

## A EMENDA CONSTITUCIONAL. N. 87/2015 E O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS: ANÁLISE DAS ALTERAÇÕES NORMATIVAS À LUZ DO CONSTRUTIVISMO LÓGICO SEMÂNTICO NO ESTADO DO PARÁ

THE EC. N. 87/2015 AND THE ICMS  
DIFAL: NORMATIVE CHANGES IN  
THE LIGHT OF SEMANTIC LOGICAL  
CONSTRUCTIVISM IN THE STATE OF PARÁ

Maria Stela Campos da Silva\*

Daniel Fraiha Pegado\*\*

Luiz Felipe da Fonseca Pereira\*\*\*

\*Doutora em Direito pela Universidade Federal do Pará – UFPA. Mestre e Especialista em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Graduada em Direito pela UFPA. Professora da graduação e pós-graduação (mestrado e doutorado acadêmico – PPGD e mestrado profissional – PPGDDA em Direito) da Universidade Federal do Pará. Advogada. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7820-9547>

\*\*Mestre em Direito na Universidade Federal do Pará. MBA em Gestão Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas. Especialista em Gestão Pública pela Universidade Federal do Pará. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Graduação em Direito pela Universidade da Amazônia. Auditor Fiscal de Receitas Estaduais do Pará. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4412-6823>

\*\*\*Doutorando e Mestre em Direito pela Universidade Federal do Pará – UFPA. Graduado em Direito pela UFPA com período sanduíche na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - Portugal. Professor de Direito Público na Universidade Federal do Pará e professor de Direito Digital na FIBRA e CESUPA. Consultor no projeto Elos do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações e Pnud - ONU-BRASIL. Vice-líder do Grupo de Pesquisa Financiando Direitos (CNPq). Advogado. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4005-9918>

**Resumo:** A Emenda Constitucional n. 87/2015 provocou significativas alterações na sistemática de incidência do diferencial de alíquotas do ICMS. Contudo, alguns atos normativos ao tratarem da mudança constitucional acabaram por revelar lógicas distintas às operações e às prestações interestaduais de bens e serviços de transporte e de comunicação, destinados a consumidores finais não contribuintes do ICMS, localizados no Estado do Pará. Nesse sentido, à luz do construtivismo lógico-semântico, serão analisadas as incompatibilidades normativas veiculadas nas disposições do Convênio CONFAZ n. 93/2015 e na Lei Estadual n. 8.315/2015, que ensejam grave insegurança jurídica aos sujeitos integrantes dessa relação jurídico-tributária.

**Palavras-Chave:** diferencial de alíquotas; ICMS; emenda constitucional n. 87/2015; convênio CONFAZ n. 93/2015; lei estadual n. 8.315/2015; construtivismo lógico-semântico.

**Abstract:** The constitutional Amendment n. 87/2015 caused significant changes in the system of incidence of the ICMS tax rate differential. However, some normative acts in dealing with this constitutional change have turned out to be distinct logics to the operations and supplies of goods and services intended for final non-consumers of ICMS located in the State of Pará. In this sense, in the light of logical-semantic constructivism, normative incompatibilities conveyed in the provisions of the CONFAZ Agreement no. 93/2015 and State Law no. 8.315/2015, which end up producing serious legal insecurity to the subjects of this legal-tax relationship.

**Keywords:** aliquot differential; ICMS; constitutional amendment n. 87/2015; CONFAZ agreement n. 93/2015; state law n. 8.315/2015; logic-semantic constructivism.

## INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional (EC) n. 87/2015<sup>1</sup> – buscando arrefecer a indesejável disputa entre os entes federativos estaduais e adequar a face tributária da Lei Maior brasileira à realidade contemporânea do comércio eletrônico – consolidou significativas modificações nas disposições pertinentes à incidência tributária sobre as operações e as prestações interestaduais, convencionadas, frequentemente, como diferencial de alíquotas – DIFAL do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

O novo texto constitucional<sup>2</sup> – entre outras alterações na sistemática do DIFAL – passou a aplicar a alíquota interestadual do ICMS sobre todas as operações e as prestações, inclusive, quando destinadas a consumidores finais não contribuintes dessa espécie tributária, sobre as quais, outoramente, incidiam as alíquotas internas dos Estados de origem<sup>3</sup>.

Sob esse contexto, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, no exercício de sua missão institucional<sup>4</sup>, celebrou o Convênio ICMS/CONFAZ n. 93/2015, com o objetivo de firmar procedimentos gerais – normas referentes à tributação, à arrecadação, à fiscalização e ao gerenciamento de informações econômico-fiscais – a serem observados pelos Estados e pelo Distrito Federal, especificamente, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços de transporte de comunicação a consumidores finais não contribuintes do ICMS.

Na mesma linha, o Pará aprovou a Lei Estadual n. 8.315/2015 (Pará, 2015), dispondo a respeito do DIFAL incidente sobre operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidores finais, contribuintes ou não do ICMS, localizados em outras unidades da Federação.

Não obstante apresentem finalidades muito próximas, pela análise dessas disposições normativas, é possível identificar prescrições distintas sobre a estrutura básica do diferencial de alíquotas incidente sobre operações e prestações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, localizados no Estado do Pará.

Atenta-se que apesar da existência do tema 1.093 (Brasil, 2023)<sup>5</sup> no Supremo Tribunal Federal e sua relação com as ADI ns. 5.469, 7.070 (Brasil, 2021, [2023]) etc., o presente trabalho tem o escopo de analisar como o Convênio ICMS/CONFAZ n. 93/2015, e depois cancelado pela Lei

---

1 A EC n. 87/2015 alterou a redação do § 2º do art. 155 da CF/1988, bem como incluiu o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT (Brasil, 2015a). As modificações tratam da sistemática de cobrança do ICMS incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidores finais, contribuintes ou não do Imposto, localizados em outros Estados da Federação.

2 Art. 155, § 2º, VII e VIII, “a” e “b”, da CF/1988 (redação dada pela EC n. 87/2015) (Brasil, 1988, 2015a).

3 Art. 155, § 2º, VII, “b”, da CF/1988 (Brasil, 1988) (redação original, anterior à EC n. 87/2015).

4 Art. 147, do Anexo I, do Decreto Federal n. 9.745/2019, combinado com o art. 3º do Regimento do CONFAZ, aprovado pelo Convênio ICMS n. 133/1997 (Brasil, 1997, 2019a).

5 Ressalta-se que o presente tema definiu a necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015 (Brasil, 2015a).

Estadual n. 8.315/2015, sob luz do construtivismo lógico semântico, gerou impactos nas operações de ICMS no estado do Pará.

Sob essa perspectiva, será desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica e documental com metodologia hipotético-dedutivo, investigação de viés jurídico-exploratório, com o objetivo de analisar em que medida a incompatibilidade normativa entre o Convênio CONFAZ n. 93/2015 e a Lei Estadual n. 8.315/2015 produz insegurança nas relações jurídico-tributárias decorrentes das operações e prestações interestaduais com bens e serviços destinados a consumidores finais não contribuintes localizados no Estado do Pará.

Nesse sentido, através da teoria do construtivismo lógico-semântico com a identificação da regra-matriz de incidência tributária como método de análise da estrutura normativa dos tributos serão desenvolvidos comentários sobre o contexto da edição da EC n. 87/2015, bem como acerca das principais alterações levadas a efeito pela mudança constitucional. Posteriormente, será identificado o tratamento dispensado ao diferencial de alíquotas do ICMS pelo Convênio CONFAZ n. 93/2015 e pela LE n. 8.315/2015.

Por fim, serão abordadas as incompatibilidades identificadas entre os atos normativos apreciados por meio da regra matriz de incidência tributária, posicionando-os como fator de insegurança nas relações jurídico-tributárias decorrentes das operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços de transporte e de comunicação a consumidores finais não contribuintes do ICMS localizados no Estado do Pará.

## **1 CONSTRUTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO: A ANÁLISE DOS TRIBUTOS A PARTIR DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA**

O “construtivismo lógico-semântico” é uma escola de pensamento jurídico que tem sua preocupação na utilização de categorias semióticas, no estudo da teoria da linguagem e dos valores para compreensão do direito posto e, por consequência, a análise da norma (Tomé; Favacho, 2017, p. 275), possuindo forte característica analítica<sup>6</sup>-hermenêutica<sup>7</sup> (Morchón, 2005, p. 3) e proximidade com o realismo jurídico italiano<sup>8</sup>.

---

6 A característica analítica se dá em virtude dos estudos em face dos enunciados compostos e busca por decomposições mais simples, bem como a preocupação com o critério semântico, em virtude de sua proximidade com o realismo jurídico italiano, em especial o realismo jurídico italiano metodológico, pautado em uma filosofia do direito de orientação analítica, não como uma teoria, mas sim como um método, um método de análise lógica da linguagem (Guastini, 2005, p. 370-371).

7 Sua característica hermenêutica advém da inserção do direito dentro da conjectura cultural no qual ele está imerso, pois o direito se expressa pela linguagem e é fruto da cultura que o rodeia, pois é produzido pelo homem e sua interpretação não pode desconsiderar este fator de formação do direito posto (Ferreira, 2018, p. 19-20).

8 O realismo jurídico italiano ou realismo jurídico genovês, título dado em virtude de ter surgido nos estudos de professores da Universidade de Gênova na Itália, se divide em 3: o realismo jurídico ontológico, o realismo jurídico epistemológico e o realismo jurídico metodológico, que por sua vez, tem como objeto a interpretação do direito e respondendo à pergunta: “qual o tipo de atividade é a atividade interpretativa?” (Mello, 2016, p. 191).

O construtivismo possui densa relação com a filosofia da linguagem<sup>9</sup>, em virtude do giro-linguístico, movimento este, que tem seu marco na obra “Tractatus Logico-Philosophicus” de Ludwig Joseph Johann Wittgentein, para quem o direito se apresenta por meio da linguagem, e por ela que ocorre o processo de construção de sentido das normas. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 25) explica:

Penso em expediente que potencialize a investigação: de primeiro, por sair amarrando e costurando os conceitos fundamentais, estipulando o conteúdo semântico dos termos e expressões de que se servem os especialistas, preparando-os para outra sorte de indagações, agora de cunho culturalista; e por fim, munidos desse poderoso instrumental, aplicá-lo ao direito tributário de nossos dias.

Para compreensão da Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT é necessário revisar os ensinamentos de Lourival Vilanova (2005, p. 98-99) sobre a estrutura lógica das normas jurídicas. Segundo o autor, a primeira parte de uma proposição jurídica<sup>10</sup>, a norma primária, é composta de um antecedente, no qual se apresenta a hipótese descritiva do fato de possível ocorrência, e de um consequente, dotado de caráter prescritivo. Esta tese é de proposição relacional.

O antecedente normativo é um enunciado factual, uma estrutura aberta que apresenta conotações identificadas em determinados fatos, possibilitando seu ingresso no mundo jurídico. O consequente vincula-se ao antecedente por força da casualidade jurídica, estabelecendo relação jurídica entre o sujeito ativo e o passivo, em face de um objeto. Em concreto, a relação jurídica surge quando o pressuposto fático no antecedente se concretizar (Kzam Neto, 2017, p. 32).<sup>11</sup>

Isto é, ocorrido a hipótese descritiva do antecedente, no consequente se apresenta a relação em que o sujeito S’ “fica face” a outro sujeito S”. Em outros termos: S’ R S”, no qual R é o *func-tor* relacional não descritivo, pois não descreve uma relação existente ou empiricamente dada, mas sim, é deôntico, um *deve-ser*, modalizado nas expressão de algo que é “proibido”, “permitido” ou “obrigado” (Vilanova, 2005, p. 99).

A RMIT prescreve o dever de pagar tributo, delimitando hipoteticamente os critérios que se referem à obrigação e aos eventos jurídicos que se apresentam, a exemplo dos sujeitos passíveis de serem vinculados ao redor da prestação tributária que é pecuniária, bem como os fatores materiais, de tempo e de lugar. Nesse sentido, Kzam Neto (2017, p. 96) prolata que:

Do ponto de vista didático, a regra-matriz de incidência tributária ou norma tributária propriamente dita é a que demarca o núcleo do tributo, definido sua incidência. Sua construção é a obra do intérprete através da leitura dos enunciados prescritivos que compõem os textos do direito positivo.

9 Para esta concepção filosófica o conhecimento é alcançado por meio da linguagem, isto é, entre linguagens e não mais entre sujeito e objeto, pois o conhecimento pressupõe a existência da linguagem (Wittgentein, 1994).

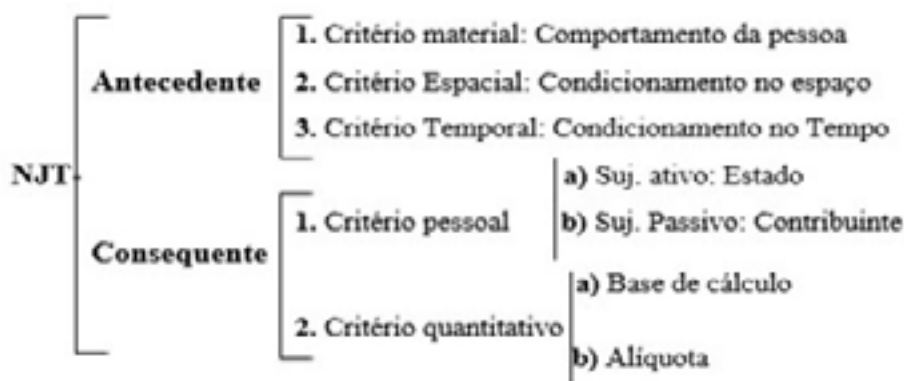
10 A proposição jurídica completa é formada pela norma primária e secundária (Vilanova, 2005, p. 98).

11 O antecedente se refere a um fato e consequente prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar se ocorrer, este é o motivo de serem também denominados como descritor e prescritor respectivamente (Carvalho, 2004, p. 238-239).

Por operar na esfera da possibilidade, a RMIT irá prever de forma genérica e abstrata os critérios para identificação do evento que ocorrerá na realidade e a conduta prevista, por isso é uma norma geral e abstrata<sup>12</sup>.

No antecedente, hipótese ou descritor há o critério material, o critério espacial e o critério temporal. Por sua vez, no consequente – ou prescritor – há o critério pessoal e o critério quantitativo. A conjunção de todas essas informações permite a percepção do núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária, ou seja, da norma jurídica tributária (NJT), como na formulação:

**Figura 1** – Formulação da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT)



**Elaboração:** Autores.

A Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT, como norma geral e abstrata, nas palavras de Vicente Albuquerque Júnior (2019, p. 8) “deve passar pela subsunção ao fato concreto, sendo necessário identificar seus critérios a partir da análise das leis que a estabelecem”, com o escopo de uma melhor interpretação e identificação de equívocos que possivelmente causem insegurança jurídica.

Neste contexto a RMIT se apresenta como um importante instrumento para análise da legislação tributária, em especial quando há 3 disposições legais que divergem entre si, como no caso da EC n. 87/2015, o Convênio ICMS/CONFAZ n. 93/2015 e a Lei Estadual n. 8.315/2015, com escopo de identificar essas diferenças e riscos presentes em especial aos contribuintes por conta da insegurança jurídica gerada.

## **2 A EC N. 87/2015: BREVE CONTEXTO, OBJETIVOS PRETENDIDOS E PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NORMATIVAS NA INCIDÊNCIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS**

A EC n. 87/2015 (Brasil, 2015a) alterou a redação dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da CF/1988, bem como incluiu o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) (Brasil, 1988).

<sup>12</sup> É geral, pois prevê a possibilidade uma ação geral, não uma ação concreta ou específica, e abstrata, visto que possui critérios para reconhecimento do evento em tela e não a linguagem de um fato já ocorrido, pois isto é papel da normal individual e concreta, norma esta que se personifica por exemplo no lançamento tributário (Kzam Neto, 2017, p. 97).

Em apertada síntese, o novo texto constitucional modificou a sistemática de cobrança do ICMS incidente sobre as operações e as prestações interestaduais que destinem bens e serviços de transporte e de comunicação a consumidores finais, contribuintes ou não do Imposto.

Antes da aprovação da EC, a Constituição dirigia a duas lógicas de tributação, quando destinadas a consumidores finais, contribuintes do ICMS, localizados em outras unidades federativas, sobre as operações e as prestações interestaduais incidiam as alíquotas interestaduais<sup>13</sup>. Nessa hipótese, gerava-se ao Estado destinatário o direito à cobrança do ICMS decorrente da diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual<sup>14</sup> do Estado de origem<sup>15</sup>.

Significa dizer que a competência tributária para exigir o ICMS sobre a circulação interestadual de mercadorias e sobre a prestação interestadual de serviços de transporte e de comunicação era dividida entre o Estado de origem e o Estado de destino. Assim, havia repartição do imposto entre as duas unidades federativas, caracterizando o ICMS como um tributo de incidência tanto sobre a produção, quanto sobre o consumo de bens e serviços.

De outro modo, quando destinadas a consumidores finais, não contribuintes do ICMS, localizados em outras unidades federativas, sobre as operações e as prestações interestaduais incidia a alíquota interna do Estado de origem<sup>16</sup>. Nesse caso, não haveria diferencial de alíquotas, pois a competência para exigência do ICMS seria exclusiva da unidade federativa onde se localizava o contribuinte, remetente das mercadorias ou o prestador dos serviços de transporte interestadual e de comunicação. Logo, todo o tributo era revertido em favor do Estado de origem, aproximando o ICMS de um imposto sobre a produção de bens e serviços.

Esse quadro distorcia – injustificadamente – a necessária cooperação federativa. Primeiro porque a adoção do sistema híbrido, origem-destino, para a determinação de competência para a tributação de operações e prestações interestaduais fazia com que os Estados menos industrializados, grandes importadores de bens e serviços gerados em outras unidades da Federação, fossem prejudicados, vendo parte da tributação sobre o consumo efetivado em seus territórios ser aproveitada pelos Estados mais ricos e industrializados do país.

13 Art. 155, § 2º, VII, “a”, da CF/1988 (Brasil, 1988) (redação original, anterior à EC n. 87/2015).

14 Nos termos do art. 155, § 2º, IV, da CF/1988, o Senado Federal, por meio de Resoluções, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovadas por maioria absoluta de seus membros, tem a competência para estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais sujeitas à incidência do ICMS. Conforme disposto nas Resoluções do Senado Federal n. 22/1989, n. 95/1996 (Brasil, 1996b) e n. 13/2012 (Brasil, 2012), as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais são: [a] 12% quando, independentemente do Estado de origem, destinadas aos Estados localizados nas Regiões Sul e Sudeste, exceto o Espírito Santo; [b] 12% quando realizadas entre os Estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e, ainda, o Estado do Espírito Santo; [c] 7% quando, originadas nos Estados localizados nas Regiões Sul e Sudeste, exceto o Espírito Santo, destinadas aos Estados das Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo; [d] 4% em prestações de transportes aéreos com passageiros, cargas e malas postais; [e] 4% em operações com bens e mercadorias importadas do exterior, que – após seu desembaraço aduaneiro – não tenham sido submetidas a processo de industrialização ou, ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de Importação superior a 40%.

15 Art. 155, § 2º, VIII, da CF/1988 (Brasil, 1988) (redação original, anterior à EC n. 87/2015).

16 Art. 155, § 2º, VII, “b”, da CF/1988 (Brasil, 1988) (redação original, anterior à EC n. 87/2015).

Segundo, pois, com o advento tecnológico e a forte expansão do comércio virtual, os Estados consumidores de bens e serviços nacionais experimentaram significativas perdas de suas receitas tributárias, pois – sobre as compras eletrônicas efetivadas por consumidores finais não contribuintes do ICMS – o tributo seria devido somente ao Estado onde se localizasse o estabelecimento comercial remetente dos bens ou prestador dos serviços.

Em reação, esses Estados consumidores intensificaram o processo de concessão unilateral de benefícios fiscais, bem como passaram a adotar outras práticas de disputa federativa, como – por exemplo – a batalha da tributação sobre as compras eletrônicas interestaduais, viabilizada pela edição do inconstitucional Protocolo CONFAZ/ICMS n. 21/2011, triste capítulo do drama federativo intitulado de guerra fiscal interestadual.

Nesse contexto, surge a EC n. 87/2015 como estratégia político-jurídica de mitigação do problema. A mudança no desenho constitucional do diferencial de alíquotas do ICMS implicou a adoção – em todas as operações e prestações interestaduais sujeitas ao imposto – da alíquota interestadual, independentemente, da qualificação dos consumidores finais dos bens e serviços como contribuintes ou não do tributo<sup>17</sup>.

Em outras palavras, objetivou-se a diminuição dos prejuízos dos Estados consumidores, extinguindo-se a possibilidade de as unidades federativas de origem aproveitarem-se – integralmente – da arrecadação do ICMS resultante do consumo de bens e serviços efetivado em outros Estados.

Não obstante, o constituinte reformador, visando amenizar o impacto resultante da perda de arrecadação dos Estados de origem, bem como neutralizar as resistências políticas desses entes federativos, estabeleceu regra de transição, pela qual – nos três anos subsequentes<sup>18</sup> à edição da EC n. 87/2015 – haveria repartição decrescente do valor apurado a título de diferença entre as alíquotas internas e interestaduais<sup>19</sup>, até que os Estados de destino pudessem aproveitar a integralidade do DIFAL<sup>20</sup>.

Vale mencionar que o Diferencial de Alíquota de ICMS ou simplesmente DIFAL, é em verdade um novo cálculo que deve ser usado para operações de transporte interestadual de mercadorias em que o destinatário não é contribuinte do ICMS. Um vez que o ICMS é pago para o estado de origem, o de destino requer uma parte do imposto e cobra a respectiva diferença de alíquota (Braz, 2022).

No mais, o constituinte derivado – visando evitar distorções normativas – teve o cuidado de atribuir responsabilidade tributária pelo recolhimento do DIFAL. No caso das operações e prestações interestaduais serem destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS, determinou que o pagamento do tributo ficasse ao encargo do contribuinte-remetente-prestador de bens e serviços<sup>21</sup>.

17 Art. 155, § 2º, VII, da CF/1988 (redação dada pela EC n. 87/2015) (Brasil, 1988, 2015a).

18 Art. 99, II, III, IV, do ADCT (disposições inseridas pela EC n. 87/2015).

19 Art. 99, *caput*, do ADCT (disposições inseridas pela EC n. 87/2015).

20 Art. 99, V, do ADCT (disposições inseridas pela EC n. 87/2015).

21 Art. 155, § 2º, VIII, “a”, da CF/1988 (disposições inseridas pela EC n. 87/2015).

Por outro turno, quando fossem contribuintes do imposto, o dever de pagamento recairia sobre os próprios destinatários-contribuintes, consumidores finais das mercadorias adquiridas e dos serviços tomados<sup>22</sup>. Essas noções ora apresentadas se confirmam no quadro abaixo:

**Quadro 1** – Constituição Federal de 1988 após a EC n. 87/2015

| <b>Diferencial de Alíquotas – ICMS – Consumidor Final Não Contribuinte – CF/1988</b> |   |  |
|--|---|--|
| <b>ANTECEDENTE</b>   |   |  |
| <b>Critério</b>  | <b>Enunciado</b>  | <b>Dispositivo</b>   |
| <b>Material</b>  | Realizar operações de circulação interestaduais de mercadorias ou prestações interestaduais de serviços de transporte e de comunicação.   | Art. 155, § 2º, VII, da CF/1988 (Brasil, 1988).  |
| <b>Espacial</b>  | Estado de destino.  | Art. 155, § 2º, VII, da CF/1988 (Brasil, 1988).  |
| <b>Temporal</b>  | Saída interestadual do território de origem. Entrada interestadual no território destino  | Art. 155, § 2º, VII, da CF/1988 (Brasil, 1988).  |
| <b>CONSEQUENTE</b>   |   |  |
| <b>Critério</b>  | <b>Enunciado</b>  | <b>Dispositivo</b>   |
| <b>Pessoal (Ativo)</b>   | Estado de origem (até 2018). Estado de destino.   | Art. 155, § 2º, VII, da CF/1988 (Brasil, 1988).  |
| <b>Pessoal (Passivo)</b>   | Contribuinte do ICMS, remetente de operações de circulação interestadual de mercadorias ou prestador interestadual de serviços de transporte e de comunicação (responsável tributário). Contribuinte do ICMS, destinatário das operações de circulação interestadual de mercadorias ou das prestações interestaduais de serviços de transporte e de comunicação (responsável tributário). | Art. 155, § 2º, VIII, “b”, da CF/1988. Art. 155, § 2º, VIII, “a”, da CF/1988 (Brasil, 1988).   |
| <b>Quantitativo (Base de Cálculo)</b>  | Valor da operação de circulação interestadual de mercadorias ou da prestação interestadual de serviços de transporte e de comunicação.  | Art. 155, § 2º, VII, da CF/1988 (Brasil, 1988). Art. 99 do ADCT.   |
| <b>Quantitativo (Alíquota)</b>   | Interestaduais: 4%; 7%; 12%. Internas: conforme legislação do Estado de destino.  | Art. 155, § 2º, IV, da CF/1988. Art. 155, § 2º, VI, da CF/1988. Art. 155, § 2º, VII, da CF/1988 (Brasil, 1988). Art. 1º, <i>caput</i> e, parágrafo único, II, da Resolução do Senado Federal n. 22/1989 (Brasil, 1989). Art. 1º da Resolução do Senado Federal n. 95/1996 (Brasil, 1996b). Art. 1º da Resolução do Senado Federal n. 13/2012 (Brasil, 2012). |

**Elaboração:** Autores.

Delineado o tratamento dado ao DIFAL pela EC n. 87/2015, construído à luz das noções acima explicitadas sobre a estrutura dos tributos com fundamento na regra matriz de incidência, segue-se para análise do Convênio Confaz n. 93/2015.

### 3 O DIFAL NO CONVÊNIO CONFAZ N. 93/2015

O Conselho Nacional de Política Fazendária é órgão colegiado do Ministério da Economia<sup>23</sup>, composto por representantes das Administrações Tributárias dos Governos Federal, Estaduais e Distrital<sup>24</sup>.

22 Art. 155, § 2º, VIII, “b”, da CF/1988 (disposições inseridas pela EC n. 87/2015) (Brasil, 1988, 2015a).

23 Art. 32, XI, da Lei Federal n. 13.844/2019, combinado com o art. 2º, III, “b”, do Anexo I, do Decreto Federal n. 9.745/2019 (Brasil, 2019b).

24 Art. 2º, §§ 1º, 2º e 3º, do Regimento do CONFAZ, aprovado pelo do Convênio ICMS n. 133/1997 (Brasil, 1997).



O CONFAZ tem, dentre outras, a finalidade de promover as ações necessárias à elaboração de políticas e à harmonização de procedimentos e de normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal<sup>25</sup>.

Nesse sentido, relacionam-se entre suas competências<sup>26</sup> institucionais a celebração de atos que possibilitem o reconhecimento da extraterritorialidade das legislações das pessoas políticas estaduais<sup>27</sup>, a cooperação e a assistência mútua na fiscalização de seus tributos e na permuta de informações fiscais<sup>28</sup>, bem como de atos sobre outras matérias de interesse dos entes estaduais.

Sob essa perspectiva foi editado o Convênio ICMS/CONFAZ n. 93/2015, cujo objetivo foi firmar procedimentos a serem observados pelos Estados e pelo DF, especificamente, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços de transporte de comunicação a consumidores finais não contribuintes do ICMS.

De acordo com esse Convênio, os contribuintes, remetentes de bens ou prestadores de serviços, ao realizarem operações ou prestações (saídas) interestaduais deverão recolher – aos Estados destinatários, onde se localizem os consumidores finais não contribuintes do ICMS – o tributo referente à diferença entre as alíquotas interna, da unidade federativa de destino, e interestadual, conforme o Estado de origem<sup>29</sup>.

A base de cálculo para a apuração do DIFAL devido será composta pelo valor correspondente de cada operação ou prestação interestadual de transporte FOB<sup>30</sup> e de comunicação<sup>31</sup>, a qual compreenderá o montante do próprio ICMS, do imposto sobre produtos industrializados (IPI), bem como os valores relativos a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, ou objetos de descontos condicionais<sup>32</sup>. O Convênio CONFAZ n. 93/2015 define a método de apuração do DIFAL.

A grosso modo: do resultado da multiplicação entre a base de cálculo (bc) e a alíquota interna (al intra) aplicável à operação ou prestação, é subtraído o valor do ICMS incidente sobre a operação interestadual<sup>33</sup>.

---

25 Art. 1º do Regimento do CONFAZ, aprovado pelo do Convênio ICMS n. 133/1997 (Brasil, 1997).

26 Art. 147, II, do Anexo I, do Decreto Federal n. 9.745/2019, cc. o art. 3º, II, do Regimento do CONFAZ, aprovado pelo do Convênio ICMS n. 133/1997 (Brasil, 1997, 2019a).

27 Art. 102 do CTN.

28 Art. 199 do CTN.

29 Cláusulas Segunda, I, “a”, “b” e “c”, e II, “a”, “b” e “c”, e Quarta, ambas, do Convênio CONFAZ n. 93/2015 (Brasil, 2015b).

30 O acrônimo FOB (*Free on Board*) significa modalidades de prestação de transporte interestadual nas quais os custos de frete são encargo do tomador do serviço de transporte. Já a modalidade de prestação de transporte CIF (*Cost, Insurance and Freight*) o remetente é o responsável pelas despesas de custo, seguro e frete, não incidirá o DIFAL, conforme disposto no § 3º da Cláusula Segunda, do Convênio CONFAZ n. 93/2015 (Brasil, 2015b).

31 Cláusula Segunda, § 1º, do Convênio CONFAZ n. 93/2015 (Brasil, 2015b).

32 Art. 13, §§ 1º e 2º, da LC n. 87/1996 (Brasil, 1996a).

33 Cláusula Segunda, § 1º-A, do Convênio CONFAZ n. 93/2015 (Brasil, 2015b).

No mais, o Convênio estipula que o valor do DIFAL apurado seja repartido entre os Estados de origem e de destino da operação. Essa repartição do DIFAL será decrescente entre os anos de 2016-2018, até que em 2019, deixaria de existir, destinando-se todo o ICMS apurado ao Estado de destino da operação<sup>34</sup>. É possível representar a repartição do DIFAL total (dif tot), considerando a parcela devida ao Estado de Destino pela seguinte fórmula:

$$DIFAL \text{ destino (2016)} = dif \text{ tot} \cdot 40\%.$$

$$DIFAL \text{ destino (2017)} = dif \text{ tot} \cdot 60\%.$$

$$DIFAL \text{ destino (2018)} = dif \text{ tot} \cdot 80\%.$$

$$DIFAL \text{ destino (2019 em diante)} = dif \text{ tot} \cdot 80\%.$$

Posto isso, aplicando a lógica da RMIT ao Convênio CONFAZ n. 93/2015, é possível desenhar a estrutura básica do DIFAL decorrente das operações e prestações interestaduais destinadas a consumidores de bens e serviços não contribuintes do ICMS, conforme quadro 2.

**Quadro 2** – Convênio CONFAZ n. 93/2015 - RMIT

| Diferencial de Alíquotas – ICMS – Consumidor Final Não Contribuinte – Convênio CONFAZ n. 93/2015 |   |  |
|--|---|--|
| <b>ANTECEDENTE</b>   |   |  |
| <b>Critério</b>  | <b>Enunciado</b>  | <b>Dispositivo</b>   |
| <b>Material</b>  | Realizar operações de circulação interestaduais de mercadorias ou prestações interestaduais de serviços de transporte e de comunicação.   | Cláusulas Primeira e Segunda do Convênio CONFAZ n. 93/2015.  |
| <b>Espacial</b>  | Estado de destino.  | Cláusulas Primeira, Segunda e Sexta do Convênio CONFAZ n. 93/2015.   |
| <b>Temporal</b>  | Saída interestadual do território de origem.  | Cláusula Quarta do Convênio CONFAZ n. 93/2015.   |
| <b>CONSEQUENTE</b>   |   |  |
| <b>Critério</b>  | <b>Enunciado</b>  | <b>Dispositivo</b>   |
| <b>Pessoal (Ativo)</b>   | Estado de destino.  | Cláusula Primeira do Convênio CONFAZ n. 93/2015.   |
| <b>Pessoal (Passivo)</b>   | Contribuinte do ICMS, remetente de operações de circulação interestadual de mercadorias ou prestador interestadual de serviços de transporte e de comunicação (responsável tributário). | Cláusula Primeira do Convênio CONFAZ n. 93/2015.   |
| <b>Quantitativo (Base de Cálculo)</b>  | Valor da operação de circulação interestadual de mercadorias ou da prestação interestadual de serviços de transporte e de comunicação.  | Cláusula Segunda, § 1º, do Convênio CONFAZ n. 93/2015.   |
| <b>Quantitativo (Alíquota)</b>   | Interestaduais: 4%; 7%; 12%.<br>Internas: 30%; 28%; 25%; 21%; 17%; 12%.   | Art. 155, § 2º, IV, da CF/1988 (Brasil, 1988).<br>Art. 1º, <i>caput</i> e, parágrafo único, II, da Resolução do Senado Federal n. 22/1989 (Brasil, 1989).<br>Art. 1º da Resolução do Senado Federal n. 95/1996 (Brasil, 1996b).<br>Art. 1º da Resolução do Senado Federal n. 13/2012 (Brasil, 2012).<br>Cláusula Sexta do Convênio CONFAZ n. 93/2015.<br>Art. 12 da LE n. 5.530/1989 (Pará, 1989).<br>Art. 10 da LE n. 8.315/2015. |

**Elaboração:** Autores.

34 Cláusula Décima, I, “a”, “b” e “c”, e II, “a”, “b” e “c”, do Convênio CONFAZ n. 93/2015 (Brasil, 2015b).

#### 4 O DIFAL NA LEI ESTADUAL N. 8.315/2015

A Lei n. 8.315/2015 (Pará, 2015) dispõe a respeito da exigência do DIFAL incidente sobre operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidores finais, contribuintes ou não do ICMS.

No que se refere ao objeto de estudo deste artigo, às operações e às prestações interestaduais que destinem a consumidores finais não contribuintes do ICMS, localizados no território paraense, a Lei Estadual estabelece que nas entradas, no território paraense, de bens e serviços de transporte e de comunicação, os contribuintes, remetentes ou prestadores, devem recolher o ICMS relativo à diferença entre as alíquotas interna, do Estado do Pará, e a interestadual, conforme o Estado de origem<sup>35</sup>.

A Lei n. 8.315/2015 (Pará, 2015) estabelece o ajuste da base de cálculo da operação ou da prestação interestadual para fins de apuração do DIFAL total. Determina que do valor original da operação ou prestação seja excluído o valor do ICMS destacado, conforme a alíquota interestadual, para que – em sequência – seja inserido o montante do Imposto correspondente à alíquota interna incidente sobre o bem adquirido ou o serviço prestado<sup>36</sup>.

Nesse caminhar, a LE estipula que para a apuração do DIFAL total (dif tot) incidente sobre a operação ou a prestação, sobre a base de cálculo ajustada seja aplicada a alíquota interna do Pará e a esse produto seja diminuído o valor do ICMS interestadual<sup>37</sup>. No mais, a LE n. 8.315/2015 (Pará, 2015) determina a repartição temporária do DIFAL entre os anos de 2016-2018, até que em 2019, o tributo seja integralmente aproveitado pela Fazenda Pública do Estado do Pará<sup>38</sup>. Assim, a repartição do DIFAL total (dif tot), considerando a parcela devida ao Estado do Pará:

$$DIFAL \text{ Pará (2016)} = dif \text{ tot} . 40\%.$$

$$DIFAL \text{ Pará (2017)} = dif \text{ tot} . 60\%.$$

$$DIFAL \text{ Pará (2018)} = dif \text{ tot} . 80\%.$$

$$DIFAL \text{ Pará (2019 em diante)} = dif \text{ tot} . 80\%.$$

Posto isso, ao aplicar a lógica da regra matriz de incidência tributária à Lei Estadual n. 8.315/2015, é possível desenhar a estrutura básica do DIFAL decorrente das operações e prestações interestaduais destinadas a consumidores de bens e serviços não contribuintes do ICMS, conforme o quadro 3:

35 Art. 13, §§ 1º e 2º, da LC n. 87/1996 (Brasil, 1996a).

36 Arts. 6º e 7º, I e II, da LE n. 8.315/2015 (Pará, 2015).

37 Art. 7º, I, II, III e IV, da LE n. 8.315/2015 (Pará, 2015).

38 Art. 8º, I, II, III e IV, da LE n. 8.315/2015 (Pará, 2015).

Quadro 3 – Lei Estadual n. 8.315/2015 - RMIT

| Diferencial de Alíquotas – ICMS – Consumidor Final Não Contribuinte – Lei Estadual n. 8.315/2015 |  |  |
|--|--|--|
| ANTECEDENTE  |  |  |
| Critério   | Enunciado  | Dispositivo  |
| Material   | Realizar operações de circulação interestaduais de mercadorias ou prestações interestaduais de serviços de transporte e de comunicação.  | Art. 2º, <i>caput</i> , da LE n. 8.315/2015 (Pará, 2015).  |
| Espacial   | Destinadas ao Estado do Pará.  | Art. 2º, <i>caput</i> , da LE n. 8.315/2015 (Pará, 2015).  |
| Temporal   | Entrada interestadual no território paraense.  | Art. 2º, <i>caput</i> , da LE n. 8.315/2015 (Pará, 2015).  |
| CONSEQUENTE  |  |  |
| Critério   | Enunciado  | Dispositivo  |
| Pessoal (Ativo)  | Estado do Pará.  | Art. 2º, <i>caput</i> , da LE n. 8.315/2015 (Pará, 2015).  |
| Pessoal (Passivo)  | Contribuinte do ICMS, remetente de operações de circulação interestadual de mercadorias ou prestador interestadual de serviços de transporte e de comunicação (responsável tributário).  | Art. 2º, parágrafo único, II, e 3º, I e III, da LE n. 8.315/2015 (Pará, 2015).   |
| Pessoal (Passivo)  | Consumidor final não contribuinte do ICMS, destinatário de operações de circulação interestadual de mercadorias ou de prestações interestaduais de serviços de transporte e de comunicação (responsável tributário solidário). | Art. 5º da LE n. 8.315/2015 (Pará, 2015).  |
| Quantitativo (Base de Cálculo)   | Valor ajustado da operação de circulação interestadual de mercadorias ou da prestação interestadual de serviços de transporte e de comunicação.  | Arts. 6º, 7º e 8º, todos, da LE n. 8.315/2015 (Pará, 2015).  |
| Quantitativo (Alíquota)  | Interestaduais: 4%; 7%; 12%.<br>Internas: 30%; 28%; 25%; 21%; 17%; 12%.  | Art. 155, § 2º, IV, da CF/1988 (Brasil, 1988).<br>Art. 1º, <i>caput</i> e, parágrafo único, II, da Resolução do Senado Federal n. 22/1989 (Brasil, 1989).<br>Art. 1º da Resolução do Senado Federal n. 95/1996 (Brasil, 1996b).<br>Art. 1º da Resolução do Senado Federal n. 13/2012 (Brasil, 2012).<br>Art. 12 da LE n. 5.530/1989 (Pará, 1989).<br>Art. 10 da LE n. 8.315/2015 (Pará, 2015). |

Elaboração: Autores.

## 5 INCOMPATIBILIDADES LÓGICAS E INSEGURANÇA JURÍDICA

O princípio<sup>39</sup> da segurança jurídica é um dos fundamentos básicos do Estado de Direito. Todo sistema jurídico tem por objetivo assegurar que as relações jurídicas já consolidadas e as futuras tenham estabilidade frente às evoluções da sociedade e do direito, perpassando tanto em nível legislativo, administrativo como jurisprudencial.

O princípio da segurança jurídica está ancorado no art. 5º da CF, que garante o direito à segurança, o qual alcança tanto a segurança física quanto a jurídica. No Brasil, a segurança jurídica é expressão constitucional do Estado Democrático de Direito<sup>40</sup>, que se fundamenta no governo de leis ao invés de um governo de homens<sup>41</sup>.

39 Princípio é um mandamento de otimização, visto que estabelece que as condutas reguladas pelas regras sejam realizadas com as melhores possibilidades fáticas e jurídicas (Alexy, 2008, p. 90).

40 Art. 1º da CF/1988.

41 O Brasil adotou a escola do *Civil Law*, predominante na Europa Continental, vinculada a tradição romana, prioriza o positivismo consubstanciado em um processo legislativo. A norma jurídica constitui-se em um comando abstrato e geral (norma geral e abstrata) procurando abranger, em uma “moldura”, uma diversidade de casos futuros (Mello, 2008, p. 15). Por sua vez o *Common Law* funda-se na percepção casuística de cada caso. Baseia-se no problema, sendo compreendido por

No cotejamento – a partir da aplicação da RMIT – dos dispositivos veiculados no Convênio CONFAZ n. 93/2015 e na LE n. 8.315/2015, identifica-se que os atos normativos analisados apresentam incompatibilidades, especialmente, quando analisados a partir do consequente da estrutura lógica do DIFAL, gerando insegurança jurídica.

No que se refere ao critério quantitativo da estrutura consequente da RMIT, é possível identificar relevante distinção entre os atos normativos. Referindo-se a base de cálculo do tributo, a qual, nos termos da LE n. 8.315/2015, sofre ajuste e resulta em alteração na própria metodologia de apuração do DIFAL incidente sobre cada operação ou prestação interestadual.

Para ilustração dessa incompatibilidade, segue o exemplo hipotético: operação interestadual, originada em São Paulo, destinada a consumidor final não contribuinte do ICMS, com produto sujeito ao regime normal de tributação, sem tratamento tributário diferenciado, tributado no Estado do Pará a 17%. Nesse caso, conforme o Convênio CONFAZ n. 93/2015, seria apurado DIFAL total no montante de R\$ 10 (dez reais), conforme o quadro 4.

**Quadro 4 – Apuração DIFAL – Convênio CONFAZ n. 93/2015**

| Metodologia de Apuração do Diferencial de Alíquota do ICMS por Operação / Consumidor Final Não Contribuinte do ICMS / Convênio CONFAZ 93/2015. |  |                    |  |           |  |
|--|--|--------------------|--|-----------|--|
| A = valor produto + IPI + seguro + outras despesas   | B = % conforme o caso                      | C = A x B          | D = % conforme o caso                      | E = A x D | F = E - C                                  |
| Base de Cálculo Operação Interestadual   | Alíquota ICMS Interestadual                | ICMS Destacado NFE | Alíquota ICMS Interna                      | ICMS      | DIFAL Total                                |
| Cláusula Segunda, § 1º, Convênio 93/2015   | Cláusula Segunda, I, “b”, Convênio 93/2015 | Destacado NFe      | Cláusula Segunda, I, “a”, Convênio 93/2015 | Total     | Cláusula Segunda, I, “c”, Convênio 93/2015 |
| 100,00   | 7,00                                       | 7,00               | 17,00                                      | 17,00     | 10,00                                      |

**Elaboração:** Autores.

Assim, a depender do ano da operação (2016; 2017; 2018; 2019 em diante), os valores de DIFAL apurados divergem (dif total), destinados ao Estado do Pará, conforme demonstrado no quadro 5.

**Quadro 5 – Cálculo DIFAL Pará – Convênio CONFAZ n. 93/2015**

| Metodologia de Cálculo da Participação do Pará no Diferencial de Alíquota do ICMS por Operação / Consumidor Final Não Contribuinte do ICMS / Convênio CONFAZ 93/2015. |   |   |  |
|---|---|---|--|
| G (2016) = F x 40%  | G (2017) = F x 60%                        | G (2018) = F x 80%                        | G (2019) = F x 100%                        |
| DIFAL Pará  | DIFAL Pará                                | DIFAL Pará                                | DIFAL Pará                                 |
| Cláusula Décima, I, “a”, Convênio 93/2015   | Cláusula Décima, I, “b”, Convênio 93/2015 | Cláusula Décima, I, “c”, Convênio 93/2015 | Cláusula Segunda, I e II, Convênio 93/2015 |
| 4,00  | 6,00                                      | 8,00                                      | 10,00                                      |

**Elaboração:** Autores.

Aproveitando o mesmo caso hipotético, a apuração do DIFAL com lastro nas disposições expressas na LE n. 8.315/2015. Nessa situação, apura-se DIFAL total no montante de R\$ 12,05 (doze reais e cinco centavos), conforme o quadro 6.

meio de seus fatos relevantes. Possibilitando ao magistrado o suporte com os elementos de fato e de direito que molduram o julgamento, para criar uma regra geral para a decisão, denominada de precedente judicial (Goron, 2004, p. 286)

**Quadro 6 – Apuração DIFAL – Lei Estadual n. 8.315/2015**

| Metodologia de Apuração do Diferencial de Alíquota do ICMS por Operação / Consumidor Final Não Contribuinte do ICMS / Lei 8.315/2015. |                       |               |                               |                             |                              |                             |
|---|-----------------------|---------------|-------------------------------|-----------------------------|------------------------------|-----------------------------|
| A = valor produto + IPI + seguro + outras despesas  | B = % conforme o caso | C = A x B     | D = A – C                     | E = D / (1-17%)             | F = E x 17%                  | G = F - C                   |
| Base de Cálculo Operação Interestadual  | Alíquota ICMS         | ICMS          | Base de Cálculo Interestadual | Base de Cálculo DIFAL       | ICMS Interno                 | DIFAL                       |
| Valor Total da Operação   | Interestadual         | Destacado NFe | Art. 7º, I, Lei 8.315/2015    | Art. 7º, II, Lei 8.315/2015 | Art. 7º, III, Lei 8.315/2015 | Art. 7º, IV, Lei 8.315/2015 |
| 100,00  | 7,00                  | 7,00          | 93,00                         | 112,05                      | 19,05                        | 12,05                       |

Elaboração: Autores.

Assim, ao Estado do Pará, a depender do ano da operação (2016; 2017; 2018; 2019 em diante), deveriam ser recolhidos os seguintes valores de participação no DIFAL.

**Quadro 7 – Cálculo DIFAL Pará – Lei Estadual n. 8.315/2015**

| Metodologia de Cálculo da Participação do Pará no Diferencial de Alíquota do ICMS por Operação / Consumidor Final Não Contribuinte do ICMS / Lei 8.315/2015. |                             |                              |                             |
|--|-----------------------------|------------------------------|-----------------------------|
| H (2016) = G x 40%   | H (2017) = G x 60%          | H (2018) = G x 80%           | H (2019) = G x 100%         |
| DIFAL Pará   | DIFAL Pará                  | DIFAL Pará                   | DIFAL Pará                  |
| Art. 8º, I, Lei 8.315/2015   | Art. 8º, II, Lei 8.315/2015 | Art. 8º, III, Lei 8.315/2015 | Art. 8º, IV, Lei 8.315/2015 |
| 4,82   | 7,23                        | 9,64                         | 12,05                       |

Elaboração: Autores.

A comparação dos critérios quantitativos dos atos normativos apreciados, gera a identificação de substantiva diferença entre o valor total do DIFAL apurado sobre a mesma operação, o qual resulta diretamente do ajuste da base de cálculo levado a efeito pelas regras firmadas na LE n. 8.315/2015<sup>42</sup>.

Esse ajuste majora em aproximadamente 20,5% (vinte inteiros e cinco décimos por cento) o montante apurado no ICMS e, conseqüentemente, produz aumento equivalente na participação do DIFAL a que têm direito os Estados de São Paulo e do Pará.

Já em relação ao critério pessoal da RMIT, é possível verificar que – enquanto o Convênio CONFAZ estabelece, exclusivamente, sujeição passiva por responsabilidade tributária aos contribuintes remetentes de bens ou prestadores de serviços interestaduais destinados a consumidores finais não contribuintes do ICMS – a LE n. 8.315/2015 possibilita, também, a atribuição de responsabilidade por solidariedade<sup>43</sup> aos próprios consumidores finais não contribuintes do ICMS.

42 Art. 7º, I, II, III e IV, da LE n. 8.315/2015 (Pará, 2015).

43 Art. 5º da LE n. 8.315/2015 (Pará, 2015).

As distinções apontadas produzem forte insegurança jurídica nas relações jurídico-tributárias firmadas entre o Estado do Pará, os contribuintes localizados em outras unidades federativas e aos consumidores finais paraenses, adquirentes de bens e de serviços em operações e prestações interestaduais.

## CONCLUSÃO

A Regra Matriz de Incidência Tributária, fundamentado no construtivismo lógico-semântico é um instrumento fruto do trabalho do intérprete por meio da leitura de enunciados prescritivos que resultam, em seu conjunto em formar o direito positivo, auxiliando na análise da norma tributária, que demarca o núcleo do tributo, com o escopo de uma melhor interpretação e identificação de equívocos que possivelmente causem insegurança jurídica.

Em face da problemática da extraterritorialidade do ICMS, foi necessária a edição de uma Emenda Constitucional (EC n. 87/2015), ocasionando posteriormente a confecção do Convênio ICMS/CONFAZ n. 93/2015 e no Estado do Pará a LE n. 8.315/2015, todavia a formulação da RMIT sobre estes dispositivos legais demonstrou incompatibilidades entre eles.

Incompatibilidades estas, que alcançam a DIFAL, gerando diferenças nos valores para pagamentos dos tributos devidos, causando um ambiente de insegurança jurídica aos contribuintes, ao se deparem com duas normas jurídicas que estabelecem regras diversas.

Diferenças que também se apresentam no que se refere a sujeição passiva estabelecida pelo convênio, visto que é somente entre os contribuintes remetentes de bens ou prestadores de serviços interestaduais destinados a consumidores finais não contribuintes e a LE 8.315/2015, que dispõe a responsabilidade por solidariedade aos próprios consumidores finais não contribuinte.

Divergências estas, que aumentam a complexidade do sistema tributário nacional, considerado atualmente um dos mais complexos do mundo, o que acaba por repercutir no desenvolvimento nacional, pois dificulta a atuação do setor privado.

Contudo, na prática, nosso Sistema Tributário, estruturado da forma mais segura possível na Constituição, acabou tornando-se mais inseguro, pois a legislação ordinária se desenvolve com um dinamismo caótico, e não respeita as normas e os princípios constitucionais, problemas que devem ser sanados para busca de um sistema mais simples e dinâmico com intuito de contribuir para os objetivos elencados no art. 3 da constituição, em especial garantir o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais, por meio de um sistema tributário mais simples, mais inclusivo e que efetivamente contribua para a justiça social, pressuposto este, presente na ordem econômica nacional no art. 170 da Constituição Federal.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE JÚNIOR, Vicente Ferrer de. **Os critérios da regra-matriz de incidência das imposições patrimoniais incidentes sobre os terrenos de marinha e seus acrescidos**. Belém: UFPA, 2019.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 12 mar. 2022.

BRASIL. **Decreto Federal n. 9.745/2019**. Aprova a estrutura regimental e o quadro demonstrativo dos cargos em comissão e das funções de confiança do ministério da economia, remaneja cargos em comissão e funções de confiança, transforma cargos em comissão e funções de confiança e substitui cargos em comissão do grupo-direção e assessoramento superiores - DAS por funções comissionadas do poder executivo - FCPE. Brasília, DF: Presidência da República, 2019a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/decreto/D9745.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9745.htm). Acesso em: 10 jan. 2023.

BRASIL. **Emenda à constituição – EC n. 87/2015**. Altera o § 2.º 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2015a. 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: 18 dez. 2022.

BRASIL. **Lei complementar n. 87/1996**. 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1996a. 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: 23 out. 2023.

BRASIL. **Lei Federal n. 13.844/2019**. Estabelece a organização básica dos órgãos da presidência da república e dos ministérios; altera as leis nos 13.334, de 13 de setembro de 2016, 9.069, de 29 de junho de 1995, 11.457, de 16 de março de 2007, 9.984, de 17 de julho de 2000, 9.433, de 8 de janeiro de 1997, 8.001, de 13 de março de 1990, 11.952, de 25 de junho de 2009, 10.559, de 13 de novembro de 2002, 11.440, de 29 de dezembro de 2006, 9.613, de 3 de março de 1998, 11.473, de 10 de maio de 2007, e 13.346, de 10 de outubro de 2016; e revoga dispositivos das leis nos 10.233, de 5 de junho de 2001, e 11.284, de 2 de março de 2006, e a lei n. 13.502, de 1.º de novembro de 2017. Brasília, DF: Presidência da República, 2019b. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13844.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13844.htm). Acesso em: 18 nov. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Convênio ICMS/CONFAZ n. 133/1997**. Aprova o regimento do conselho nacional de política fazendária - CONFAZ. Brasília, DF: CONFAZ, 1997. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133\\_97](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97). Acesso em: 18 dez. 2022.



BRASIL. Ministério da Economia. **Convênio ICMS/CONFAZ n. 93/2015**. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Brasília, DF: CONFAZ, 2015b. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em: 18 nov. 2020.

BRASIL. **Resolução n. 13/2012**. Estabelece alíquotas do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Brasília, DF: Senado Federal, 2012. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf/Resolucoes/2012.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2020.

BRASIL. **Resolução n. 22/1989**. Estabelece alíquotas do imposto sobre operações e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nas operações e prestações interestaduais. Brasília, DF: Senado Federal, 1989. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf/Resolucoes/1989.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2020.

BRASIL. **Resolução n. 95/1996**. Fixa alíquota para cobrança do ICMS. Brasília, DF: Senado Federal, 1996b. Disponível em: <https://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/pdf/Resolucoes/1996.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI n. 5.469**. Ação direta de inconstitucionalidade. legitimidade ativa da associação autora. emenda constitucional n. 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 ADI 5469/DF. Requerente: Associação Brasileira de Comércio Eletrônico - ABCOMM. Relator: min. Dias Toffoli, 24 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755955431>. Acesso em: 22 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI n. 7.070**. Requerente: Governador do Estado de Alagoas. Relator: min. Alexandre de Moraes, [5 de dezembro de 2023]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6333675>. Acesso em: 22 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 1.093**. Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da diferença de alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da emenda constitucional n. 87/2015. Relator: min. Marco Aurélio, 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5994076&numeroProcesso=1287019&classeProcesso=RE&numeroTema=1093>. Acesso em: 22 dez. 2023.

BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. Comentários à jurisprudência: STF - ação direta de inconstitucionalidade 5.469/DF. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 7, n. 33, p. 329-341, abr./jun. 2022. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/165983>. Acesso em: 18 dez. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de teoria geral do direito**. São Paulo: Noeses, 2009.

FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. **Benefícios fiscais**: definição, revogação e anulação. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20963/2/St%-C3%A9fano%20Vieira%20Machado%20Ferreira.pdf>. Acesso em: 18 dez. 2020.

GORON, Lívio Goellner. A jurisprudência como fonte do direito: a experiência anglo-americana. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, v. 12, n. 47, p. 284-295, abr./jun. 2004. Disponível em: <https://bd.tjdft.jus.br/jspui/handle/tjdft/29540>. Acesso em: 10 dez. 2020.

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

KZAM NETO, Calilo Jorge. **A norma de remissão no direito tributário**. Belém: Miriti, 2017.

MELLO, Cláudio Ari. O realismo metodológico de Riccardo Guastini. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 133, p. 187-244, jul./dez. 2016. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/409>. Acesso em: 18 dez. 2020.

MELLO, Patrícia Perrone Campos. **Precedentes**: o desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

MORCHÓN, Gregorio Robles. **O direito como texto**: quatro estudos da teoria comunicacional do direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

PARÁ. **Decreto estadual n. 4.676/2001**. Aprova o regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS. Belém: Governo do Estado do Pará, 2001. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001\\_04676.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_04676.pdf). Acesso em: 12 jun. 2022.

PARÁ. **Lei Estadual n. 8.315/2015**. Dispõe sobre a exigência do valor do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto. Belém: Governo do Estado do Pará, 2015. Disponível em: [http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2015\\_08315.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2015_08315.pdf). Acesso em: 12 jun. 2022.

TOMÉ, Fabiana del Padre; FAVACHO, Fernando Gomes. O que significa pragmático para o construtivismo lógico-semântico: a tríade linguística “sintático, semântico e pragmático” utilizada por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho na teoria do direito. **Quaestio Iuris**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 1, p. 274-290, 2017. DOI: <https://doi.org/10.12957/rqi.2017.24642>.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.

Wittgentein, Ludwig. **Tractatus logico-philosophicus**. São Paulo: EDUSP, 1994.

Recebido em: 15/01/2023

Aceito em: 01/04/2024