvesse uma normativa que regesse e fechasse as lacunas em aberto até então (REZENDE, 2019).

A que se refere o Convênio ICMS 93/2015, fica definido na cláusula segunda que o remetente ou prestador de serviços deve:

a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na operação; b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a operação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem; c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b” (SEFAZ, 2021).

O Convênio ICMS 93/2015, estabeleceu uma nova forma de apuração do diferencial de alíquotas em operações interestaduais que destinem mercadorias e serviços ao consumidor final, sendo ele contribuinte ou não do ICMS. Com a publicação deste novo Convênio, surgiu algumas novidades que deveriam ser aplicadas pelos contribuintes do ICMS, aqueles que realizam operações interestaduais com não contribuinte do ICMS, algumas mudanças foram a base de cálculo única, inclusão do DIFAL na base de cálculo, o Fundo de Combate à Pobreza e um acordo financeiro entre as Unidades Federadas para o diferencial de alíquotas ser dividido nos anos iniciais. (LOPES, 2017)

As empresas optantes pelo Simples Nacional, antes da atualização estavam autorizadas a cobrança do diferencial quando fosse destinada ao consumidor sendo ele contribuinte de ICMS. Não havendo uma regulamentação para quem não fosse contribuinte, esta ação sofreu uma medida cautelar de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, tornando a cobrança inviável. Por conta disso, desde 2016, as Micro e Pequenas empresas que estavam enquadradas no regime de tributação do Simples Nacional passaram a não recolher o DIFAL para consumidor final não contribuinte (RIBEIRO, 2022)

Nesse sentido, o Convênio ICMS 93/2015, um acordo interestadual celebrado pelos Estados e DF no âmbito do Confaz, tinha como objetivo disciplinar os procedimentos que seriam fiscalizados na arrecadação do DIFAL, porém, entretanto, como mencionado acima, essa regulamentação acabou gerando algumas controvérsias.

2.3 O Fundo De Combate A Pobreza

É importante ressaltar que existe uma diferença em algumas alíquotas internas, na qual varia de acordo com o princípio da essencialidade, conforme Art. 95 RICMS/MT, produtos de cesta básica, produtos essenciais para os seres humanos, bebidas alcoólicas, artefatos de

joalherias, e etc., os produtos considerados essenciais possuem uma alíquota menor, já os outros itens possuem alíquota maior. O FECEP – Fundo Estadual de Combate a Erradicação da Pobreza foi criado através da Lei Complementar 111 de 2001, que inicialmente dispunha de data prevista para vigorar até 2010, entretanto, através da Emenda Constitucional nº 67 de 2010 foi prorrogada por tempo indeterminado. Esse fundo foi criado a fim de trazer melhorias para os brasileiros, sendo aplicado em nutrição, habitação, saúde, educação, entre outros pontos essenciais de melhoria para o ser humano. (MORAIS; SILVENTI, 2017)

Dentro de Mato Grosso, O FECEP foi regido pela Lei Complementar nº 144 de 22 de dezembro de 2003, mais precisamente no artigo 5º inciso IV que diz que esses produtos terão adicional de 2% nas alíquotas. “IV - Os valores recolhidos, correspondentes ao adicional de 2% (dois por cento) às alíquotas previstas na alínea b do inciso IV e nos incisos V e IX do Art. 14 da Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998” (SEFAZ, CAPITULO IV DAS RECEITAS, 2003).

Rogério Pereira da Silva (2020), faz uma abordagem sobre a porcentagem cobrada do fundo de combate à pobreza em cada Estado nas notas fiscais, presente a seguir:

Quadro 2 – Alíquota conforme o Estado

ESTADO	ALÍQUOTA	ESTADO	ALÍQUOTA
Acre	Máximo de 2,00%	Alagoas	De 1,00% a 2,00%
Bahia	2,00%	Ceará	2,00%
Amazonas	1,60%, 1,90% e 2,00%	Distrito Federal	2,00%
Goiás	Máximo de 2%	São Paulo	2,00%
Espirito Santo	2,00%	Mato Grosso do Sul	2,00%
Mato Grosso	2,00%	Minas Gerais	2,00%
Maranhão	2,00%	Paraná	2,00%
Paraíba	2,00%	Piauí	De 1,00 a 2,00%
Pernambuco	2,00%	Rondônia	2,00%
Rio de Janeiro	Máximo de 4%	Roraima	2,00%
Rio Grande do Norte	2,00%	Sergipe	2,00%
Rio Grande do Sul	2,00%	Tocantins	2,00%

Fonte: Elaboradora pela autora com base em Rogério Pereira da Silva, 2022.

Visto que os Estados Amapá, Pará e Santa Catarina não possuem fundo de combate à pobreza.

2.4 A Lei Complementar 190/2022

Como a Emenda 87/2015 foi definida como inconstitucional, devido à falta de uma lei que a regesse, foi julgado e aprovado a nova Lei Complementar 190/2022, e com isso, após

uma série de fatores e discussões, em cinco de janeiro de 2022 foi publicado no diário oficial da União, a Lei Complementar nº 190, que, como descrito no diário de 2022 diz que:

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.

O objetivo desta nova alteração, se dava em regulamentar como estava feito a cobrança do diferencial de alíquota, sendo visto como uma consequência do pronunciamento feito pelo STF (Supremo Tribunal Federal) quando definiu que o DIFAL estava sendo inconstitucional (MARTINS, 2022).

Uma das alterações principais trazidas por esta LC, é a permissão da cobrança do diferencial de alíquota no caso de destinatário de mercadorias ou serviços em Estado diferente do remetente mesmo não sendo contribuinte de ICMS. (CRC SC, 2016)

Entretanto, quando a LC 190/2022 foi publicada, alguns questionamentos a respeito de como esta lei funcionaria começaram a vir à tona. Um fato que vem sendo muito discutido, é a respeito de quando começar a colocar em prática as alterações, visto que entre os artigos publicados, está o 3º, que define um prazo para que o valor fosse recolhido, gerando uma discussão, pois a LC 190/22 entra em vigor dentro de noventa dias conforme publicado, revogando o princípio da anterioridade, que de acordo com ele, só poderia ser recolhido em 2023 (MARTINS, 2022).

De acordo com uma pesquisa feita pelo jornal JOTA, esta divergência está causando divisões nos Estados, alguns já decidiram por aderir a novas alterações, enquanto alguns ainda estão neutros. A maioria dos Estados decidiram por cobrar o DIFAL a partir de março ou abril, outros começaram a exigir até mesmo antes disso. Essa questão está sendo avaliada individualmente por cada Estado. Caso os estados decidam por não recolher o diferencial de alíquotas, os estados podem perder até R\$ 9,8 bilhões em arrecadações, e por conta disso, até os dias atuais (abril de 2022) nenhum Estado optou por não recolher o diferencial de alíquotas (PAIVA; MATIAS, 2022).

O resultado da pesquisa define que os Estados que decidiram cobrar o DIFAL de imediato são: Maranhão, Pernambuco, Piauí e Rio de Janeiro.

Os Estados que optaram em cobrar após 90 dias da publicação da Lei Complementar 190/22 são: Amapá, Amazonas, Bahia, Minas Gerais e Goiás.

Os Estados que decidiram cobrar antes de 90 dias são: Alagoas, Ceará, Espírito Santo, Paraná, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins.

Os Estados que ainda não defiram datas para cobrar o diferencial de alíquota são: Acre, Paraíba, Distrito Federal, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará e Rondônia.

3 RESULTADOS E DISCUSSÕES

O entendimento a respeito do ICMS – diferencial de alíquotas é de suma importância, pois traz explicações acerca de como funciona o recolhimento deste imposto, bem como o equilíbrio na arrecadação tributária nas operações de compras e vendas interestaduais.

Antes do convênio 93/2015 o DIFAL era aplicado somente nas operações interestaduais para consumidor final contribuinte do ICMS, conforme exemplo a seguir: uma empresa contribuinte do ICMS localizada no Estado de Mato Grosso, cuja alíquota interna é de 17%, ao adquirir materiais de uso e consumo ou ativo imobilizado de uma empresa localizada nas regiões Sul e Sudeste, exceto do Espírito Santo, cuja alíquota interestadual nas operações para Mato Grosso é de 7%, a adquirente pagará 10% a título diferencial de alíquotas.

Entretanto, com a chegada do convênio ICMS 93/2015, o DIFAL passou a ser aplicado também nas operações interestaduais para o consumidor final não contribuinte do ICMS. Nessas operações em que o adquirente é não contribuinte do ICMS, o diferencial de alíquotas passou a ser cobrado do estabelecimento vendedor, fazendo com que o recolhimento do DIFAL seja realizado pelo vendedor e não pelo comprador.

O recolhimento do DIFAL que passou a ser dividido para o Estado destino, nas operações interestaduais destinadas a não contribuinte do ICMS, ocorreram de forma gradativa entre 2016 a 2019, para que não ocorresse uma redução brusca na arrecadação dos Estados onde concentravam os maiores mercados de vendas online, o e-commerce. Essa evolução ocorreu da seguinte forma:

Em 2016 era recolhido 60% de diferencial de alíquotas para o Estado de origem e 40% para o Estado de destino. Já em 2017 o valor do Estado de origem reduziu para 40% enquanto o de destino aumentou para 60%. Em 2018 o Estado de origem reduziu ainda mais, para 20%, e o Estado de destino aumentou para 80%, de 2019 em diante integralizou 100% do DIFAL para o Estado de destino. Por fim, hoje é calculado utilizando a tabela do ICMS fazendo o cálculo de diferença utilizando a alíquota interna e interestadual dos Estados inclusos nas operações onde devem haver recolhimento do DIFAL.

O ICMS diferencial de alíquotas, de acordo com a Constituição Federal 1988 no artigo 155, § 2º inciso VII, será devido nas operações de vendas de mercadorias destinado a uso e consumo ou imobilizando independente se o adquirente for contribuinte ou não do ICMS.

Dessa forma, nota-se as mudanças decorridas no ICMS diferencial de alíquotas, que devido a evolução da tecnologia e o e-commerce, foram necessárias novas alterações para garantir uma justiça na arrecadação tributária entre os Estados, que se refere a partilha do DIFAL do ICMS, para satisfazer o Estado de origem e destino em uma venda de mercadoria.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ICMS é um imposto de competência Estadual, sendo a principal fonte de arrecadação para os Estados, na qual incide sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transportes intermunicipais e interestaduais e de comunicação.

Sabe-se que cada Estado tem autonomia para definir as alíquotas internas, além da variação de alíquotas de acordo com a essencialidade dos produtos, com isso, o valor do DIFAL varia de cada local, e de acordo com a mercadoria adquirida, podendo ser maior ou menor dependendo de onde a mercadoria está sendo adquirida e para onde será seu destino.

O diferencial de alíquotas pode ser aplicado nas vendas destinadas à contribuintes quando for consumidor final ou pessoa física. O responsável pelo recolhimento do imposto é o destinatário quando for contribuinte, e quando o destinatário for uma pessoa física ou pessoa

jurídica não contribuinte, quem recolhe o DIFAL é o remetente. Porém, entretanto, é este ponto que a Lei Complementar 190/22 veio regulamentar.

A Emenda Constitucional 87 dividiu o responsável pelo recolhimento do DIFAL, todavia, esta alteração gerada pela Emenda não foi regida por uma Lei Complementar, sendo baseada no convênio 93/2015, que para o STF não era o suficiente para reger uma EC. Então, o STF exigiu a criação de uma lei para tornar constitucional o recolhimento do diferencial de alíquotas. Com isso, veio a Lei Complementar 190.

Entretanto, esta LC surgiu trazendo uma problemática, pois quando foi publicada, o artigo terceiro, dispõe que a data específica para a cobrança do DIFAL, seria dentro de 90 dias.

Diante do exposto, quando se trata de direito tributário, existe um princípio previsto na Constituição, o artigo 190, que fala a respeito do princípio da anterioridade do exercício, que diz que quando se publica uma nova lei, ela deve ser publicada com pelo menos um exercício de antecedência. Com isso, surgiu a problemática, quando recolher o DIFAL, dentro de 90 dias ou no ano seguinte? Deve-se respeitar o princípio da anterioridade ou a nova Lei Complementar?

Até o encerramento desta pesquisa não se tem uma resposta definida, o caso está sendo estudado, e até então, os Estados estão decidindo individualmente como recolher e quando recolher o DIFAL, entretanto, a maioria optou por cobrar dentro de noventa dias.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Lei Complementar nº 190 de 05 de janeiro de 2022.

05/01/2022 | Edição: 3 | Seção: 1 | Página: 1. Disponível em:

<<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-190-de-4-de-janeiro-de-2022-372154932>> Acesso em: 16 fev. 2022.

BRASIL, Lei Complementar N 144, de 22 de dezembro de 2003. SEFAZ. Cuiabá: Palácio dos Paiaguás, [2003]. Disponível em:

<<http://app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/LeiComplEstadual.nsf/250a3b130089c1cc042572ed0051d0a1/0135d236cffb96e204256e120070486a?OpenDocument>> Acesso em: 01 abr. 2022.

BRASIL, Legislação sobre o Convênio ICMS 93/2015. SEFAZ. Cuiabá, 2021. Disponível em:

<<http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/Legislacao/respostaConsulta.nsf/5540d90afcacd4f204257057004b655c/0f9f6ac548337f61042586930072ad85?OpenDocument>> Acesso em: 12 fev. 2022.

Diferencial de alíquotas de ICMS. 05 nov. 2016. **Portal Tributário.** Disponível em:

<<http://www.portaltributario.com.br/artigos/diferencialaliquotasicms.htm>> Acesso em: 12 fev. 2022.

FELIPE, Wellington. DIFAL 2022: Pagar ou não pagar? **Blog Sênior.** 04 fev. 2022.

Disponível em:

<<https://www.senior.com.br/blog/difal-2022-pagar-ou-nao-pagar>> Acesso em: 16 fev. 2022.

ICMS interestadual e dentro do Estado. **G7 Informática**. São Paulo, 2020.

Disponível em:

<<https://g7.com.br/tabela-de-icms-interestadual/>> Acesso em: 05 abr. 2022.

JUNIOR, Ricardo. Diferencial de alíquota de ICMS: Descubra tudo sobre seu funcionamento.

Jornal Contábil. 21 ago. 2019. Disponível em:

<<https://www.jornalcontabil.com.br/diferencial-de-aliquota-de-icms-descubra-tudo-sobre-o-seu-funcionamento/#.Ylrf3OjMLIU>> Acesso em: 06 fev. 2022.

LOPES, Fabio Martins. Simples Nacional e o Convênio ICMS nº 93/2015 – Diferencial de alíquotas na operação interestadual com não contribuinte. **JUS BRASIL**. 2017.

Disponível em: <<https://fabiomlopes.jusbrasil.com.br/artigos/440456158/simples-nacional-e-o-convenio-icms-n-93-2015-diferencial-de-aliquotas-na-operacao-interestadual-com-nao-contribuinte/amp>> Acesso em 09 abr. 2022.

MORAIS, Camila Gabriela; SILVENTI, Giseli Alves. **EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015 E CONVÊNIO 93/2015 – Alterações promovidas pelas legislações e os impactos nas empresas de MT**. Cuiabá, 2017. Disponível em:

<https://bdm.ufmt.br/bitstream/1/429/1/TCCP_2017_Camila%20Gabriela%20Oliveira%20de%20Morais.pdf> de 2017. Acesso em: 12 mar. 2022.

MARTINS, Guilherme. O Difal e a LC 190/22: o novo capítulo de uma história de ilegalidades. **CONJUR**. 24 jan. 2022. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-jan-24/martins-difal-lc-19022-historia-ilegalidades>> Acesso em 20 abr. 2022.

O que é DIFAL? **Blog Sênior**. 08 mar. 2019. Disponível em:

<<https://www.senior.com.br/blog/o-que-e-difal>> Acesso em: 22 fev. 2022.

O que é diferencial de alíquota de ICMS e como ele funciona? **Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina**. Santa Catarina, 01 nov. 2016. Disponível em:

<<http://www.crcsc.org.br/noticia/view/5563>> Acesso em: 03 mar. 2022.

PAULA, Guilherme Marques. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFAL): necessidade de lei complementar geral para regulamentar a exação tributária. **Esa**. Goiás, 2018. 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: 03 fev. 2022.

PAIVA, Leticia; MATIAS, Juliana. Entenda quando cada estado vai começar a cobrar o Difal-ICMS. **JOTA**. São Paulo, 22 fev. 2022. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/entenda-estado-cobrar-difal-icms-22022022?amp>> Acesso em 20 abr. 2022.

REZENDE, Rafael Araújo Almeida Vieira. A ATUAL SISTEMÁTICA DO ICMS COM O ADVENTO DA EMENDA CONSTITUCIONAL 87/15: REFLEXOS NO ESTADO DA PARAÍBA. **Repositorio.ufpb.br**. Paraíba, 2019. Disponível em:

<<https://repositorio.ufpb.br/jspui/bitstream/123456789/15867/1/RAAVR24092019.pdf>> Acesso em 27 abr. 2022.

RIBEIRO, Matheus Vinicius. Simples Nacional deve recolher o DIFAL ICMS não contribuinte? *Jornal Contábil*. 03 mar. 2022. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/simples-nacional-deve-recolher-o-difal-icms-nao-contribuinte/?amp>> Acesso em 06 abr. 2022.

SILVA, Rogério Pereira. O que é o fundo de combate à pobreza (FCP)? *CONTJET*, São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://contjet.com.br/artigos/o-que-e-o-fundo-de-combate-a-pobreza-fcp/#:~:text=O%20Fundo%20de%20Combate%20%C3%A0%20Pobreza%20%C3%A9%20um%20tributo%institu%C3%ADdojusta%20para%20todos%20os%20brasileiros.>>>_Acesso em 02 abr. 2022.

SILVA, Eduardo; SILVA, Eduardo Correa. Difal do ICMS em 2022: entenda o que é e por que causa polêmica. *JOTA*. 15 mar. 2022. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/difal-entenda-o-que-e-por-que-caoa-polemica-15032022?amp>> Acesso em 09 abr. 2022.

WERNECK, Laura Neves Barroca; COELHO, Helberty Vinicius. O ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL FRENTE O DIFAL/ICMS. **Revista Científica E-Locução**. V. 1 n. 20 (2021): E-Locução, 20ª edição 2021. Disponível em <<https://periodicos.faex.edu.br/index.php/e-Locucaao/article/view/392>> Acesso em: 05 abr. 2022.