

Exigibilidade do Difal e Natureza Jurídica do Portal Nacional: Análise Dogmática, Empírica e Constitucional à Luz da EC n. 132, de 2023

Enforceability of the ICMS Differential Rate (Difal) and the Legal Nature of the National Portal: a Doctrinal, Empirical, and Constitutional Analysis in Light of Constitutional Amendment No. 132, of 2023

Edilson Silva Araújo

Doutorando no Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Economia (PPGE) da Universidade Católica de Brasília (UCB). Consultor Legislativo do Senado Federal, na área de Direito Tributário e Financeiro. Ex-Auditor do Tribunal de Contas da União. Advogado Tributarista e Contador. Brasília/DF. E-mail: edilson.araujo.adv@icloud.com.

Recebido em: 2-4-2026 – Aprovado em: 20-7-2026

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.63.5.2026.3022>

Resumo

O artigo examina a natureza jurídica do Portal Nacional do Difal e sua relação com a exigibilidade do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte. A pesquisa parte da controvérsia acerca da eventual dependência da exigibilidade do tributo à plena funcionalidade do portal previsto no art. 24-A da Lei Complementar n. 87, de 1996. Adota-se metodologia jurídico-dogmática, com suporte em análise empírica exploratória do sistema e exame da jurisprudência dos tribunais estaduais. Os resultados indicam que o portal possui natureza instrumental, não integrando a regra matriz de incidência nem constituindo condição de exigibilidade do tributo. Conclui-se que eventuais deficiências operacionais não afastam a cobrança do Difal, mas evidenciam a necessidade de aprimoramento institucional, à luz dos princípios da cooperação, da simplicidade e da transparência introduzidos pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023.

Palavras-chave: ICMS, Difal, federalismo fiscal, obrigação tributária, cooperação tributária, governança fiscal.

Abstract

This article examines the legal nature of the National Difal Portal and its relationship with the enforceability of the ICMS differential rate (Difal) in interstate transactions involving final consumers who are not taxpayers. The study addresses the controversy regarding whether the enforceability of the

tax depends on the full functionality of the portal established by Article 24-A of Complementary Law No. 87/1996. A doctrinal legal methodology is adopted, supported by an exploratory empirical analysis of the system and a review of state court case law. The findings indicate that the portal has an instrumental nature and does not constitute a condition for the enforceability of the tax. The study concludes that operational deficiencies do not invalidate the Difal, but rather highlight the need for institutional improvement in light of the principles of cooperation, simplicity, and transparency introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023.

Keywords: ICMS, Difal, fiscal federalism, tax obligation, tax cooperation, fiscal governance.

1. Introdução

A disciplina do 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) nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte representa um dos eixos centrais do processo de reconfiguração do federalismo fiscal brasileiro, especialmente a partir da Emenda Constitucional (EC) n. 87, de 16 de abril de 2015, e de sua regulamentação pela Lei Complementar (LCP) n. 190, de 4 de janeiro de 2022. Ao deslocar a tributação para o Estado de destino, o modelo buscou corrigir distorções históricas na repartição de receitas, agravadas pela expansão do comércio eletrônico e pela crescente dissociação entre local de consumo e local de arrecadação.

Nesse contexto, o art. 24-A da LCP n. 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), introduziu mecanismo inovador ao prever a criação de um portal eletrônico destinado à centralização de informações e à racionalização do cumprimento das obrigações tributárias relacionadas ao Difal. A norma insere-se em movimento mais amplo de digitalização da administração tributária e de busca por redução de custos de conformidade, alinhando-se a tendências contemporâneas de simplificação e integração fiscal.

A implementação concreta desse portal, contudo, deu ensejo a controvérsia jurídica relevante. Parte dos contribuintes passou a sustentar que a exigibilidade do Difal estaria condicionada à plena funcionalidade do sistema, com fundamento no § 4º do art. 24-A, que prevê regra de diferimento da produção de efeitos de determinadas disposições legais. A partir dessa leitura, defende-se que eventuais falhas ou incompletudes do portal comprometeriam a validade da cobrança do tributo.

Tal interpretação, entretanto, revela-se problemática sob múltiplas perspectivas. Em termos dogmáticos, implica confusão entre a estrutura normativa da obrigação tributária e os instrumentos administrativos destinados ao seu cumprimento. No plano empírico, desconsidera a existência efetiva do portal e a sua

funcionalidade mínima. Sob a ótica constitucional, ignora a centralidade do Difal como instrumento de equilíbrio federativo.

A superação dessa controvérsia exige abordagem integrada, que articule teoria do direito tributário, análise empírica do funcionamento do sistema e interpretação constitucional orientada por princípios. Nesse sentido, a recente EC n. 132, de 20 de dezembro de 2023, assume papel relevante ao introduzir, no sistema tributário, os princípios da cooperação, da simplicidade e da transparência, impondo novos parâmetros para a organização da atividade fiscal.

O presente artigo tem por objetivo examinar a natureza jurídica do Portal Nacional do Difal e sua relação com a exigibilidade do tributo, à luz de uma abordagem que combine análise normativa, evidência empírica e fundamentação constitucional. Parte-se da hipótese de que o portal possui natureza instrumental, não constituindo condição de validade ou exigibilidade do Difal, mas que sua implementação deficiente revela a necessidade de aprimoramento institucional do sistema.

Para tanto, o trabalho desenvolve-se em três etapas. Inicialmente, analisa-se a natureza jurídica do art. 24-A da Lei Kandir, com base na teoria da obrigação tributária. Em seguida, examinam-se evidências empíricas e a jurisprudência dos tribunais, identificando-se padrão decisório consolidado. Por fim, o problema é reconstruído à luz da EC n. 132, de 2023, mediante aplicação da técnica da ponderação de princípios.

A contribuição do estudo consiste em deslocar o debate da esfera da validade da cobrança do tributo para o campo da eficiência institucional, demonstrando que a incompletude do portal não afasta a exigibilidade do Difal, mas impõe dever de aprimoramento da administração tributária, em consonância com os novos parâmetros constitucionais.

O problema de pesquisa consiste em determinar se a incompletude do Portal Nacional do Difal constitui condição impeditiva da exigibilidade do tributo ou mera deficiência administrativa sem impacto sobre a validade da obrigação tributária.

A pesquisa adota abordagem jurídico-dogmática, orientada pela interpretação textual, sistemática e teleológica do art. 24-A da Lei Complementar n. 87, de 1996, com suporte em análise empírica exploratória qualitativa. A avaliação do Portal Nacional do Difal foi realizada em março de 2026, mediante observação funcional da interface pública e exame da documentação disponível. Utilizou-se lista de verificação construída a partir dos §§ 1º e 2º do art. 24-A, abrangendo a disponibilização de legislação, alíquotas, benefícios fiscais e obrigações acessórias por unidade federativa, bem como as ferramentas de apuração, emissão de guias e centralização das operações. O exame limitou-se às funcionalidades acessíveis ao usuário, sem testes automatizados de disponibilidade, desempenho, segurança ou arquitetura interna do sistema.

A pesquisa jurisprudencial compreendeu decisões publicadas entre 5 de janeiro de 2022, data da publicação da Lei Complementar n. 190, e 29 de março de 2026. Foram utilizados, isoladamente e em combinação, os descritores “Portal Nacional do Difal”, “Portal do Difal”, “art. 24-A” e “Lei Complementar n. 190/2022”. Incluíram-se decisões colegiadas que enfrentaram diretamente a alegação de inexigibilidade fundada na inexistência ou insuficiência do portal. Excluíram-se decisões monocráticas, duplicidades e julgados restritos à anterioridade ou à necessidade de lei estadual. A amostra intencional reúne cinco decisões dos Tribunais de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, Espírito Santo, Santa Catarina, Mato Grosso e Rio Grande do Sul. O recorte permite identificar convergências argumentativas, mas não constitui censo nacional nem autoriza inferências quantitativas sobre toda a jurisprudência estadual.

2. Natureza jurídica do art. 24-A e do Portal Nacional do Difal

A adequada compreensão da controvérsia em torno do Portal Nacional do Difal exige, em primeiro plano, a delimitação precisa da natureza jurídica do art. 24-A da LCP n. 87, de 1996. A discussão acerca da eventual exigibilidade do tributo condicionada à funcionalidade do portal revela, em grande medida, uma confusão conceitual entre os elementos estruturais da obrigação tributária e os mecanismos administrativos voltados ao seu cumprimento.

Nos termos do art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), a obrigação tributária principal nasce com a ocorrência do fato gerador, e seus elementos essenciais – hipótese de incidência, base de cálculo, sujeito passivo e alíquota – dependem de definição legal (BRASIL, 1966). A literatura especializada sobre deveres instrumentais ressalta que as obrigações acessórias servem à arrecadação e à fiscalização, sem recompor os elementos da obrigação principal nem transformar o seu descumprimento em pressuposto autônomo de tributação (PIRES, 2018; PAVÃO, 2023). A constituição do crédito, por sua vez, decorre do lançamento previsto no art. 142 do CTN, que não subordina a exigibilidade à existência de sistema tecnológico específico.

Nesse contexto, o art. 24-A da Lei Kandir deve ser interpretado como norma de organização administrativa e de estruturação do cumprimento das obrigações tributárias, inserindo-se no âmbito das chamadas obrigações acessórias. Conforme dispõe o art. 113, § 2º, do CTN, tais obrigações decorrem da legislação tributária e têm por objeto prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, caracterizando-se como deveres instrumentais voltados à eficiência da atividade fiscal. O portal, portanto, não integra a regra-matriz de incidência do Difal, mas constitui instrumento destinado a viabilizar e racionalizar sua operacionalização.

A leitura do dispositivo confirma essa natureza. O *caput* e o § 1º do art. 24-A tratam da disponibilização de informações necessárias ao cumprimento das obri-

gações tributárias, enquanto o § 2º prevê a implementação de ferramenta de apuração centralizada. Trata-se, portanto, de comandos dirigidos à administração tributária, com o objetivo de reduzir a assimetria informacional e a fragmentação procedimental característica do ICMS.

A complexidade do ICMS decorre, em grande medida, da fragmentação em legislações estaduais e distrital, que impõe aos contribuintes procedimentos distintos e alterações normativas frequentes. Em estudo com dados dos Estados brasileiros, Cabello e Nakao (2021) encontraram associação entre maior complexidade tributária e maiores custos de conformidade, estimando que apenas a mão de obra dedicada ao cumprimento do ICMS correspondia, em média, a 1,5% da obrigação principal. O resultado atualiza evidências anteriores de que os deveres formais representam parcela material do custo de pagar tributos no Brasil (BERTOLUCCI; NASCIMENTO, 2002).

Além disso, a convivência de três esferas de governo dotadas de competência tributária própria exige mecanismos de coordenação capazes de reduzir duplicidades e procedimentos incompatíveis. Estudos sobre administração tributária digital indicam que a tecnologia produz ganhos quando integra instituições, dados e usuários, mas pode apenas reorganizar a complexidade quando implementada de forma fragmentada (BASSEY; MULLIGAN; OJO, 2022). A coordenação e a transparência também constituem elementos centrais dos modelos contemporâneos de conformidade cooperativa (LARSEN; OATS, 2019; ALMEIDA, 2022).

A controvérsia concentra-se no § 4º do dispositivo, cuja redação estabelece que determinadas normas “somente produzirão efeitos no primeiro dia útil do terceiro mês subsequente ao da disponibilização do portal”. A interpretação isolada desse trecho tem levado à conclusão de que a exigibilidade do Difal dependeria da plena funcionalidade do sistema. A leitura sistemática, contudo, exige confrontar a cláusula temporal com os dispositivos expressamente enumerados, com o § 5º do próprio art. 24-A e com a disciplina da obrigação principal no CTN. Estudos especializados sobre regras de transição ressaltam que a segurança jurídica demanda delimitação precisa do âmbito material e temporal da norma, sem extensão automática de seus efeitos a situações não abrangidas pelo texto legal (TAGLIARI, 2021).

Em primeiro lugar, é necessário distinguir entre condição de eficácia normativa e condição de existência ou validade da obrigação tributária. O § 4º estabelece uma regra de diferimento temporal da eficácia de determinadas disposições legais, não introduzindo requisito adicional para a constituição do crédito tributário. Trata-se de regra de transição destinada a assegurar tempo razoável de adaptação tecnológica, cuja aplicação deve respeitar tanto a finalidade protetiva quanto os limites objetivos fixados pelo legislador (TAGLIARI, 2021; LEÃO; MATOS, 2024).

Em segundo lugar, a interpretação que condiciona a exigibilidade do tributo à funcionalidade do portal incorre em erro lógico ao atribuir a um elemento instrumental o status de requisito constitutivo da obrigação tributária. A produção científica sobre deveres instrumentais recomenda separar a obrigação principal dos mecanismos de documentação, informação e controle que auxiliam o seu cumprimento, inclusive para que consequências próprias de um plano não sejam automaticamente projetadas sobre o outro (PIRES, 2018; PAVÃO, 2023). Falhas administrativas ou tecnológicas podem justificar tutela específica, mas não afastam, por si sós, a incidência de norma tributária válida.

A distinção entre a estrutura normativa da obrigação e os meios de sua execução decorre dos §§ 1º e 2º do art. 113 do CTN e tem sido retomada pela literatura especializada ao examinar os limites dos deveres instrumentais. Esses deveres devem guardar vínculo funcional com a arrecadação ou a fiscalização e permanecer sujeitos à legalidade e à proporcionalidade, sem alterar a hipótese de incidência ou criar condicionantes não previstas para a obrigação principal (PIRES, 2018; PAVÃO, 2023).

Além disso, a interpretação ampliativa do § 4º conduziria a resultados incompatíveis com a própria lógica do sistema federativo. A exigibilidade do Difal passaria a depender do grau de desenvolvimento tecnológico das administrações tributárias, criando assimetria indevida na aplicação da norma e incentivando comportamentos estratégicos por parte dos contribuintes, em afronta à neutralidade e à isonomia tributária.

Por outro lado, isso não significa negar a relevância jurídica do art. 24-A. Ao contrário, o dispositivo desempenha função essencial na conformação do modelo de cumprimento das obrigações tributárias, especialmente em um sistema marcado pela complexidade e pela multiplicidade de jurisdições fiscais. Sua natureza, contudo, é de norma instrumental e organizacional, voltada à eficiência administrativa, e não de norma de incidência ou de exigibilidade.

Essa compreensão permite resolver adequadamente a tensão subjacente ao debate. O portal não constitui condição para a validade ou exigibilidade do Difal, mas sua implementação deficiente configura descumprimento de dever jurídico imposto à administração tributária, com repercussões relevantes no plano da eficiência e da cooperação fiscal, em linha com a evolução do direito tributário contemporâneo.

Nesse ponto, o art. 24-A deve ser compreendido como comando organizacional juridicamente vinculante, que impõe à Administração dever positivo de estruturar um ambiente integrado de cumprimento. A literatura recente sobre cooperação tributária associa esse dever à construção de relações fiscais menos assimétricas, baseadas em informação, previsibilidade e atuação recíproca (GOLDSCHMIDT; ANDRADE, 2023). Estudos sobre administração tributária digital acrescentam que a eficácia de uma plataforma depende da articulação entre

instituições, usuários, tecnologia e resultados, não da mera disponibilização formal da interface (BASSEY; MULLIGAN; OJO, 2022). A eficácia imediata do dispositivo manifesta-se, assim, primariamente na vinculação da Administração ao aprimoramento do sistema, e não na criação de uma causa geral de inexigibilidade do tributo.

A distinção é sutil, mas fundamental: o descumprimento de deveres instrumentais por parte do Estado pode ensejar responsabilização administrativa, controle externo ou até mesmo revisão de procedimentos, mas não implica, automaticamente, a invalidade da obrigação tributária principal.

Por fim, a interpretação sistemática do art. 24-A deve ser realizada em consonância com o § 5º do dispositivo, que remete a regulamentação da apuração e do recolhimento do imposto a convênios celebrados no âmbito do Confaz e às legislações estaduais. Essa previsão reforça a ideia de que o portal não esgota os mecanismos de cumprimento da obrigação tributária, coexistindo com outras formas de operacionalização do tributo.

Dessa forma, conclui-se que o Portal Nacional do Difal constitui instrumento de facilitação e racionalização do cumprimento das obrigações tributárias, não se configurando como elemento integrante da regra-matriz de incidência nem como condição de exigibilidade do tributo. Sua eventual incompletude ou deficiência operacional não tem o condão de afastar a incidência da norma tributária, embora revele a necessidade de aprimoramento institucional do sistema.

A ausência de efeito invalidante da incompletude do portal não implica sua irrelevância jurídica, mas apenas o deslocamento das consequências normativas para o plano da responsabilidade estatal e do controle institucional, preservando-se a integridade da obrigação tributária.

3. Literalidade do § 4º e proteção da confiança

A interpretação condicionante deve ser considerada em sua formulação mais consistente. Seu primeiro fundamento é literal. O § 4º do art. 24-A dispõe que determinadas regras da Lei Kandir somente produziriam efeitos no primeiro dia útil do terceiro mês subsequente à disponibilização do portal, “para a adaptação tecnológica do contribuinte”. A redação permite sustentar que a eficácia das normas enumeradas pressupõe não apenas a existência formal de uma página eletrônica, mas a disponibilização material de estrutura apta a viabilizar a adaptação anunciada pelo legislador. Sob essa perspectiva, admitir um portal incompleto como suficiente esvaziaria a garantia temporal expressamente estabelecida pela lei.

Esse argumento adquire maior força no contexto da Lei Complementar n. 190, de 2022. A literatura recente sobre o Difal demonstra que a sucessão de controvérsias relativas à reserva de lei complementar e à anterioridade tornou a segurança jurídica elemento central da disciplina do tributo (LEÃO; MATOS, 2024).

Se o próprio legislador vinculou a produção de efeitos de dispositivos específicos à disponibilização de infraestrutura tecnológica, o contribuinte poderia confiar legitimamente em que o Estado ofereceria condições minimamente adequadas de apuração e recolhimento antes da cobrança correspondente.

A literatura sobre administração tributária digital também recomenda cautela com concepções meramente formais de disponibilização. Bassey, Mulligan e Ojo (2022), em revisão sistemática de 96 estudos, demonstram que o êxito de sistemas tributários digitais depende da interação entre contexto institucional, partes interessadas, tecnologia e resultados efetivamente entregues. A simples existência de uma plataforma não assegura simplificação quando permanecem fragmentação procedimental, múltiplos sistemas e dificuldades de uso. No Brasil, Lima et al. (2016) identificaram, na implantação do SPED, aumento de custos temporários e permanentes e possível transferência de encargos administrativos do Estado aos contribuintes.

O segundo fundamento da interpretação condicionante é a proteção da confiança. No direito tributário, essa proteção exige uma base objetiva imputável ao Estado, a formação de expectativa legítima e prejuízo decorrente de sua frustração, além da adequação da consequência jurídica ao caso concreto (MOREIRA, 2018). A previsão legal de um portal centralizado pode constituir essa base objetiva. Em ambiente de administração cooperativa, transparência e previsibilidade não representam mera conveniência gerencial, mas pressupostos para uma relação fiscal menos assimétrica e mais orientada à conformidade voluntária (PIMENTA; SCABORA, 2023; LARSEN; OATS, 2019).

A versão mais abrangente da tese contrária conclui que, enquanto o portal não disponibilizar integralmente as informações e ferramentas previstas no art. 24-A, seria inexigível o Difal disciplinado pela Lei Complementar n. 190, de 2022. O argumento busca impedir que o Estado transfira ao contribuinte os riscos e custos de uma implementação incompleta. Estudos recentes mostram que a digitalização pode reduzir tempo de conformidade e contatos presenciais, mas também produz efeitos heterogêneos e custos de adaptação, conforme o desenho do sistema (KOCHANOVA; HASNAIN; LARSON, 2020). A fragmentação do ICMS, por sua vez, associa-se empiricamente a maiores custos de conformidade no Brasil (CABELLO; NAKAO, 2021).

Esses fundamentos impedem que a natureza instrumental do portal seja confundida com irrelevância jurídica. Não conduzem, porém, necessariamente à inexigibilidade geral do tributo. O § 4º condiciona temporalmente apenas os dispositivos que enumera e emprega a expressão “disponibilização”, não “implementação integral”. Além disso, a proteção da confiança exige demonstração concreta da expectativa frustrada e do prejuízo, não bastando a constatação abstrata de que o sistema poderia ser mais eficiente. Quando a deficiência do portal efetivamente inviabilizar a emissão da guia ou o pagamento, a resposta jurídica-

mente adequada poderá consistir no afastamento de multas e juros, na reabertura de prazo ou na imposição de meio alternativo de cumprimento, sem que disso decorra, de forma automática, a extinção da obrigação principal.

4. Diagnóstico empírico

A análise da controvérsia em torno do Portal Nacional do Difal não pode prescindir de uma avaliação empírica do seu funcionamento, sob pena de se construir uma discussão puramente abstrata e desconectada da realidade operacional enfrentada pelos contribuintes. Para tanto, realizou-se análise empírica exploratória qualitativa do portal eletrônico disponibilizado no âmbito do Convênio ICMS n. 235, de 2021, realizada mediante exame funcional das ferramentas disponibilizadas, com foco na verificação da aderência aos comandos previstos no art. 24-A da LCP n. 87, de 1996, especialmente quanto aos módulos informacional e de apuração.

A partir dessa análise, verifica-se que o portal atende, em termos gerais, aos requisitos informacionais previstos no § 1º do art. 24-A da Lei Kandir. A plataforma disponibiliza aos contribuintes informações relevantes acerca da legislação aplicável, das alíquotas praticadas pelas unidades federativas, dos benefícios fiscais e das obrigações acessórias de cada unidade federativa. Esse resultado é compatível com a literatura que associa sistemas eletrônicos bem estruturados à redução de assimetrias informacionais e do tempo necessário ao cumprimento das obrigações tributárias (OKUNOGBE; POULIQUEN, 2022).

Todavia, as limitações do modelo tornam-se evidentes quando se examina o módulo de apuração e recolhimento. A promessa de centralização plena não se concretizou de forma integral, pois subsiste a necessidade de interação com sistemas próprios de unidades federativas e de emissão de guias individualizadas por operação. A literatura brasileira mostra que a complexidade do ICMS eleva os recursos destinados à conformidade (CABELLO; NAKAO, 2021) e que a digitalização pode transferir custos administrativos aos contribuintes quando a integração é insuficiente (LIMA et al., 2016). Em perspectiva internacional, os ganhos de sistemas eletrônicos dependem do desenho da implementação e não decorrem automaticamente da substituição de procedimentos físicos por digitais (BELLON et al., 2022).

Essa fragmentação procedimental, embora não comprometa a existência do portal enquanto instrumento informacional, revela um descompasso entre a concepção normativa do art. 24-A e sua implementação concreta. O modelo atual não elimina a complexidade das obrigações relacionadas ao Difal, mas a reorganiza e mantém sobre o contribuinte o ônus de lidar com múltiplos sistemas. A revisão sistemática de Bassey, Mulligan e Ojo (2022) demonstra que a avaliação de uma administração tributária digital deve considerar contexto, usuários, tecnologia e resultados, não apenas a disponibilidade nominal da plataforma.

A constatação empírica é relevante porque permite qualificar adequadamente o debate jurídico. Não se trata de inexistência do portal, mas de implementação parcial de suas funcionalidades, especialmente no que se refere à apuração centralizada do imposto. Essa distinção é fundamental para afastar conclusões precipitadas acerca da inexigibilidade do tributo, ao mesmo tempo em que evidencia a necessidade de aperfeiçoamento do sistema.

5. Análise jurisprudencial do portal do Difal

Os Tribunais de Justiça Estaduais têm sido chamados a se pronunciar sobre a alegada insuficiência do Portal Nacional do Difal e sua eventual repercussão sobre a exigibilidade do tributo. O exame dos precedentes revela, de forma consistente, a adoção de orientação jurisprudencial restritiva quanto ao alcance do art. 24-A da Lei Kandir, com prevalência de entendimento favorável à manutenção da cobrança do diferencial de alíquotas.

No âmbito do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, firmou-se compreensão no sentido de que o portal instituído pelo Convênio ICMS n. 235, de 2021, atende às exigências legais, na medida em que disponibiliza ferramenta para apuração centralizada do imposto, emissão das guias de recolhimento da diferença e informa a alíquota interestadual da operação. A Corte também afastou a alegação de ausência de centralização pelo fato de o sistema estar hospedado em infraestrutura de unidade federativa específica, consignando que tal circunstância não retira do referido portal o caráter centralizado da apuração (DISTRITO FEDERAL, 2023).

Em linha convergente, o Tribunal de Justiça do Espírito Santo enfatizou a presunção de adequação do sistema, afirmando que “o portal mencionado foi efetivamente criado e disponibilizado [...] contendo as informações e ferramentas exigidas”, e que a mera alegação de falhas não é suficiente para afastar a exigibilidade do tributo, sobretudo diante da ausência de prova pré-constituída (ESPÍRITO SANTO, 2024).

A controvérsia atinge maior densidade interpretativa quando se examina a natureza jurídica do portal. Nesse ponto, a jurisprudência tem rejeitado expressamente a tese de que sua implementação configure condição de exigibilidade do tributo. O Tribunal de Justiça de Santa Catarina, em julgado paradigmático, assentou que “a legislação não condiciona a cobrança do ICMS/Difal à plena implantação do referido portal, tratando apenas da sua disponibilização”, concluindo que eventuais deficiências não autorizam a inexigibilidade do tributo (SANTA CATARINA, 2025).

No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça de Mato Grosso foi categórico ao afirmar que “a ausência de plena implementação do Portal Nacional do Difal não inviabiliza a cobrança do tributo, pois o art. 24-A [...] lhe atribui natureza instrumental e não condiciona a exigibilidade do tributo à operacionalidade do sistema” (MATO GROSSO, 2025).

Também o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul reconheceu a suficiência da existência formal do portal, consignando a “regularidade da instituição” e a “suficiência” do sistema para atender às exigências legais, afastando, por conseguinte, alegações de ilegalidade da cobrança (RIO GRANDE DO SUL, 2024).

Observa-se, portanto, a formação de orientação jurisprudencial predominante comum nos tribunais estaduais, no sentido de que o Portal do Difal possui natureza instrumental e que sua eventual incompletude não constitui óbice à exigibilidade do tributo. O portal possui natureza eminentemente instrumental, voltada à facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, não se configurando como elemento constitutivo da obrigação principal nem como condição de exigibilidade do tributo. A jurisprudência, assim, privilegia a continuidade da arrecadação, a estabilidade federativa e a preservação da legalidade tributária, afastando interpretações que subordinem a incidência normativa a requisitos tecnológicos.

Não se ignora, contudo, que a própria jurisprudência reconhece a existência de dificuldades práticas enfrentadas pelos contribuintes. Em alguns casos, os julgados mencionam a complexidade operacional do sistema e os custos adicionais decorrentes da ausência de integração plena. Essas observações, embora não conduzam à invalidação da cobrança, indicam sensibilidade dos tribunais à dimensão prática do problema.

O quadro que emerge da análise empírica e da jurisprudência é, portanto, de relativa convergência. De um lado, reconhece-se que o portal existe e cumpre parcialmente sua função, especialmente no plano informacional. De outro, admite-se que o modelo ainda não alcançou o grau de integração e eficiência previsto pelo legislador, mantendo elevado nível de complexidade operacional.

Essa convergência permite afastar tanto a tese de inexistência do portal quanto a conclusão de que sua incompletude inviabilizaria a exigibilidade do Difal. Ao mesmo tempo, evidencia a existência de uma lacuna institucional relevante, que não pode ser ignorada pelo intérprete.

Nesse sentido, a análise empírica e jurisprudencial reforça a conclusão de que o problema não reside na validade da cobrança do tributo, mas na qualidade do modelo de cumprimento das obrigações tributárias. Trata-se de questão que se insere no campo da eficiência administrativa e da cooperação fiscal, devendo ser enfrentada por meio de instrumentos de controle e aprimoramento institucional, e não pela via da negação da exigibilidade tributária.

6. Ponderação de princípios e a releitura do art. 24-a à luz da Emenda Constitucional n. 132, de 2023

A controvérsia em torno da funcionalidade do Portal Nacional do Difal revela, em última análise, uma tensão entre valores constitucionais que passaram a ocupar posição central no sistema tributário brasileiro, especialmente após a pro-

mulgação da EC n. 132, de 2023. A solução não pode apoiar-se apenas na classificação abstrata da obrigação: exige compatibilizar equilíbrio federativo, legalidade, confiança, cooperação e simplicidade à luz das consequências concretas de cada alternativa. A literatura sobre proteção da confiança e cooperação tributária oferece parâmetros para esse juízo ao exigir, simultaneamente, previsibilidade da atuação estatal e reciprocidade na relação entre Fisco e contribuinte (MOREIRA, 2018; GOLDSCHMIDT; ANDRADE, 2023).

De um lado, encontra-se o princípio do equilíbrio e da harmonia federativa, que orienta a repartição de competências e receitas no Estado brasileiro. O Difal concretiza essa diretriz ao destinar parcela do ICMS ao Estado de consumo nas operações interestaduais com consumidor final, conforme o desenho introduzido pela EC n. 87, de 2015. A literatura recente sobre a Lei Complementar n. 190, de 2022, evidencia que a disciplina do Difal integra a arquitetura constitucional da tributação no destino e que as controvérsias sobre sua exigência devem ser resolvidas sem desconsiderar a repartição federativa de receitas (LEÃO; MATOS, 2024).

De outro lado, a EC n. 132, de 2023, introduziu, no § 3º do art. 145 da Constituição, os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. No que interessa ao presente estudo, cooperação, simplicidade e transparência exigem que a Administração reduza custos de conformidade e aumente a previsibilidade das relações fiscais. Essa diretriz converge com a literatura sobre conformidade cooperativa, que identifica confiança, diálogo, transparência e segurança como elementos de uma relação menos adversarial entre Fisco e contribuinte (OWENS et al., 2024).

A coexistência desses princípios gera uma tensão normativa evidente no caso do Portal do Difal. A preservação da exigibilidade do tributo atende ao objetivo de equilíbrio federativo, mas a manutenção de um modelo operacional fragmentado compromete os ideais de simplificação e cooperação. A resposta deve harmonizar os dois planos: a proteção da confiança exige consequência proporcional ao prejuízo concretamente demonstrado, enquanto a cooperação tributária impõe à Administração deveres positivos de informação, coordenação e aperfeiçoamento institucional (MOREIRA, 2018; GOLDSCHMIDT; ANDRADE, 2023).

Nesse contexto, a teoria dos princípios desenvolvida por Robert Alexy (2011, p. 90) oferece ferramenta metodológica adequada para a análise do problema. Segundo o autor, princípios são mandamentos de otimização que devem ser realizados na maior medida possível, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes. Quando há colisão entre princípios, a solução exige a atribuição de pesos relativos, considerando-se as circunstâncias concretas do caso (ALEXY, 2011, p. 96).

Desse modo, a compatibilização desses princípios requer exame de adequação, necessidade e proporcionalidade da solução proposta. A consequência jurídica

ca deve responder à intensidade da falha estatal e ao prejuízo comprovado, preservando a confiança sem ampliar uma regra de transição além do seu âmbito normativo. Essa análise contextual evita tanto a irrelevância prática do § 4º quanto a conversão de qualquer deficiência operacional em causa automática de inexigibilidade geral (MOREIRA, 2018; TAGLIARI, 2021).

Aplicando-se essa lógica ao presente tema, a supressão geral da exigibilidade do Difal com fundamento na incompletude do portal importaria sacrifício excessivo ao equilíbrio federativo. A medida comprometeria a repartição constitucional de receitas e poderia reintroduzir distorções que a EC n. 87, de 2015, buscou corrigir, embora a falha tecnológica possa justificar proteção individual quando efetivamente impedir o cumprimento. Além disso, respostas jurídicas dissociadas do prejuízo concreto podem estimular condutas estratégicas, ao passo que modelos baseados em serviço, confiança e tratamento responsivo tendem a favorecer a conformidade voluntária (LEÃO; MATOS, 2024; PIMENTA; SCABORA, 2023).

Por outro lado, a manutenção da exigibilidade do tributo não pode significar a desconsideração dos princípios da cooperação e da simplicidade. A persistência de um modelo fragmentado e oneroso representa descumprimento de deveres positivos impostos à administração tributária. A literatura recente mostra que a digitalização pode reduzir tempo de conformidade e melhorar a arrecadação, mas seus resultados dependem da integração institucional, da experiência do usuário e da capacidade de corrigir custos de adaptação (BASSEY; MULLIGAN; OJO, 2022; BELLON et al., 2022). O Estado deve, portanto, aperfeiçoar continuamente o portal, sem transferir ao contribuinte o ônus de sua fragmentação.

A solução adequada, portanto, consiste em reconhecer a prevalência do princípio do equilíbrio federativo no plano da exigibilidade do tributo, sem afastar a incidência dos princípios da cooperação e da simplificação no plano da organização administrativa. Em termos práticos, isso significa afirmar que a incompletude do portal não afasta a exigibilidade do Difal, mas configura descumprimento de dever constitucional de aprimoramento do sistema.

Essa conclusão encontra respaldo no caráter vinculante das diretrizes constitucionais dirigidas à organização da atividade tributária. Ao inserir cooperação, simplicidade e transparência no § 3º do art. 145, a EC n. 132, de 2023, não formulou recomendações meramente gerenciais: estabeleceu parâmetros jurídicos para o desenho e o aprimoramento das administrações tributárias. A literatura especializada identifica a cooperação como princípio capaz de impor deveres recíprocos e de orientar estruturas institucionais mais previsíveis e eficientes (GOLDSCHMIDT; ANDRADE, 2023). No caso do Portal do Difal, esses comandos vinculam a Administração à redução da fragmentação e dos custos de conformidade, sem alterar por si mesmos a hipótese de incidência do tributo.

Assim, o art. 24-A da Lei Kandir deve ser reinterpretado à luz desse novo paradigma constitucional. Sua função não se esgota na criação de um portal ele-

trônico, mas consiste em inaugurar um modelo de integração fiscal que deve ser progressivamente aperfeiçoado. A leitura do dispositivo como mera formalidade esvazia seu potencial transformador, enquanto a interpretação que condiciona a exigibilidade do tributo à sua plena implementação incorre em exagero incompatível com a estrutura do sistema tributário.

A abordagem por ponderação permite, portanto, superar essa dicotomia. O portal deve ser compreendido como instrumento de realização dos princípios da cooperação e da simplificação, cuja implementação deficiente não invalida o tributo, mas revela a necessidade de atuação estatal orientada à sua melhoria contínua.

Nesse sentido, a questão deixa de ser meramente tributária para assumir dimensão institucional. O problema não reside na validade da cobrança do Difal, mas na qualidade da governança fiscal e na capacidade do Estado de implementar, de forma eficiente, as diretrizes constitucionais recentemente introduzidas.

Essa reconfiguração do debate é particularmente relevante no contexto do processo de reforma tributária em curso, que busca construir um sistema mais integrado e menos oneroso para os contribuintes. A experiência do Portal do Difal oferece lições importantes sobre os desafios de implementação de soluções tecnológicas em um ambiente federativo complexo, reforçando a necessidade de mecanismos de coordenação e controle.

Dessa forma, a análise constitucional do tema conduz à conclusão de que a exigibilidade do Difal deve ser preservada, em nome do equilíbrio federativo, ao passo que a Administração Tributária deve ser instada a aperfeiçoar o portal, em cumprimento aos princípios da cooperação, da simplicidade e da transparência. Trata-se de solução que concilia os valores constitucionais em jogo, evitando tanto o esvaziamento do sistema tributário quanto a perpetuação de ineficiências administrativas.

A questão, portanto, não se resolve no plano da validade da exigência tributária, mas na necessidade de aperfeiçoamento da governança fiscal.

7. Considerações finais

A análise desenvolvida ao longo do presente trabalho permite afirmar, com elevado grau de segurança teórica e empírica, que o Portal Nacional do Difal não se configura como elemento constitutivo da obrigação tributária, nem como condição de exigibilidade do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte.

A partir da distinção entre a estrutura normativa da obrigação tributária e os instrumentos administrativos voltados ao seu cumprimento, demonstrou-se que o art. 24-A da Lei Complementar n. 87, de 1996, possui natureza eminentemente instrumental e organizacional. O portal nele previsto destina-se à facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, inserindo-se no campo das obri-

gações acessórias, sem integrar a regra-matriz de incidência do tributo.

A interpretação literal do § 4º e a proteção da confiança conferem plausibilidade à tese contrária, pois a Administração não pode exigir adaptação tecnológica sem oferecer infraestrutura minimamente apta ao cumprimento. Esses fundamentos, contudo, não conduzem à inexigibilidade geral do Difal. O dispositivo condiciona temporalmente apenas as regras que enumera e exige a disponibilização do portal, não sua implementação integral. Quando houver prova de que uma falha estatal inviabilizou a apuração ou o pagamento, a tutela deve incidir sobre a consequência correspondente – prazo, mora, penalidade ou obrigação acessória –, sem afastar automaticamente a obrigação principal.

No plano empírico, a análise do funcionamento do portal evidencia que, embora a dimensão informacional do sistema esteja, em grande medida, atendida, persistem limitações relevantes no módulo de apuração e recolhimento do imposto. A ausência de centralização plena e a manutenção de procedimentos descentralizados impõem custos significativos aos contribuintes, revelando um descompasso entre a concepção normativa do modelo e sua implementação concreta.

A jurisprudência dos Tribunais de Justiça tem respondido a esse cenário com relativa uniformidade, afastando a tese de inexigibilidade do Difal com fundamento na incompletude do portal. Os julgados analisados reconhecem a existência do sistema e sua aptidão mínima para viabilizar o cumprimento das obrigações tributárias, ao mesmo tempo em que rejeitam a interpretação de que a plena funcionalidade do portal constitua requisito para a cobrança do tributo.

Sob a perspectiva constitucional, a controvérsia revela uma tensão entre o princípio do equilíbrio federativo e os princípios da cooperação, da simplicidade e da transparência, reforçados pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023. A aplicação da técnica da ponderação conduz à conclusão de que a preservação da exigibilidade do Difal se impõe como medida necessária à manutenção da harmonia federativa, sem prejuízo do reconhecimento de deveres positivos da administração tributária voltados ao aprimoramento do sistema.

Dessa forma, a incompletude do portal não pode ser invocada como fundamento para afastar a incidência do tributo, mas deve ser compreendida como falha institucional que demanda correção. O problema desloca-se, assim, do plano da validade da cobrança para o plano da eficiência administrativa e da governança fiscal.

As deficiências identificadas também podem ser enfrentadas por mecanismos de controle institucional. O art. 52, XV, da Constituição atribui ao Senado Federal a avaliação periódica da funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, enquanto o art. 71, IV, autoriza o Tribunal de Contas da União (TCU) a realizar auditorias operacionais, inclusive por solicitação do Congresso Nacional. Nesse contexto, a Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal pode avaliar a

conveniência de solicitar exame técnico sobre a aderência do portal ao art. 24-A, a integração entre os sistemas envolvidos e os custos de conformidade remanescentes.

Essa atuação não se confundiria com controle de constitucionalidade nem com revisão da exigibilidade do Difal. Eventual auditoria operacional conduzida pelo TCU teria por finalidade aferir eficiência, eficácia e economicidade e formular recomendações de aprimoramento na plataforma do Difal. Estudos empíricos sobre esse instrumento mostram sua vocação para aperfeiçoar a gestão e monitorar a implementação de recomendações, ao mesmo tempo em que alertam para a necessidade de coordenação e respeito às competências dos entes em contextos federativos (FLEISCHMANN, 2019; MELO; PASSOS, 2018). O controle externo aparece, assim, como consequência institucional possível da análise, e não como eixo autônomo da tese do artigo.

Em síntese, a solução juridicamente adequada para a controvérsia não reside na negação da exigibilidade do Difal, mas na conjugação de dois movimentos complementares: a preservação do tributo como instrumento de equilíbrio federativo e o aprimoramento contínuo do modelo operacional de cumprimento das obrigações tributárias.

A controvérsia, portanto, não se resolve no plano da validade da exigência tributária, mas no âmbito da governança fiscal, impondo à Administração Tributária o dever de aperfeiçoamento institucional do sistema, em consonância com os princípios da cooperação, da simplicidade e da transparência introduzidos pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023.

Referências

- ALEX, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Cooperative compliance: a new reality between tax administration and taxpayers. *RDTI Atual* v. 2. São Paulo: IBDT, 2022, p. 65-89. DOI: 10.46801/2595-7155-rdtia-n2-4. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n2-4>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- BASSEY, Edidiong; MULLIGAN, Emer; OJO, Adegboyega. A conceptual framework for digital tax administration: a systematic review. *Government Information Quarterly*, [S. l.], v. 39, n. 4, art. 101754, 2022. DOI: 10.1016/j.giq.2022.101754. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.giq.2022.101754>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- BELLON, Matthieu; DABLA-NORRIS, Era; KHALID, Salma; LIMA, Frederico. Digitalization to improve tax compliance: evidence from VAT e-invoicing in Peru. *Journal of Public Economics*, [S. l.], v. 210, art. 104661, 2022. DOI: 10.1016/j.jpubeco.2022.104661. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2022.104661>. Acesso em: 20 jul. 2026.

- BERTOLUCCI, Aldo V.; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? *Revista Contabilidade & Finanças* v. 13, n. 29. São Paulo, maio/ago. 2002, p. 55-67. DOI: 10.1590/S1519-70772002000200004. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772002000200004>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 mar. 2026.
- BRASIL. *Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 29 mar. 2026.
- BRASIL. *Emenda Constitucional n. 87, de 16 de abril de 2015*. Altera a sistemática de cobrança do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 29 mar. 2026.
- BRASIL. *Lei Complementar n. 190, de 4 de janeiro de 2022*. Altera a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm. Acesso em: 29 mar. 2026.
- BRASIL. *Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o ICMS. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 29 mar. 2026.
- BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 29 mar. 2026.
- CABELLO, Otávio Gomes; NAKAO, Silvio Hiroshi. Complexidade, conformidade e arrecadação tributária. *Economia e Sociedade* v. 30, n. 3. Campinas, set./dez. 2021, p. 1033-1050. DOI: 10.1590/1982-3533.2021v30n3art10. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1982-3533.2021v30n3art10>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. *Apelação Cível n. 0702975-25.2023.8.07.0018*. Relator: Desembargador Aiston Henrique de Sousa. Brasília, DF, 30 ago. 2023. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br>. Acesso em: 29 mar. 2026.

- ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo. *Apelação/ Remessa Necessária n. 5002468-72.2023.8.08.0024*. Relatora: Desembargadora Débora Maria Ambos Corrêa da Silva. Vitória, 4 nov. 2024. Disponível em: <https://sistemas.tjes.jus.br>. Acesso em: 29 mar. 2026.
- FLEISCHMANN, Roberto Silveira. Auditoria operacional: uma nova classificação para os resultados de seus monitoramentos. *Revista de Administração Pública* v. 53, n. 1. Rio de Janeiro, jan./fev. 2019, p. 23-44. DOI: 10.1590/0034-7612169824. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/0034-7612169824>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Por um princípio jurídico-tributário da cooperação. *Revista Direito Tributário Atual* v. 53. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2023, p. 215-243. DOI: 10.46801/2595-6280.53.9.2023.2289. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.9.2023.2289>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- KOCHANOVA, Anna; HASNAIN, Zahid; LARSON, Bradley. Does e-government improve government capacity? Evidence from tax compliance costs, tax revenue, and public procurement competitiveness. *The World Bank Economic Review* v. 34, n. 1. Oxford, 2020, p. 101-120. DOI: 10.1093/wber/lhx024. Disponível em: <https://doi.org/10.1093/wber/lhx024>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- LARSEN, Lotta Björklund; OATS, Lynne. Taxing large businesses: cooperative compliance in action. *Intereconomics* v. 54, n. 3. Berlim, maio/jun. 2019, p. 165-170. DOI: 10.1007/s10272-019-0816-1. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s10272-019-0816-1>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- LEÃO, Martha; MATOS, Davi Lima. O Difal de ICMS e a (falta de) aplicação da anterioridade anual à Lei Complementar n. 190/2022. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. São Paulo: IBDT, jan./abr. 2024, p. 546-568. DOI: 10.46801/2595-6280.56.25.2024.2467. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.56.25.2024.2467>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- LIMA, Edson Sampaio de; GALEGALE, Napoleão Verardi; ARIMA, Carlos Hideo; CÔRTEZ, Pedro Luiz. Redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED no Brasil. *Journal of Information Systems and Technology Management* v. 13, n. 1. São Paulo, jan./abr. 2016, p. 101-130. DOI: 10.4301/S1807-17752016000100006. Disponível em: <https://doi.org/10.4301/S1807-17752016000100006>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- MATO GROSSO. Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso. *Apelação Cível n. 1011476-72.2024.8.11.0041*. Relator: Desembargador Deodete Cruz Junior. Cuiabá, 16 dez. 2025. Disponível em: <https://www.tjmt.jus.br>. Acesso em: 29 mar. 2026.
- MELO, Gerlanne Luiza Santos de; PASSOS, Guiomar de Oliveira. Auditoria operacional do TCU no ensino médio: federalismo de cooperação? *Revista do Ser-*

- viço Público* v. 69, n. 3. Brasília/DF, jul./set. 2018, p. 559-584. DOI: 10.21874/rsp.v69i3.2738. Disponível em: <https://doi.org/10.21874/rsp.v69i3.2738>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- MOREIRA, Clara Gomes. Proteção da confiança e direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 102-129. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-40-6. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-40-6>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- OKUNOGBE, Oyebola; POULIQUEN, Victor. Technology, taxation, and corruption: evidence from the introduction of electronic tax filing. *American Economic Journal: Economic Policy*, [S. l.], v. 14, n. 1, fev. 2022, p. 341-372. DOI: 10.1257/pol.20200123. Disponível em: <https://doi.org/10.1257/pol.20200123>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- OWENS, Jeffrey; PIAKARSKAYA, Anastasiya; CHRISTODOULOPOULOS, Timoleon Angelos; SUSHKOVA, Olena. The use of cooperative compliance for minimizing cross-border VAT/GST disputes. *World Tax Journal* v. 16, n. 3. Amsterdam, set. 2024, p. 561-599. DOI: 10.59403/lpnwlrj. Disponível em: <https://doi.org/10.59403/lpnwlrj>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- PAVÃO, Felipe de Carvalho. As obrigações acessórias e o desenvolvimento das empresas no Brasil: um estudo conduzido sob os vieses dos princípios e garantias dos contribuintes no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual* n. 54. São Paulo, maio/ago. 2023, p. 122-146. DOI: 10.46801/2595-6280.54.6.2023.2231. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.54.6.2023.2231>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- PIMENTA, Bruno Rezende; SCABORA, Filipe Casellato. Conformidade fiscal e moral tributária: uma via de mão dupla? *Revista Direito Tributário Atual* n. 53. São Paulo, jan./abr. 2023, p. 100-119. DOI: 10.46801/2595-6280.53.4.2023.2307. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280.53.4.2023.2307>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- PIRES, Cristiane. Descumprimento de obrigação tributária e dever instrumental: o caso do dever de controle de subcontas contábeis na Lei n. 12.973/2014 e a incidência do IRPJ. *Revista Direito Tributário Atual* v. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 130-146. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-40-7. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-40-7>. Acesso em: 20 jul. 2026.
- RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. *Apelação Cível* n. 5019535-59.2023.8.21.0001. Relatora: Desembargadora Eliane Garcia Nogueira. Porto Alegre, 24 abr. 2024. Disponível em: <https://www.tjrs.jus.br>. Acesso em: 29 mar. 2026.
- SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. *Pedido de Efeito Suspensivo* n. 5044149-79.2025.8.24.0000. Relator: Desembargador Paulo Henrique Moritz Martins da Silva. Florianópolis, 29 jul. 2025. Disponível em: <https://www.tjsc.jus.br>. Acesso em: 29 mar. 2026.

TAGLIARI, Rafael Zanardo. O art. 23 da Lei n. 13.655/2018 e o estabelecimento de regras de transição como imposição do princípio da segurança jurídica no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* v. 48. São Paulo: IBDT, 2021, p. 401-426. DOI: 10.46801/2595-6280-rdta-48-17. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-48-17>. Acesso em: 20 jul. 2026.