



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2133933 - DF (2024/0114300-8)

RELATOR : **MINISTRO AFRÂNIO VILELA**

RECORRENTE :-----

OUTRO NOME :-----

ADVOGADOS :RODRIGO CUNHA PERES - PB016064
OTTO CRISTOVAM SILVA SOBRAL - RJ146539
LINA BRAGA SANTIN - SP263641
FERNANDO GREGORI - SP292753
HELENO TAVEIRA TORRES - DF077476

RECORRIDO :DISTRITO FEDERAL

PROCURADORES : LAURA RIZZO - DF076991
MARCOS DE ARAUJO CAVALCANTI - DF028560

INTERES. : ESTADO DO ACRE - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE ALAGOAS - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO AMAZONAS - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO AMAPÁ - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DA BAHIA - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO CEARA - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO ESPIRITO SANTO - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE GOIAS - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO MARANHÃO - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE MATO GROSSO - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE MINAS GERAIS - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO PARÁ - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DA PARAÍBA - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO PARANÁ - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE PERNAMBUCO - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO PIAUÍ - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO RIO DE JANEIRO - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE RONDÔNIA - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE RORAIMA - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE SANTA CATARINA - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE SÃO PAULO - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE SERGIPE - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO TOCANTINS - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - "AMICUS CURIAE"
PROCURADORES : ANDRE LUIS GARONI DE OLIVEIRA
ANDRE LUIS SANTOS MEIRA
BRUNO ESPINEIRA LEMOS
CARLOS FREDERICO BRAGA MARTINS DANIEL GOMES SOARES DE
SOUSA
DANIELA ALLAM GIACOMET
DAVI MACHADO EVANGELISTA - DF018081
EDER LUIZ GUARNIERI
ELFAS CAVALCANTE LUSTOSA ARAGÃO ELVAS - TO004096B
FERNANDO ALCANTARA CASTELO
FERNANDO ALVES FILGUEIRAS DA SILVA - SC026054
JOAO CASSIO ADILEU MIRANDA
JOAO PAULO SETTI AGUIAR
JOÃO VICTOR HOLANDA DO AMARAL LEOMAR DE MELO QUINTANILHA
JUNIOR LEONARDO COCCHIERI LEITE CHAVES
MELISSA ANDREA LINS PELIZ
MIRELLA MARQUES TRIGO DE LOUREIRO PAULO MARTINS DOS SANTOS
RICARDO ANTONIO REZENDE DE JESUS SERGIO AUGUSTO SANTANA SILVA
THIAGO HOLANDA GONZALEZ
ULISSES SCHWARZ VIANA
VANESSA ALVES FREITAS
VANESSA SARAIVA DE ABREU
VIVIANE RUFFEIL TEIXEIRA PEREIRA

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ICMS-DIFAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL CONTRIBUINTE. SUFICIÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996 ANTES DA LC 190/2022. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A questão em discussão consiste em saber se a Lei Complementar 87/1996, em sua redação anterior à Lei Complementar 190/2022, estabelecia normas gerais suficientes (fato gerador, base de cálculo, contribuinte, local e responsabilidade) para a exigibilidade do ICMS-DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto.

2. A Emenda Constitucional 87/2015 inovou a disciplina apenas quanto ao consumidor final não contribuinte do ICMS; para consumidor final contribuinte, a repartição (alíquota interestadual na origem e diferencial de alíquota no destino) já constava do texto constitucional desde a redação originária (CF, art. 155, § 2º, VII e VIII).

3. O STF, no Tema 1331, firmou que é infraconstitucional a controvérsia sobre a suficiência da LC 87/1996 para a exigibilidade do ICMS-DIFAL em operações com consumidor final contribuinte, afastando a aplicação da tese do Tema 1093/STF dessa hipótese.

4. A Lei Complementar 87/1996 contém densidade normativa suficiente para a exigência do ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte, definindo contribuinte, fato gerador, base de cálculo, local da operação e responsabilidade por substituição tributária (arts. 2º, 4º, 6º, § 1º, 7º, 8º, 11 e 13), em consonância com a Constituição (art. 155, § 2º, VII e VIII).
5. A exigência de lei complementar veiculando normas gerais foi suprida, quanto ao consumidor final contribuinte, pela LC 87/1996; a LC 190/2022 cuidou de ajustar a disciplina para operações com não contribuintes e de aperfeiçoar procedimentos, não sendo condição para a cobrança do diferencial nas hipóteses de consumidor final contribuinte antes de sua vigência.
6. Inexistem pressupostos para modulação dos efeitos do julgamento no âmbito repetitivo (art. 927, § 3º, do CPC), pois não há alteração de entendimento consolidado capaz de gerar insegurança jurídica que justifique a medida.
7. Tese jurídica firmada: A Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir) disciplina de forma suficiente a cobrança de ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto antes da entrada em vigor da Lei Complementar n. 190/2022.
8. Caso concreto: recurso especial desprovido.
9. Recurso julgado sob a sistemática dos recursos especiais representativos de controvérsia (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 e 256-N e seguintes do RISTJ).

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada, por unanimidade, a seguinte tese jurídica no tema repetitivo 1369:

A Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir) disciplina de forma suficiente a cobrança de ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto antes da entrada em vigor da Lei Complementar n. 190/2022.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura, Marco Aurélio Bellizze, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Paulo Sérgio Domingues e Teodoro Silva Santos votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Brasília, 10 de junho de 2026.

MINISTRO AFRÂNIO VILELA Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2133933 - DF (2024/0114300-8)

RELATOR : **MINISTRO AFRÂNIO VILELA**

RECORRENTE :-----

OUTRO NOME :-----

ADVOGADOS :RODRIGO CUNHA PERES - PB016064
OTTO CRISTOVAM SILVA SOBRAL - RJ146539
LINA BRAGA SANTIN - SP263641
FERNANDO GREGORI - SP292753
HELENO TAVEIRA TORRES - DF077476

RECORRIDO :DISTRITO FEDERAL

PROCURADORES : LAURA RIZZO - DF076991
MARCOS DE ARAUJO CAVALCANTI - DF028560

INTERES. : ESTADO DO ACRE - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE ALAGOAS - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO AMAZONAS - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO AMAPÁ - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DA BAHIA - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO CEARA - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO ESPÍRITO SANTO - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE GOIAS - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO MARANHÃO - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE MATO GROSSO - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE MINAS GERAIS - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO PARÁ - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DA PARAÍBA - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO PARANÁ - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE PERNAMBUCO - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO PIAUÍ - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO RIO DE JANEIRO - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE RONDÔNIA - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE RORAIMA - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE SANTA CATARINA - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE SÃO PAULO - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DE SERGIPE - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO TOCANTINS - "AMICUS CURIAE"

INTERES. : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - "AMICUS CURIAE"

PROCURADORES : ANDRE LUIS GARONI DE OLIVEIRA
ANDRE LUIS SANTOS MEIRA
BRUNO ESPINEIRA LEMOS
CARLOS FREDERICO BRAGA MARTINS DANIEL GOMES SOARES DE
SOUSA
DANIELA ALLAM GIACOMET
DAVI MACHADO EVANGELISTA - DF018081
EDER LUIZ GUARNIERI
ELFAS CAVALCANTE LUSTOSA ARAGÃO ELVAS - TO004096B
FERNANDO ALCANTARA CASTELO
FERNANDO ALVES FILGUEIRAS DA SILVA - SC026054
JOAO CASSIO ADILEU MIRANDA
JOAO PAULO SETTI AGUIAR
JOÃO VICTOR HOLANDA DO AMARAL LEOMAR DE MELO QUINTANILHA
JUNIOR LEONARDO COCCHIERI LEITE CHAVES
MELISSA ANDREA LINS PELIZ
MIRELLA MARQUES TRIGO DE LOUREIRO PAULO MARTINS DOS SANTOS
RICARDO ANTONIO REZENDE DE JESUS SERGIO AUGUSTO SANTANA SILVA
THIAGO HOLANDA GONZALEZ
ULISSES SCHWARZ VIANA
VANESSA ALVES FREITAS
VANESSA SARAIVA DE ABREU
VIVIANE RUFFEIL TEIXEIRA PEREIRA

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ICMS-DIFAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL CONTRIBUINTE. SUFICIÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR 87/1996 ANTES DA LEI COMPLEMENTAR 190/2022. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. A questão em discussão consiste em saber se a Lei Complementar 87/1996, em sua redação anterior à Lei Complementar 190/2022, estabelecia normas gerais suficientes (fato gerador, base de cálculo, contribuinte, local e responsabilidade) para a exigibilidade do ICMS-DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto.
2. A Emenda Constitucional 87/2015 inovou a disciplina apenas quanto ao consumidor final não contribuinte do ICMS; para consumidor final contribuinte, a repartição (alíquota interestadual na origem e diferencial de alíquota no destino) já constava do texto constitucional desde a redação originária (CF, art. 155, § 2º, VII e VIII).
3. O STF, no Tema 1331, firmou que é infraconstitucional a controvérsia sobre a suficiência da Lei Complementar 87/1996 para a exigibilidade do ICMS-DIFAL em

- operações com consumidor final contribuinte, afastando a aplicação da tese do Tema 1093/STF dessa hipótese.
4. A Lei Complementar 87/1996 contém densidade normativa suficiente para a exigência do ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte, definindo contribuinte, fato gerador, base de cálculo, local da operação e responsabilidade por substituição tributária (arts. 2º, 4º, 6º, § 1º, 7º, 8º, 11 e 13), em consonância com a Constituição (art. 155, § 2º, VII e VIII).
 5. A exigência de lei complementar veiculando normas gerais foi suprida, quanto ao consumidor final contribuinte, pela Lei Complementar 87/1996; a Lei Complementar 190/2022 cuidou de ajustar a disciplina para operações com não contribuintes e de aperfeiçoar procedimentos, não sendo condição para a cobrança do diferencial nas hipóteses de consumidor final contribuinte antes de sua vigência.
 6. Inexistem pressupostos para modulação dos efeitos do julgamento no âmbito repetitivo (art. 927, § 3º, do CPC), pois não há alteração de entendimento consolidado capaz de gerar insegurança jurídica que justifique a medida.
 7. Tese jurídica firmada: A Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir) disciplina de forma suficiente a cobrança de ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022.
 8. Caso concreto: recurso especial desprovido.
 9. Recurso julgado sob a sistemática dos recursos especiais representativos de controvérsia (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 e 256-N e seguintes do RISTJ).

RELATÓRIO

MINISTRO AFRÂNIO VILELA: Em análise, recurso especial interposto pela -----, contra o acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, assim ementado:

APELAÇÃO CÍVEL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DIFAL/ICMS – DIFAL. AQUISIÇÃO DE BENS PARA USO E CONSUMO OU PARA INTEGRAR O ATIVO IMOBILIZADO. EMPRESA CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. RE 1.287.019/DF (TEMA 1.093) E ADI nº 5.469/DF. EFEITOS. NÃO EXTENSÃO.

1. O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade formal da cobrança do diferencial de alíquotas (Difal) do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte (EC 87/15, CF 155 VII e VIII), por invasão de competência de lei complementar federal (RE nº 1.287.019/DF e ADI nº 5.469/DF).
2. A referida declaração de inconstitucionalidade não atinge as hipóteses em que a diferença de alíquota de ICMS é cobrada de empresa sediada no

Distrito Federal na qualidade de consumidora final contribuinte do referido imposto.

3. Negou-se provimento ao apelo.

O Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios negou provimento ao recurso de apelação da sociedade empresária, mantendo a sentença que denegou a segurança pleiteada, conforme a seguinte fundamentação:

No caso em apreço, todavia, como a impetrante/apelante questiona a diferença de alíquota de ICMS dela cobrada na qualidade de consumidora final contribuinte do referido imposto (aquisição para uso e consumo ou para integrar o ativo imobilizado) não lhe aproveita a referida declaração de inconstitucionalidade. A cobrança da exação é plenamente possível, já era prevista na redação original da Constituição Federal (155 § 2º VII e VIII) e autorizada pelo art. 6º da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir): “Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.”

Em que pesem os argumentos em sentido contrário da impetrante/apelante, o Supremo Tribunal Federal não afastou a validade da Lei Kandir, apenas entendeu que não tem normas suficientes para autorizar cobrança do Difal/ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor não contribuinte do imposto. É o que se verifica do voto condutor do RE nº 1.284.019/DF.

“Atualmente, a LC nº 87/96 (Lei Kandir) é a lei complementar que trata, com normas gerais, especificamente do ICMS. Cumpre, assim, investigar i) se essa lei possui normas suficientes para autorizar os estados e o Distrito Federal a efetivar a tributação prevista nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal na hipótese de o consumidor final não ser contribuinte do tributo e ii) em que medida o

Convênio ICMS nº 93/2015 estaria invadindo a competência normativa atribuída às leis complementares. No que diz respeito ao ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas na hipótese de o consumidor final não ser contribuinte do imposto, tenho, para mim, que não há, na atual versão da LC nº 87/96, qualquer disposição sobre isso.” (grifou-se) Portanto, é exigível a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS em relação à impetrante/apelada nas operações de aquisição de bens de outros Estados para uso e consumo ou para integrar o ativo imobilizado (contribuinte do referido imposto), na forma realizada pelo Distrito Federal,

com base na Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) e nos artigos 5º e 20 da Lei Distrital nº 1.254/96.

Assim, mantenho a sentença, ainda que por outros fundamentos.

Os embargos de declaração foram rejeitados.

No recurso especial, interposto com fundamento no art. 105, III, a e c, da Constituição Federal, a ----- alegou a violação aos seguintes dispositivos de lei:

- a) artigos 489, § 1º, incisos IV e VI, e 1.022, inciso II, ambos do Código de Processo Civil, sustentando que o acórdão, mesmo após oposição dos embargos de declaração, não se manifestando sobre “os arts. 146, inciso I e III, e 155, inciso II, e § 2º, inciso XII, alíneas “a”, “b”, e “d”, da Constituição Federal, pois sendo a Lei Complementar o meio hábil a estabelecer “normas gerais em matéria de legislação tributária”, e “fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços”, antes da edição da Lei Complementar n.º 190/2022, a considerar a ausência de densidade do art. 6º, § 1º, da Lei Complementar n.º 87/96, inexistia norma regulamentando o DIFAL, inclusive para contribuinte do imposto” e sobre as “conclusões alcançadas pela Segunda Turma do Egrégio Supremo Tribunal Federal no julgamento do Ag Reg no RE n.º 1.385.852/SP (Íntegra no ID 49165937), cujo entendimento foi suscitado pela EMBARGANTE em sua petição no ID 49165936, já que não houve demonstração “de suposta existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento” no acórdão embargado, conforme prevê o art. 489, § 1º, inciso VI, do CPC” (fl. 445); e
- b) artigo 6º, § 1º, da Lei Complementar 87/1996, defendendo que embora o dispositivo “delegue à legislação local a possibilidade de atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade pelo recolhimento do DIFAL, sendo esse o seu único comando, antes da Lei Complementar n.º 190/2022, não havia na Lei Complementar n.º 87/96 a definição acerca dos elementos básicos exigidos pela Constituição Federal destinados à reserva de lei complementar, como o contribuinte, ocorrência de fato gerador, a base de cálculo ou até mesmo o sujeito ativo destinatário do pagamento” (fl. 448).

Pondera que “a simples menção genérica da parte final do art. 6º, § 1º, da Lei Complementar n.º 87/96, não permite considerar determinada matéria como regulamentada, visto que não detém a densidade normativa que a lei complementar precisa ostentar para autorizar que Entes Federativos possam cobrar o diferencial em questão”.

Por fim, alega o cabimento do recurso especial com amparo no art. 105, III, alínea c, da Constituição, considerando que "o recurso também deve ser admitido com fundamento no art. 105, inciso III, alínea "c", da Constituição Federal, em razão do dissídio jurisprudencial existente entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, lavrado pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, visto que, diante do mesmo cenário fático e à luz dos limites existentes no texto do art. 6º, § 1º, da Lei Complementar n.º 87/96, reconheceu a aplicabilidade da ratio decidendi do Tema STF nº 1.093 e a ausência de disposição em lei complementar com densidade normativa suficiente para autorizar a exigência do DIFAL" (fl. 451).

Contrarrazões ao recurso especial às fls. 533-542. Sustentou o Distrito Federal que:

O v. acórdão reconheceu a validade da exigência do DIFAL/ICMS na hipótese. A declaração de inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas (DIFAL) do ICMS nas operações interestaduais de venda de mercadorias e serviços pelo Supremo Tribunal Federal, restringiu-se às hipóteses em que o destinatário final não é contribuinte do imposto na forma introduzida pela EC nº 87/15 (155 VII e VIII) e prevista no Convênio nº 93/2015 do CONFAZ. (RE 1.287.019/DF e ADI 5.469/DF). Isso porque a cobrança de consumidores finais contribuintes já era prevista na redação original da Constituição Federal (155 § 2º VII e VIII) e autorizada pelo art. 6º da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir).

[...]

Ainda que o decidido pelo STF no Tema 1.093 fosse aplicável ao caso sob análise, o que se cogita apenas para fins argumentativos, a segurança, ainda assim, não poderia ser concedida em razão da modulação realizada pelo STF. Em 24/2/2021 o E. STF julgou os processos do Tema 1.093, em que se questionava 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. A tese fixada foi a seguinte: "A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais."

[...]

Ao analisar a controvérsia, proferi decisão encaminhando os autos ao

Presidentes da Comissão Gestora de Precedentes e Ações Coletivas, por vislumbrar a repetitividade da matéria e o fato de que a questão havia sido apontada pelo Supremo Tribunal Federal como de natureza infraconstitucional.

Intimadas as partes, a -----

manifestou pela admissão do feito como representativo da controvérsia, enquanto o Distrito Federal deixou transcorrer *in albis* o prazo. O Ministério Público Federal apresentou parecer (fls. 580-586) pela submissão do feito à sistemática dos recursos repetitivos.

Posteriormente, o Presidente da Comissão Gestora de Precedentes e de Ações Coletivas, Ministro Rogerio Schietti Cruz, concluiu pela necessidade de submissão do recurso à sistemática dos repetitivos, qualificando-o como representativo da controvérsia repetitiva, juntamente com o REsp 2.025.997/DF.

Incluído em pauta para exame de admissão como repetitivo, o recurso foi afetado ao rito previsto no art. 1.036 e seguintes do CPC/2015, em 19/3/2025, tendo sido delimitada a seguinte controvérsia:

"Definir se a cobrança de ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto estava suficientemente disciplinada na Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir), antes da entrada em vigor da Lei Complementar n. 190/2022".

O Ministério Público Federal apresentou parecer às fls. 744-751, opinando pela fixação da tese repetitiva e, no caso concreto, pelo desprovimento do recurso especial.

O Colégio Nacional de Procuradores Gerais dos Estados e do Distrito Federal foi admitido na lide na qualidade de *amicus curiae*, conforme decisão de fls. 772-774.

Em decisão de fls. 1106-110, indeferi o pedido da Associação Brasileira de Advocacia Tributária de ingresso no feito, como *amicus curiae*, mantendo a permanência da manifestação nos autos, a título de memorial.

É o relatório.

VOTO

MINISTRO AFRÂNIO VILELA (Relator): A controvérsia submetida ao

julgamento sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 1369/STJ) consiste em definir se a cobrança de ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto estava suficientemente disciplinada na Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022.

Para a adequada compreensão da matéria, peço a compreensão para uma alongada, porém, necessária contextualização acerca da instituição e cobrança do ICMS-DIFAL, bem como uma análise da evolução jurisprudencial e dos institutos e conceitos aplicáveis à controvérsia.

1. Contextualização e delimitação do tema

O art. 155, VII, da CF, em sua redação original, previa que nas operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidores finais localizados em outros Estados, a alíquota adotada seria a interestadual, quando o destinatário fosse contribuinte do imposto (alínea *a*), ou interna, quando o destinatário não fosse contribuinte dele (alínea *b*).

Caso o destinatário consumidor final fosse contribuinte do imposto, adotava-se a alíquota interestadual, cabendo ao estado de localização do destinatário o denominado diferencial de alíquotas, isto é, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, vide a redação originária dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflitos específicos que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - **em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:**

a) **a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto**

b) **a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;**

VIII - **na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (grifos nossos)**

Como se vê, o Diferencial de Alíquota – DIFAL existe desde a redação originária da Constituição e incidia somente nas operações interestaduais em que o adquirente fosse consumidor final da mercadoria e, também, contribuinte.

A dinâmica do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS no Brasil foi profundamente afetada pelas transformações tecnológicas das últimas décadas, especialmente no início dos anos dois mil, culminando em uma complexa crise no federalismo fiscal brasileiro.

Quando o texto constitucional foi promulgado, o comércio à distância, especialmente na modalidade eletrônica, era praticamente inexistente e as vendas interestaduais para consumidores finais não contribuintes do imposto eram consideradas

meramente incidentais. A regra estabelecida pelo constituinte originário, transcrita acima, estabelecia que nas operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o produto da arrecadação tributária ficava integralmente concentrado no Estado de origem da mercadoria, sem qualquer partilha com o Estado onde o consumidor residia e onde a mercadoria seria efetivamente consumida

Por outro lado, o sistema era diferente quando o destinatário da mercadoria em outro Estado era um consumidor final, mas revestido da qualidade de contribuinte do ICMS. Nessa hipótese, a Constituição já previa a aplicação da alíquota interestadual (recolhida ao Estado de origem) e garantia ao Estado de destino a arrecadação do chamado "Diferencial de Alíquota" – DIFAL, que consiste na diferença matemática entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

O advento da internet e a vertiginosa popularização do comércio eletrônico (e-commerce) subverteram as premissas econômicas que fundamentaram o texto constitucional de 1988, tornando a aquisição de mercadorias de empresas situadas a milhares de quilômetros de distância muito mais acessível a qualquer cidadão.

Essa situação já foi objeto de manifestação e reflexão pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, em voto proferido pela Ministra Regina Helena Costa, na qual Sua Excelência conceitua o ICMS-DIFAL:

Ressalte-se, ainda, a relevância do diferencial de alíquota no contexto das operações interestaduais que envolvem mercadorias destinadas ao consumidor final não contribuinte do imposto, porquanto voltado a equilibrar a arrecadação entre os Estados de origem e de destino, evitando a guerra fiscal.

Outrossim, como sabido, grande parte das empresas desenvolvedoras de e-commerce está localizada nos grandes centros, gerando desvantagem para os outros Estados devido às diferenças nas alíquotas de ICMS. O crescimento das vendas on-line e as entregas interestaduais resultaram numa competição desigual, prejudicando o desenvolvimento econômico em unidades federativas que não apresentam centros de comércio eletrônico tão concentrados.

[...]

O ICMS-DIFAL tem por finalidade promover a igualdade tributária entre os Estados, mecanismo que se tornou necessário em razão da elevação das

vendas em e-commerce. Logo, trata-se de uma aplicação de percentual de alíquota em compra ou venda interestadual, traduzindo-se em mera modalidade de cobrança do tributo.

[...]

Sendo assim, o DIFAL é recolhido ao estado de origem, tornando a arrecadação do ICMS mais equitativa entre as unidades federativas, evitando que as regiões com alíquotas maiores se sintam prejudicadas. Indicada a doutrina pertinente, passo ao exame do DIFAL como mera sistemática de arrecadação do ICMS.

Como exposto, o diferencial de alíquota de ICMS é exigido em operações de mercadorias destinadas ao consumidor, não contribuinte do imposto, em Estado diverso. Tal modalidade de exação aponta o fornecedor como responsável em adimplir a totalidade do tributo, repassando ao Estado do destino o quantum referente ao DIFAL, ou seja, a diferença entre a alíquota interna do estado de origem e a alíquota interestadual.

Com efeito, extrai-se do regramento do DIFAL constante do art. 155, caput, II, e § 2º, VII, da Constituição da República, cuida-se de mera técnica de tributação mediante a qual se incrementa o aspecto quantitativo do ICMS quando, em operações empreendidas entre unidades federativas distintas, a alíquota interestadual é inferior àquela praticada internamente no Estado de destino, configurando, assim, mecanismo voltado a equilibrar a repartição de receitas tributárias por meio da destinação de parcela de sua arrecadação, o a pessoas políticas distintas.

Dessarte, o DIFAL não consiste em nova modalidade de tributo; ao revés, traduz-se em mera sistemática de cálculo do ICMS, com idênticos aspectos material, espacial, temporal e pessoal, diferenciando-se, tão somente, o seu aspecto quantitativo, mais precisamente quanto ao acréscimo de alíquota a ser considerado para o cálculo do valor devido pelo contribuinte e do ulterior direcionamento do respectivo produto da arrecadação. Nesta linha de raciocínio, tratando-se o DIFAL de mera sistemática de apuração de um único imposto – o ICMS –, não há razões para aplicar-se-lhe inteligência distinta, uma vez que se trata de um mesmo tributo, com mesmo regime jurídico, sendo idêntica, ainda, a respectiva legislação aplicada, diferenciando-se do ICMS Próprio tão somente quanto ao acréscimo de alíquota em contextos de operações interestaduais (REsp 2.128.785/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 12/11/2024, DJe de 19/11/2024).

Diante do cenário de grave perda de arrecadação, os Estados prejudicados decidiram adotar medidas unilaterais para forçar uma nova partilha das receitas. Em 1º de abril de 2011, dezoito Unidades da Federação assinaram o Protocolo ICMS 21, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que estabelecia a

exigência, em favor da unidade federada de destino, de uma parcela do ICMS devida nas operações em que o consumidor final adquirisse mercadoria de forma não presencial, ou seja, o recolhimento de um diferencial de alíquota no momento em que a mercadoria ingressava em seus territórios.

Ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 4628, o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do referido Protocolo, fundamentando que "a substituição tributária, em geral, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do art. 155, § 2º, XII, alínea b, da CRFB/88. *In casu*, o protocolo hostilizado, ao determinar que o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária vulnera a exigência de lei em sentido formal (CRFB/88, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição".

A reboque do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobreveio a alteração introduzida pela EC 87/2015 na redação do art. 155, § 2º, da Constituição Federal, que passou a ser a seguinte:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

II operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de bens e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;
[\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015\) \(Produção de efeito\)](#)

a) (revogada); [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015\)](#)

b) (revogada); [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015\)](#)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015\) \(Produção de efeito\)](#)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; [\(Incluído pela](#)

Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

A modificação trazida pela EC 87/2015, na Constituição Federal, especificamente, no art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, equiparou a situação de destinatários de mercadorias não contribuintes com aquela que já era prevista para os contribuintes, devendo ambos recolherem a alíquota interestadual, cabendo ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Em relação às operações prestações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte, todavia, observa-se que não houve alteração do regime de tributação do ICMS, pois nesse continuou sendo aplicada a alíquota interestadual, cujo valor do imposto pertence ao Estado de origem, cabendo ao Estado de destino o valor do imposto referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual – DIFAL.

Assim, a partir da EC 87/2015, passou a ser irrelevante se o destinatário da mercadoria ou serviço é, ou não, contribuinte do imposto: em ambos os casos, passou-se a adotar a alíquota interestadual, cabendo ao Estado de destino o imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual (o ICMS-DIFAL).

Com a alteração constitucional, houve a edição, pelos Estados no âmbito do CONFAZ, do Convênio ICMS 93/2015, para operacionalizar o novo regime de incidência do ICMS nas operações e prestações interestaduais com consumidores finais não contribuintes, com leis ordinárias estaduais respectivas a reboque. O convênio detalhou os procedimentos para o cálculo e recolhimento do DIFAL devido nas operações destinadas a não contribuintes, inclusive exigindo que as empresas optantes pelo Simples Nacional também se submetessem à nova regra de partilha.

O Supremo Tribunal Federal foi provocado a manifestar sobre a constitucionalidade do Convênio ICMS 93/2015 sob a alegação, sinteticamente, de violação ao princípio da legalidade estrita e usurpação da competência da União.

Apreciando o Tema 1093, o STF deu provimento, por maioria, ao Recurso Extraordinário 1287019/DF, e entendeu pela falta de validade "da cobrança, em operação

interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora", sendo fixada, por maioria, a seguinte tese:

"A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais".

A controvérsia foi solucionada a partir da constatação de que a EC 87/2015 não representou uma mera modificação procedimental de partilha de receitas, mas sim a criação de uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o Estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. Essa alteração, a teor do que dispõe a Constituição Federal nos artigos 146, I e III, e 155, § 2º, XII, careceria da definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos por meio de lei complementar, e não por convênio. O acórdão foi assim ementado:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, d, e parágrafo único, da CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade.

1. A EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. O imposto incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e

sua alíquota interna.

2. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15.

3. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/2015 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, à luz do art. 146, inciso III, d, e parágrafo único, da Constituição Federal.

4. Tese fixada para o Tema nº 1.093: “A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

5. Recurso extraordinário provido, assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/1, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte.

6. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, de modo que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso (RE 1287019, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24-02-2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021).

Diante do que restou definido pela Suprema Corte, o Congresso Nacional aprovou, em dezembro de 2021, o Projeto de Lei Complementar 32/2021, destinado a alterar a Lei Kandir (LC 87/1996) e regulamentar o DIFAL introduzido pela EC 87/2015, que foi sancionado e publicado no exercício seguinte, em 2022.

Com efeito, a discussão nacional acerca do Tema 1093 teve como um de seus desdobramentos o aumento substancial de pretensões deduzidas pelos contribuintes concernentes à impossibilidade de cobrança do diferencial de alíquota em operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo ou ao ativo fixo, ou seja, casos em que o consumidor final seria contribuinte do ICMS, com a extensão das razões de decidir delineadas no Tema 1093/STF.

A tese dos contribuintes, conforme relatado e conforme se observa de ambos os processos afetados à controvérsia repetitiva, seria de que até a publicação da Lei Complementar 190/2022 não haveria lei complementar que definisse as normas gerais para a cobrança de ICMS-DIFAL nas operações de aquisição de mercadorias para uso consumo e integração ao ativo imobilizado de consumidor final contribuinte do imposto.

No Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais que versaram sobre essa controvérsia foram inicialmente, em grande maioria, analisados sob a ótica da incidência de óbices sumulares, notadamente porque os Tribunais recorridos solucionavam a controvérsia à luz da legislação estadual respectiva e em lastro eminentemente constitucional.

Nesse sentido, cito, de forma exemplificativa: REsp 2.188.738, Ministra Regina Helena Costa, DJEN de 05/02/2025; AREsp n. 2.728.462, Ministro Gurgel de Faria, DJEN de 04/02/2025; AREsp n. 2.798.439, Ministro Benedito Gonçalves, DJEN de 23/12/2024; AREsp n. 2.736.948, Ministro Gurgel de Faria, DJEN de 23/12/2024; AREsp n. 2.640.427, Ministro Benedito Gonçalves, DJEN de 23/12/2024; REsp n. 2.163.222, Ministro Teodoro Silva Santos, DJe de 05/11/2024; AREsp n. 2.682.135, Ministro Afrânio Vilela, DJe de 22/10/2024; AREsp n. 2.720.640, Ministro Afrânio Vilela, DJe de 02/10/2024; AREsp n. 2.701.974, Ministro Teodoro Silva Santos, DJe de 27/09/2024; AREsp n. 2.462.890, Ministro Herman Benjamin, DJe de 29/05/2024; REsp n. 2.145.148, Ministra Regina Helena Costa, DJe de 20/05/2024; AREsp n. 2.573.786, Ministro Mauro Campbell Marques, DJe de 08/05/2024; AREsp n. 2.577.442, Ministro Mauro Campbell Marques, DJe de 03/05/2024; REsp n. 2.137.722, Ministra Regina Helena Costa, DJe de 23/04/2024; AREsp n. 2.253.240, Ministra Maria Thereza de Assis Moura, DJe de 06/03/2023.

No Supremo Tribunal Federal, os julgados revelam uma oscilação da jurisprudência quanto ao provimento dos recursos extraordinários que tratavam da matéria. É possível identificar três posições adotadas pela Suprema Corte. A primeira, que entendeu pela inaplicabilidade do que restou decidido no Tema 1093/STF, registrava a desnecessidade da edição de nova Lei Complementar para a cobrança do ICMS-DIFAL nos casos de consumidor final contribuinte. Nessa linha, cito, de ambas as Turmas do Supremo, os seguintes precedentes: RE 1.418.002 AgR-ED, Segunda Turma, Red. p/ o acórdão Min. Dias Toffoli, DJe 11.3.2024; ARE 1.472.638 AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 9.4.2024; RE 1.430.536 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Cristiano Zanin, DJe 15.5.2024; RE 1.483.045 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Alexandre de Moraes, DJe 23.5.2024; ARE 1.464.909 AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 27.5.2024; ARE 1.468.541 ED AgR, da minha relatoria, DJe 19.9.2024; e RE 1.471.408 AgR-ED, Segunda Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 28.8.2024.

E ainda, precedente do Plenário:

Direito Direito tributário. tributário. Agravo interno em recurso Agravo interno em recurso extraordinário com agravo. ICMS. DIFAL. Consumidor final contribuinte do tributo. Reconhecimento da possibilidade com base na LC nº 86/1996. Necessidade de reexame da legislação infraconstitucional pertinente e do acervo probatório dos autos. (ARE 1.487.385 AgR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luís extraordinário com agravo. ICMS. DIFAL. Consumidor final contribuinte do tributo. Reconhecimento da possibilidade com base na LC nº 86/1996. Necessidade de reexame da legislação infraconstitucional pertinente e do acervo probatório dos autos. (ARE 1.487.385 AgR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, DJe 29.7.2024)

No julgamento do Recurso Extraordinário 1.385.852, prevaleceu o voto do Ministro André Mendonça, no sentido de que "à luz da Emenda Constitucional nº 87, de 2015, é imprescindível a edição de lei complementar para exigir o ICMS-DIFAL de consumidor final, contribuinte do ICMS, em operações interestaduais de aquisição de bens destinados ao ativo fixo ou permanente e ao seu próprio uso ou consumo.":

EMENTA AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.
ICMS-DIFAL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. OPERAÇÕES
INTERESTADUAIS ENVOLVENDO CONSUMIDOR FINAL

CONTRIBUINTE DO IMPOSTO QUE ADQUIRE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO OU AO USO PRÓPRIO. CONTROVÉRSIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. ENUNCIADO Nº 279 DA SÚMULA DO STF: NÃO INCIDENTE NO CASO. EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. PRECEDENTES. 1. É constitucional a controvérsia relativa à necessidade, ou não, de edição de lei complementar visando a cobrança do ICMS–DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais contribuintes do imposto que adquirem bens destinados ao ativo fixo ou permanente e ao seu próprio uso ou consumo. Inaplicável, na espécie, o óbice do enunciado nº 279 da Súmula do STF. 2. À luz da Emenda Constitucional nº 87, de 2015, é imprescindível a edição de lei complementar para exigir o ICMS-DIFAL de consumidor final, contribuinte do ICMS, em operações interestaduais de aquisição de bens destinados ao ativo fixo ou permanente e ao seu próprio uso ou consumo. 3. Entendimento em harmonia (i) com o Tema RG nº 517, quando somente se demonstrou possível a cobrança do ICMS-DIFAL das empresas aderentes ao Simples Nacional em virtude da existência de autorização na Lei Complementar nº 123, de 2006, e (ii) com o Tema RG nº 1.093 e a ADI nº 5.469/DF, quando se decidiu pela imprescindibilidade de lei complementar para cobrança do ICMS-DIFAL em operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto. 4. Agravo regimental provido, para reformar a decisão agravada e dar provimento ao recurso extraordinário, concedendo a segurança pleiteada (RE 1385852 AgR, Relator(a): NUNES MARQUES, Relator(a) p/ Acórdão: ANDRÉ MENDONÇA, Segunda Turma, julgado em 03-04-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 02-06-2023 PUBLIC 05-06-2023).

Por fim, há precedentes do Supremo Tribunal Federal em que a matéria foi reputada como infraconstitucional: RE 1.351.076 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 29.4.2022; ARE 1.471.973 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Alexandre de Moraes, DJe 11.3.2024; RE 1.418.002 AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 16.8.2023; bem assim, em juízo monocrático: ARE 1.455.006, Rel. Min. Alexandre de Moraes, DJe 29.1.2024; ARE 1.470.639, Rel. Min. Edson Fachin; DJe 1º.2.2024; ARE 1.476.654, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 16.2.2024; ARE 1.441.332, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe 26.2.2024; e ARE 1.449.614, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 28.2.2024; ARE 1.470.639 AgR, Segunda Turma, AgR, Rel. Min. Edson Fachin, j. em 29.04.2024; RE 1.430.536 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Cristiano Zanin, j. em 13.05.2024.

Essa posição prevaleceu. No julgamento do RE 1.499.539, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a ausência de repercussão geral da controvérsia, conforme o voto do Ministro Relator, Luís Roberto Barroso:

6. O recurso extraordinário não pode ser conhecido, pois exige o exame de legislação infraconstitucional. De toda forma, em razão da repetitividade de processos sobre o tema, entendo que o processo deve ser afetado ao Plenário Virtual, de modo a se atribuir os efeitos da declaração de ausência de repercussão geral à afirmação da natureza de matéria infraconstitucional da controvérsia (RISTF, art. 324, § 2º, e art. 326-A). Com o apoio de ferramenta de inteligência artificial VitorIA já se identificaram 65 recursos extraordinários no STF sobre a suficiência da LC nº 87/1996 para a exigibilidade de ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto. exige o exame de legislação infraconstitucional. De toda forma, em razão da repetitividade de processos sobre o tema, entendo que o processo deve ser afetado ao Plenário Virtual, de modo a se atribuir os efeitos da declaração de ausência de repercussão geral à afirmação da natureza de matéria infraconstitucional da controvérsia (RISTF, art. 324, § 2º, e art. 326-A). Com o apoio de ferramenta de inteligência artificial VitorIA já se identificaram 65 recursos extraordinários no STF sobre a suficiência da LC nº 87/1996 para a exigibilidade de ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto.
7. A tese do recurso é de que, até a publicação da Lei Complementar 190/2022, não existia lei complementar que definisse as normas gerais para a cobrança de ICMS-DIFAL nas operações de aquisição de mercadorias para fins de uso e consumo e integração ao ativo imobilizado de consumidor final contribuinte do imposto. Segundo os recorrentes, a exigência de edição de lei complementar teria sido confirmada pelo STF no Tema 1.093/RG, cuja tese assentou que “a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”. Complementar 190/2022, não existia lei complementar que definisse as normas gerais para a cobrança de ICMS-DIFAL nas operações de aquisição de mercadorias para fins de uso e consumo e integração ao ativo imobilizado de consumidor final contribuinte do imposto. Segundo os recorrentes, a exigência de edição de lei complementar teria sido confirmada pelo STF no Tema 1.093/RG, cuja tese assentou que “a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.
- 8. Ocorre que, como destacado pelo acórdão recorrido, o Tema 1.093/RG (RE 1.287.019, Red. p/ Acórdão Min. Dias Toffoli, j. em 24.02.2021) tratou da cobrança de diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte. O recurso não examinou a controvérsia relativa ao consumidor final contribuinte do imposto. A questão relativa à necessidade de lei complementar para a cobrança de ICMS-DIFAL em operações destinadas a consumidores não contribuintes tem origem na EC nº 87/2015, que introduziu a alíquota interestadual a consumidores não contribuintes tem origem na EC nº 87/2015, que introduziu a alíquota interestadual nas operações destinadas a**

consumidor final não contribuinte do ICMS. A previsão de alíquota para consumidor final contribuinte do ICMS já constava do art. 155, § 2º, VII, da Constituição, cujas normas gerais foram disciplinadas pela Lei Complementar nº 87/1996.

9. Assim sendo, o debate sobre a exigibilidade de ICMS DIFAL para consumidor final contribuinte do imposto não diz respeito a incidência direta do art. 146, III, da Constituição, que exige lei complementar para a fixação de normas gerais em matéria de legislação tributária. Afinal, não houve, tal como ocorreu com as operações com consumidor final não contribuinte, Assim sendo, o

debate sobre a exigibilidade de ICMS DIFAL para consumidor final contribuinte do imposto não diz respeito a incidência direta do art. 146, III, da Constituição, que exige lei complementar para a fixação de normas gerais em matéria de legislação tributária. Afinal, não houve, tal como ocorreu com as operações com consumidor final não contribuinte, a instituição de nova alíquota pelo Poder Constituinte reformador. A questão diz respeito à interpretação da Lei Complementar nº 87/1996, de modo a definir se ela já disciplinava suficientemente a cobrança de diferencial de alíquota em operação interestadual para consumidor final contribuinte do imposto. Assim sendo, a ofensa à Constituição, se existisse, seria reflexa ou indireta, o que inviabiliza o processamento do recurso (grifo nosso).

Fixou-se, assim, a tese de julgamento do Tema 1331/STF: “É infraconstitucional a controvérsia sobre a suficiência da disciplina da Lei Complementar no 87/1996 para a exigibilidade de ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto”.

É desse extenso contexto que se descortina a controvérsia infraconstitucional equacionada por esta Primeira Seção no Tema 1369/STJ. Passemos à questão.

3. A suficiência da Lei Complementar 87/1996 para cobrança do ICMS-DIFAL na aquisição de mercadorias para o consumidor final contribuinte

A Constituição Federal prevê que lei complementar estabeleça normas gerais sobre definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes os impostos discriminados nela.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a

União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

I - será opcional para o contribuinte; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

O artigo 155, § 2º, XII, da Constituição, relativo ao ICMS, determina que cabe à lei complementar:

XII - cabe à lei complementar: a)

definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"

- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b ; [\(Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\) \(Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

O texto constitucional é muito claro ao dispor que caberá à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição (art. 146, III, a), tendo o art. 155, § 2º, XII, da CF/1988 reforçado esses aspectos no que tange ao ICMS.

Como já sobejamente mencionado, o ICMS-DIFAL para o consumidor contribuinte já era previsto no art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal, antes mesmo da alteração provocada pela Emenda Constitucional 87/2015. E "de acordo com essa disciplina normativa, convém lembrar que o DIFAL corresponde à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual do remetente, revelada quando uma pessoa jurídica realiza uma operação interestadual e o Estado de destino exige uma alíquota interna superior àquela interestadual fixada pelo Estado de origem. Tais variações são uma característica marcante do tributo estadual, pois cada Estado é competente para defini-las, gerando, assim, uma diversidade significativa na quantificação do valor a ser recolhido pelo contribuinte" (REsp 2.128.785/RS, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 12/11/2024, DJe de 19/11/2024).

Com efeito, "nosso constituinte originário optou por um modelo híbrido de partilha da competência. Nos termos dos arts. 155, VII da Constituição, o estado de origem da mercadoria foi adotado como critério-padrão, com as seguintes especificações:

- a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino

aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Há, portanto, tributação concomitante, ou “partilha simultânea do tributo”. Quer dizer, ambos os estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna; c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual; d) Se a operação envolver combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem. Adequada ou inadequada em termos econômicos e sociais, a opção política feita pelo constituinte originário é precisa e nítida: nas operações interestaduais aplica-se a regra de tributação exclusiva pelo Estado de destino se a mercadoria for combustível ou lubrificante. Nos demais casos, prevalece o critério de origem, mitigado na hipótese de operação realizada com consumidor final que também seja contribuinte do tributo" (ADI 4565 MC, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 07-04-2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-121 DIVULG 24-06-2011 PUBLIC 27-06-2011 RTJ VOL-00226-01 PP-00378).

No âmbito infraconstitucional, nos termos do art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, o ICMS foi disciplinado provisoriamente pelo Convênio ICM 66/1988, cujos arts. 2º, incisos II e III, e 5º prescreviam, respectivamente, o momento em que se considerava ocorrido o fato gerador do tributo e a sua base de cálculo, ao passo que o art. 21, parágrafo único, inciso XII estabelecia ser contribuinte do imposto qualquer pessoa que, na condição de consumidor final, adquirisse bens ou serviços em operações e prestações interestaduais:

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

[...]

II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou a ativo fixo;

III - na utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto;

[...]

Art. 5º Nas hipóteses dos incisos II e III do artigo 2º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto no Estado de origem e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

[...]

Art. 21 Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços descritas como fato gerador do imposto.

[...]

Art. 27 O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

Posteriormente, foi editada a lei complementar de regência do tributo, a Lei Kandir (Lei Complementar 87/96), cabendo aqui perquirir se suas disposições eram suficientes para amparar a cobrança do ICMS-DIFAL para contribuintes do imposto, antes da alteração promovida pela Lei Complementar 190/2022.

Um primeiro argumento utilizado pelos contribuintes, todavia, é a necessidade de aplicação analógica da *ratio decidendi* do Tema 1093 do STF, cuja tese de julgamento já foi transcrita alhures, também aos casos do consumidor final contribuinte do imposto.

Ocorre que, a despeito da inviabilidade da análise de matéria constitucional nessa seara, a saber, a aplicação extensiva do Tema 1093/STF, é certo que, para fins de construção da tese de julgamento, importa salientar que o próprio Supremo Tribunal Federal já rechaçou o fundamento dos contribuintes. Confira-se:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS (DIFAL). OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. CONSUMIDOR FINAL CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EMENDA CONSTITUCIONAL N. 87/2015. INAPLICABILIDADE DA TESE FIRMADA NO TEMA 1.093/RG. LEGITIMIDADE DA EXAÇÃO. REEXAME DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. RECURSO DESPROVIDO. I. CASO EM EXAME

1. Embargos de divergência opostos contra acórdão da Primeira Turma que desproveu agravo interno ao entendimento de que, para divergir da conclusão da origem – acerca da cobrança do Difal nas aquisições interestaduais por empresa contribuinte de ICMS –, seria necessária a análise da legislação infraconstitucional de regência e esbarraria no óbice da Súmula 279/STF.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. A questão em discussão consiste em saber se, considerada a arguida divergência entre as óticas adotadas pela Primeira e Segunda Turmas, mostra-se adequada a cobrança do Difal de consumidor final contribuinte do tributo.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. A EC n. 87/2015 não inovou o ordenamento jurídico em relação à cobrança do Difal do “consumidor final contribuinte do imposto”, estabelecendo nova situação a alcançar exclusivamente “consumidor final não contribuinte”.

4. Uma vez envolvida cobrança do tributo relativamente a consumidor final contribuinte do imposto, mostra-se impertinente a observância do que assentado no julgamento do RE 1.287.019, paradigma do Tema

1.093/RG, no qual proclamada a necessidade de prévia edição de lei complementar para a cobrança do Difal nas operações interestaduais envolvendo “consumidores finais não contribuintes do tributo”.

5. Dissentir da conclusão alcançada na origem demandaria interpretação de norma infraconstitucional (LC n. 87/1996) e estadual de regência (Lei n. 2.657/1996), providências vedadas em recurso extraordinário. Incidência da Súmula 280/STF.

6. Ao analisar o RE 1.499.539, paradigma do Tema 1.331/RG, o Plenário firmou a seguinte tese: “É infraconstitucional a controvérsia sobre a suficiência da disciplina da Lei Complementar nº 87/1996 para a exigibilidade de ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto”.

IV. DISPOSITIVO

6. Embargos de divergência desprovidos (ARE 1441332 AgR-EDv, Relator(a): NUNES MARQUES, Tribunal Pleno, julgado em 03-06-2025, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 09-06-2025 PUBLIC 10-06-2025).

E ainda: RE 1313099 AgR-ED, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 23-11-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-236 DIVULG 29-11-2021 PUBLIC 30-11-2021; ARE 1480609 AgR, Relator(a): GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 02-09-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 06-09-2024 PUBLIC 09-09-2024; Rcl 63997 AgR, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 11-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 25-07-2024 PUBLIC 26-07-2024.

Em razão dessa modificação, a Corte concluiu, no exame do Tema no 1.093 e da ADI no 5.469/DF, ser imprescindível a edição de nova lei complementar trazendo as normas gerais sobre o novo assunto (já que a

lei complementar até então existente, a Lei Kandir, não tratava disso), a fim de que as condições constitucionais para a tributação fossem observadas.

Insta ressaltar, de outro giro, que a EC no 87/15 não modificou a disciplina que existia quanto ao ICMS no caso de operações interestaduais com consumidor final contribuinte do imposto. Isso é, tal como já era previsto no texto original da Constituição Federal, ficou mantida, após essa emenda constitucional, a regra de que cabe ao estado de origem a alíquota interestadual, e ao estado de destino o diferencial de alíquotas na hipótese de operações interestaduais com consumidor final contribuinte do imposto.

Em outras palavras, a EC nº 87/15, de um lado, modificou a disciplina relativa ao ICMS nas operações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, ensejando a necessidade de edição de nova lei complementar federal para tratar desse novel assunto (o qual foi versado no Tema nº 1.093 e na ADI nº 5.469/DF e, posteriormente, disciplinado na LC nº 190/22). Por outro lado, a emenda constitucional em alusão não alterou a disciplina que existia quanto ao ICMS nas operações interestaduais com consumidor final contribuinte do imposto, nada inovando, portanto, quanto ao ICMS-difal devido ao estado de destino nessas operações.

O ponto nevrálgico é a alegada insuficiência das disposições normativas contidas na Lei Complementar 87/1996, em sua redação original e até o advento da Lei Complementar 190/2022, para a cobrança do ICMS-DIFAL para o consumidor final contribuinte, nas operações de aquisição de bens para uso, consumo ou ativo fixo/imobilizado.

O argumento pode ser sintetizado pelas tabelas apresentadas em memorial, pelas empresas contribuintes, nos recursos especiais afetados à controvérsia (fls. 1028-1033, do REsp 2025997/DF, e fls. 978-983, do REsp 2133933/DF). Segundo o alegado, não haveria qualquer base normativa na Lei Complementar 87/1996 para a cobrança do ICMS-DIFAL. De forma ilustrativa, reproduzo a tabela abaixo:

		LC	Nº
ELEMENTOS DO FATO	CONVÊNIO ICMS Nº 66/1988	87/1996	LEI LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022
GERADOR			
KANDIR			
Art. 2º Ocorre o fato gerador do			
imposto: (...) II - na entrada no			
NÃO			
FATO	GERADOR estabelecimento de contribuinte		

		POSSUIA	-
(ASPECTO MATERIAL)	de mercadoria oriunda de outro		
PREVISÃO			
Estado, destinada a consumo ou			
a ativo fixo;			
Art. 11. O local da operação ou da			
prestação, para os efeitos da cobrança do			
imposto e definição do estabelecimento			
	Art. 27 O local da operação ou da		responsável, é: (...) V - tratando-se de
	prestação, para os efeitos de		operações ou prestações interestaduais
	cobrança do imposto e definição		destinadas a consumidor final, em relação
LOCAL	DA	NÃO	
	do estabelecimento responsável,		à diferença entre a alíquota interna do
OCORRÊNCIA (ASPECTO		POSSUIA	
	é: I - tratando-se de mercadoria:		Estado de destino e a alíquota
ESPACIAL)	PREVISÃO a) o do estabelecimento onde se		interestadual: a) o do estabelecimento do
	encontre, no momento da		destinatário, quando o destinatário ou o
	ocorrência do fato gerador;		tomador for contribuinte do imposto; b) o
			do estabelecimento do remetente ou onde tiver
			início a prestação, quando o
	Art. 2º Ocorre o fato gerador do		contribuinte do imposto.
MOMENTO	DA	NÃO	Art. 12. Considera-se ocorrido o fato
	imposto: (...) II - na entrada no		gerador do imposto no momento: (...) XV da
OCORRÊNCIA (ASPECTO	estabelecimento de contribuinte	POSSUIA	entrada no território do Estado de bem ou
TEMPORAL)	de mercadoria oriunda de outro		mercadoria oriundos de outro Estado
	PREVISÃO Estado, destinada a consumo ou		adquiridos por contribuinte do imposto e
	a ativo fixo;		destinados ao seu uso ou consumo ou à
	destinatário ou tomador não for		integração ao seu ativo imobilizado;
Art. 21 Contribuinte é qualquer			
pessoa, física ou jurídica, que			
	realize operação de circulação de		Art. 4º (...) § 2º É ainda contribuinte do
	mercadoria ou prestação de		imposto nas operações ou prestações que
	serviços descritas como fato		destinem mercadorias, bens e serviços a
	gerador do imposto. Parágrafo		consumidor final domiciliado
	ou		
NÃO			
CONTRIBUINTE	único. Incluem-se entre os		estabelecido em outro Estado, em relação
POSSUIA			
(ASPECTO PESSOAL)	contribuintes do imposto: (...) XII		à diferença entre a alíquota interna do

PREVISÃO

BASE DE CÁLCULO (ASPECTO QUANTITATIVO)	- qualquer pessoa indicada nos incisos anteriores que, na condição de consumidor final, adquirir bens ou serviços em operações e prestações interestaduais.	Estado de destino e a alíquota interestadual: I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;
	Art. 5º Nas hipóteses dos incisos II e III do artigo 2º, a base de cálculo do imposto é o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto no Estado de origem e o imposto a recolher será o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.	Art. 13 (...) IX - nas hipóteses dos incisos XIII e XV do caput do art. 12 desta Lei Complementar: a) o valor da operação ou prestação no Estado de origem, para o cálculo do imposto devido a esse Estado; b) o valor da operação ou prestação no Estado de destino, para o cálculo do imposto devido a esse Estado;

Com efeito, o argumento de insuficiência e de ausência de qualquer previsão normativa para viabilizar a cobrança do ICMS-DIFAL para contribuintes do imposto não pode prosperar. Sucede-se que, em relação aos consumidores finais contribuintes, o ICMS-DIFAL já estava disciplinado na Constituição e na Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), que fixou a hipótese de incidência, fato gerador, base de cálculo e o contribuinte do imposto.

Vejam-se as disposições da Lei Kandir:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a

retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV- fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

II – sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.

[...]

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. [\(Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000\)](#)

[...]

Art. 6 Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

§1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. §2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

II - da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto. o

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras o estabelecidas no § 4 deste artigo. [\(Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002\)](#)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Ao julgar o Tema 171, o Supremo Tribunal Federal delineou que em matéria de ICMS a regra-matriz de incidência tributária envolve um fluxo de positivação, existência de competência, exercício dessa competência pela União, resultante em norma geral em matéria tributária e exercício de competência por cada um dos estados-membros e pelo Distrito Federal, resultante na regra-matriz de incidência tributária.

A regra-matriz de incidência, conforme a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, funciona como arquétipo da norma jurídica tributária, e pressupõe a existência de um antecedente normativo, composto por critérios material, temporal e espacial, que se vincula a um consequente normativo, este composto por critérios pessoal e quantitativo.

Roque Antônio Carrazza esclarece "que a lei complementar em exame só poderá 'explicitar' os 'sujeitos passivos possíveis' dos vários ICMS, cujas regrasmatrizes - repetimos - foram traçados, com retoques à perfeição, pela própria Carta Magna de modo a vincular toda a legislação infraconstitucional. Neste sentido, a lei complementar em tela não 'define' propriamente os contribuintes do ICMS. Apenas apresenta sugestões ao legislador dos Estados e do Distrito Federal. Sugestões que só serão encampáveis na medida em que se harmonizarem com os arquétipos constitucionais do ICMS". (ICMS.20ª Ed. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024, p. 652).

Com efeito, o diferencial de alíquotas não investe contra o critério material da regra-matriz de incidência tributária do ICMS – que é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, no que toca à discussão –, nem contra o critério quantitativo, no âmbito da base de cálculo – que permanece sendo o valor da operação. Acerca da regra-matriz da incidência para o caso do ICMS, confira-se:

Em primeiro lugar, “operação” refere-se a um comportamento do contribuinte, um ato jurídico, por meio do qual se manifesta uma vontade, decorrendo dessa manifestação os efeitos que estão previstos em lei. Entre esses atos está o negócio jurídico, que é um “acordo de vontades, que surge da participação humana e projeta efeitos desejados e criados por ela, tendo por fim a aquisição, modificação, transferência ou extinção de direitos”.

Mais especificamente, poderá dar ensejo à obrigação de pagar ICMS a manifestação de vontade da qual resultar a circulação de mercadorias – “circulação” aqui compreendida, nas lições de José Eduardo Soares de Melo, como “passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado. Movimentação, com mudança de patrimônio”.

Com essas delimitações, vai ganhando corpo o campo de competência dos estados e do Distrito Federal. Esses entes federados devem buscar fatos, praticados por pessoas físicas ou jurídicas, dos quais resulte a transferência de titularidade de bens. A alteração no domínio é o resultado jurídico buscado por aquele que realiza essa “operação”, e isso deve ser considerado na identificação do fato tributável por meio do ICMS.

Por fim, ainda no critério material, é juridicamente relevante, para fins do ICMS, que sejam circuladas “mercadorias”, que são uma espécie de bem móvel. Sobre esse vocábulo, são didáticas as lições de Roque Antonio Carrazza: “é o caso de rememorarmos que mercadoria, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial”.

Em suma, a Constituição Federal outorgou aos estados e ao Distrito Federal competência tributária para exigir o pagamento de imposto sobre ato ou negócio jurídico do qual resulte a transferência da propriedade de bens de comércio. Entendeu o constituinte que o comércio é fato jurídico que indica a capacidade de contribuir com o financiamento do Estado.

Tem-se, dessa forma, o critério material do ICMS.

É possível afirmar que se verificará a hipótese descrita no antecedente da RMIT quando ocorrer operação de circulação de mercadoria em determinado tempo e espaço. Estará justificada, com isso, a imposição da consequência de pagar o ICMS a um estado da Federação ou ao Distrito Federal.

Importante registrar, ainda, que o critério espacial e o critério pessoal vão dialogar com a determinação do sujeito ativo do mesmo imposto. Ou seja, se a operação de circulação de mercadorias ocorrer dentro do território do estado do Espírito Santo, por exemplo, será esse o credor do ICMS incidente sobre essa operação. Porém, se a operação for interestadual, a identificação do sujeito ativo precisará estar conjugada com o critério pessoal, especificamente com o sujeito passivo.

Isso porque há normas jurídicas distintas se o destinatário da mercadoria for consumidor final, ou não, naquela operação.

Porém, restringindo a análise, neste primeiro momento, à operação que ocorre dentro dos limites de um único estado, poderá essa Unidade da Federação exigir o pagamento do ICMS da pessoa definida em lei complementar de caráter nacional – exigência do legislador constituinte, por meio da norma que se constrói a partir do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “a”, da Constituição Federal. Essa pessoa também deverá estar definida na lei estadual que trate sobre a cobrança do ICMS editada pelo estado onde ocorreu a operação.

[...]

Tem-se, portanto, no ordenamento jurídico vigente, por expressa disposição constitucional, que a base de cálculo do ICMS, nas operações internas, seja encontrada pelo “valor da operação” e pelo próprio montante do imposto, conjugando-se os dois com a alíquota, para se encontrar o valor da prestação pecuniária devida ao estado em que ocorreu a operação de circulação da mercadoria.

Zomer, Silvia Regina; Alves, Francielli Honorato; Corrêa, Yuri Adan Vaz. As bases de cálculo do diferencial de alíquotas de ICMS. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 40. ano 9. p. 33-57. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2024.

O STF já manifestou também que "estando presentes as condições constitucionais para a tributação, é possível a cobrança do ICMS-difal no caso de operações interestaduais com consumidor final contribuinte do imposto. Resumidamente, são estas as condições (afora a observância das demais normas constitucionais, como as que se relacionam com as anterioridades): disposição constitucional prevendo a competência dos estados para instituir o imposto (como se viu, mesmo antes da EC nº

87/15 já havia normas constitucionais amparando o ICMS difal ora em discussão); lei complementar federal com normas gerais disciplinando o ICMS; e lei estadual sustentando a tributação. Tangenciando as condições constitucionais para a tributação pelo ICMS, vide o julgamento do RE nº 439.796/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 17/3/14". (RE 1471408 AgR, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 15-04-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 17-06-2024 PUBLIC 18-06-2024).

Observados esses parâmetros de forma conjugada com os dispositivos presentes na Lei Complementar 87/1996, mostra-se incontroverso que nas operações de circulação de mercadorias, há identificação do contribuinte, da base de cálculo e do aspecto temporal. Vejamos o seguinte :

Fixada essa premissa, é fundamental notar que o art. 6º, § 1º, da LC n. 87/1996 prevê a possibilidade de lei estadual atribuir a contribuinte do imposto ou depositário a responsabilidade, por substituição, pelo recolhimento do ICMS incidente sobre operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive quanto à diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

O dispositivo em questão está em plena consonância com o art. 155, § 2º, VIII, "a", da CF/1988, que atribui ao destinatário dos bens a responsabilidade pelo pagamento do diferencial de alíquotas do ICMS, caso este se revista da qualidade de contribuinte do imposto (cuja características estão indicadas no art. 4º da LC n. 87/1996) e seja seu consumidor final.

Ademais, o art. 7º da LC n. 87/1996 estabelece que, para efeito de exigência do ICMS por substituição tributária, inclui-se, também, como "fato gerador do imposto" – entenda-se, como aspecto temporal da regra-matriz de incidência tributária – a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente.

Finalmente, o art. 8º, I, da LC n. 87/1996 prescreve que a base de cálculo, para fins de substituição tributária, em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, será o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído.

Jorge, A. T. . (2020). ASPECTOS CONTROVERTIDOS DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS: A QUESTÃO DA RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. *Revista Direito Tributário Atual*, (46), 25–44. <https://doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-46-1>

Assim, a disciplina do ICMS-DIFAL prescindia das inovações da Lei Complementar 190/2022 para a cobrança, pois os elementos da regra-matriz já se encontravam encartados no ordenamento jurídico nacional desde 1996. Tolher os Estados de exigir o diferencial de alíquota nas operações de uso e consumo sob o pretexto de ausência de lei complementar equivaleria a anular a eficácia de dispositivos da Lei Kandir que vigoram há três décadas.

Nesse sentido, assim foi apresentado o parecer do Ministério Público Federal, de lavra do Excelentíssimo Subprocurador-Geral da República Odim Brandão Ferreira:

Recordem-se tais elementos: os arts. 1º, 2º e 12º estabelecem a competência, a hipótese de incidência e o fato gerador do tributo quando delimitam a competência dos estados para instituir o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte.

Os arts. 4º, 6º, 7º e 9º definem quem está obrigado ao pagamento, como sendo aquele que, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, promova a circulação de mercadorias ou preste os serviços.

A base de cálculo, prevista nos arts. 8º, 13 e seguintes, é o valor da operação de circulação de mercadoria ou da prestação do serviço. O art. 11 prevê o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, como o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador. Na situação específica das operações interestaduais com energia elétrica e petróleo, lubrificantes e combustíveis, a alínea g, indicou o Estado adquirente como o local da operação.

A lei também dispôs acerca da atribuição a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade por seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

Todos os aspectos essenciais à cobrança do ICMS-Difal já constavam da aludida lei complementar: a circulação que destine bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado adotará a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto, cabendo ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Conclui-se e promove-se o entendimento à Primeira Seção, que a própria Lei Kandir, desde a sua origem, possui densidade normativa suficiente à cobrança do ICMS-DIFAL. O art. 6º, § 1º, prevê expressamente a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária relativa ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas

interna e interestadual nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, desde que este seja **contribuinte** do imposto. Ao revés da lacuna que existia para os não contribuintes – situação enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 1093/STF –, as normas gerais relativas ao imposto para consumidores finais contribuintes sempre estiveram suficientemente traçadas na Lei Complementar 87/1996. A lei delimita perfeitamente as regras da obrigação tributária, a exemplo do momento da ocorrência do fato gerador e da formação de sua respectiva base de cálculo, não havendo omissão ou insuficiência legislativa que precisasse ser suprida por nova lei nacional.

As mudanças posteriores, a exemplo da Lei Complementar 190/2022, vieram apenas para adequar a nova realidade das operações com não-contribuintes ou para aperfeiçoar o texto legal, não fundamentando a pretensão autoral.

Por fim, não se olvida do precedente do Supremo Tribunal Federal, indicado pelos contribuintes, que reafirmou a necessidade de previsão em lei complementar do diferencial de alíquotas:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM LEI COMPLEMENTAR. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS ATÉ O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1997. 1. A instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar. 2. Nos termos da jurisprudência da Corte, as aquisições de bens destinados ao ativo fixo ou adquiridos para uso e consumo do estabelecimento não conferiam direito a crédito durante a vigência do Convênio nº 66/1988. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 580903 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28-04-2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 21-05-2015 PUBLIC 22-05-2015).

Todavia, cuida-se de precedente isolado do Supremo Tribunal Federal, sendo certo que o Pretório Excelso já se manifestou de forma diversa, além daqueles julgados já transcritos alhures. Confira-se os seguintes precedentes:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO FIXO. CONSUMIDOR FINAL DO PRODUTO. PRECEDENTES. INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ART. 155, § 2º, VII, “A”, DA CONSTITUIÇÃO

FEDERAL). COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA PELO ESTADO DA LOCALIZAÇÃO DO DESTINATÁRIO. LEGITIMIDADE. PRECEDENTE.

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de qualificar como consumidora final, para fins de incidência do ICMS, a sociedade empresária que adquire bens e serviços para integrar seu ativo fixo. Precedentes: RE 540.588-AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, DJe de 21/3/2013; RE 244.982-AgR, de minha relatoria, Segunda Turma, DJe de 7/5/2013.
2. Estabelecido que (a) a empresa agravante é contribuinte do ICMS e (b) qualifica-se como consumidora final dos bens destinados ao seu ativo fixo, é plenamente cabível a aplicação dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Carta Magna, de modo que a alíquota a incidir na operação será a interestadual, destinando-se ao Estado de localização da empresa o diferencial de alíquota.
3. Agravo regimental a que se nega provimento.
(RE 472.035 AgR, Rel. Min. Teori Zavascki, Segunda Turma, DJe de 10/3/2015)

Ementa: TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ANTERIORES À EDIÇÃO DA LC 87/96. AUSÊNCIA DE DIREITO A CREDITAMENTO. ADQUIRENTE DE PRODUTOS QUE INTEGRARÃO O ATIVO FIXO DA EMPRESA. DESTINATÁRIO FINAL. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(RE 244982 AgR, Relator(a): TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 23-04-2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 06-05-2013 PUBLIC 07-05-2013)

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Creditamento. Não ocorrência. Aquisição de produtos intermediários. Consumidor final. Direito ao crédito. Impossibilidade. Aquisição de bens destinados ao ativo fixo ou de materiais de uso e consumo. Ausência de ofensa ao princípio da não cumulatividade. Agravo não provido. 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de não reconhecer o direito de creditamento do valor do ICMS, no período anterior à vigência da Lei Complementar nº 87/96, quando pago em razão da aquisição de bens para o ativo fixo do contribuinte. 2. A aquisição de produtos intermediários aplicados no processo produtivo que não integram fisicamente o produto final não gera direito ao crédito de ICMS, uma vez que a adquirente, nesse caso, mostra-se como consumidora final. Precedentes.

3. Agravo regimental não provido (RE 540588 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 05-02-2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-054 DIVULG 20-03-2013 PUBLIC 21-03-2013).

O Superior Tribunal de Justiça, conquanto não tenha manifestado ainda especificamente sobre a controvérsia afetada, conforme extensa pesquisa realizada no repositório de jurisprudência, já reconheceu por vezes a possibilidade da cobrança do diferencial de alíquotas, conforme os seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. COBRANÇA DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. LEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE SERGIPE.

1. Não há irregularidade em auto de infração que preenche os requisitos exigidos na legislação estadual (art. 65 da Lei 3.796/96), fazendo expressa referência à base legal da autuação.
2. O disposto no art. 155, II e § 2º, VII e VIII, da CF/88, autoriza cobrança de diferencial de alíquota do ICMS, de maneira que, "em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado" ? hipótese na qual é adotada "a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto" ?, cabe "ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual". Verificando-se que a legislação estadual (arts. 8º, XIII, 11, IX e § 3º, da Lei 3.796/96, e art. 185 do RICMS/97) está de acordo com o preceito constitucional referido, revela-se legítima a exigência de diferencial de alíquota de ICMS em relação a bens destinados a consumo ou ativo permanente.
3. Ressalte-se que tal cobrança não ofende o princípio da não cumulatividade (STF-RE 200.168/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 22.11.1996). Ademais, após o advento da LC 87/96, surgiu o direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo ou ao ativo permanente.
4. "Integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, vale dizer, a base de cálculo do ICMS corresponderá ao valor da operação ou prestação somado ao próprio imposto" (STF- AgR no AI 522.777/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 16.12.2005).

No mesmo sentido: AgR no RE 350.923/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 20.10.2006; RE 212.209/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ de 14.2.2003.

5. No tocante à alegação de que a multa deve ser aplicada com base em outra hipótese prevista na legislação estadual, a qual pressupõe que as operações ou as prestações e o valor a recolher estavam "regularmente escriturados nos livros fiscais ou respectivos mapas" da recorrente, não se infere, da análise dos documentos que foram juntados aos autos, que tal exigência foi cumprida. Por tal razão ?

não-comprovação do direito alegado ?, é inviável a modificação do enquadramento previsto no auto de infração. Ressalte-se que, tratando-se de mandado de segurança, cuja finalidade é a proteção de direito líquido e certo, não se admite dilação probatória, porquanto não comporta a fase instrutória, sendo necessária a juntada de prova préconstituída apta a demonstrar, de plano, o direito alegado.

6. Não se mostra, por si só, abusiva a multa, aplicada por lei, fixada no percentual de cinquenta por cento (50%) do imposto devido, caracterizando-se como pena por não ter o contribuinte cumprido a obrigação tributária. A vedação ao efeito confisco deve ser analisada caso a caso, tendo-se como parâmetro o universo de exações fiscais a que se submete o contribuinte, ao qual incumbe o ônus de demonstrar que, no caso concreto, a exigência da multa subtrai parte razoável de

seu patrimônio ou de sua renda ou, ainda, impede-lhe o exercício de atividade lícita.

7. A concessão de descontos aptos a estimular o imediato recolhimento de multa fiscal, os quais, na hipótese, são graduados cronologicamente desde a ciência do auto de infração (desconto máximo) até o momento anterior ao encaminhamento para execução do débito fiscal (desconto mínimo), não obsta a discussão na via administrativa, constituindo mera opção do contribuinte.

8. Recurso ordinário desprovido.

(RMS n. 19.504/SE, relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17/4/2007, DJ de 24/5/2007.)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. FATO GERADOR. EMISSÃO DE NOTA FISCAL E REMESSA DA MERCADORIA AO COMPRADOR PELA MATRIZ DA EMPRESA SITUADA EM SÃO PAULO. INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA INTERNA DO IMPOSTO DESSE ESTADO DA FEDERAÇÃO. PRECEDENTES. SÚMULA Nº 166 DO STJ. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535, II DO CPC.

1. O ICMS nas operações interestaduais no que pertine às alíquotas incidentes nas operações de circulação das mercadorias, obedecem ao disposto no art. 155, VII, a e b, in verbis:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; 2. Conseqüentemente, o regime atual pode assim ser enunciado: a) Se o destinatário não for contribuinte do imposto, a alíquota será a interna, do que resultará a igualdade econômica entre os consumidores finais não contribuintes do ICMS, que pagarão sempre o mesmo tributo, calculado pela alíquota maior (= interna), independentemente da situação geográfica do seu domicílio. Em consequência da aplicação da alíquota interestadual ao consumidor final contribuinte do ICMS no Estado destinatário, o Fisco da localização do destinatário captará o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (art. 155, § 2º, IV). E, em contrapartida, o Estado remetente apropriará o tributo correspondente às saídas para o consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, desaparecendo o injustificável privilégio que em favor deste a jurisprudência do STF havia criado.

3. Deveras, é pacífica a jurisprudência nas turmas de direito público no sentido de que: "O ICMS deve ser recolhido pela alíquota interna, no Estado onde saiu a mercadoria para o consumidor final, após a sua fatura, ainda que tenha sido negociada a venda em outro local, através da empresa filial" (AGREsp 67.025/MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU 25.09.2000). Isto por que existe um repúdio à saída ficta e à analogia para justificação de compreensão fiscalista na venda direta ao consumidor, além da ingerência da legislação estadual em assunto reservado à lei

complementar semear violação dos limites legais à circulação de tributação. Outrossim, no caso, o ICMS tem como local de incidência aquele de onde saiu a mercadoria para o consumidor. Precedentes: Resp 439057/MG, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 23.09.2002; REsp nº 251326/SP, 1ª Turma, DJ de 14/08/2000, Rel. Min. GARCIA VIEIRA; REsp nº 122405/MG, 2ª Turma, DJ de 13/03/2000, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS; REsp nº 64127/MG, 2ª Turma, DJ de 21/02/2000, Rel. Min. PAULO GALLOTTI; REsp 190357 / SP, Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, DJ 04.02.2002.

4. Aresto suficiente fundado na análise de dispositivos infraconstitucionais e constitucionais, sendo certo que houve a interposição e admissão de ambos os recursos especial e extraordinário, consoante se denota das fls. 487 e 490.
5. É lícito ao STJ muito embora guardião da legislação infraconstitucional, fundamentar a sua decisão em regra constitucional reproduzida em legislação de menor hierarquia.
6. É vedado o uso de analogia para tributar produto de maneira diversa prevista em lei.
7. In casu, efetuada a compra e venda na matriz da empresa, em São Paulo, local do recolhimento do ICMS, não cabe falar em cobrança do referido imposto quando da chegada da mercadoria ao consumidor final residente em outro Estado da federação, no caso Minas Gerais. (Resp 64127/MG, Relator Ministro PAULO GALLOTTI, SEGUNDA TURMA, DJ 21.02.2000).
8. Inexiste violação ao artigo 535, II, do CPC. Ademais, o magistrado não estar obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.
9. Recurso especial provido.
(REsp n. 732.991/MG, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 21/9/2006, DJ de 5/10/2006, p. 248.)

ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPORTADOR. DECRETO ESTADUAL Nº 6.916-E/06. LC Nº 87/96. LEGALIDADE.

I - A teor dos arts. 146, inciso III, alínea "a", e 155, § 2º, inciso XII, alínea "b", da CF/88, à LC nº 87/96 é cabível dispor acerca do regime de substituição tributária "para frente", determinando à lei estadual a imputação de contribuinte do ICMS, na condição de substituto tributário. II - Tendo base legal, a Lei Estadual nº 59/93, que trata do Sistema Tributário no Estado de Roraima, definiu como substituto tributário do ICMS, dentre outros, o importador de energia elétrica.

III - Nesse escopo, é legal a atribuição de substituto tributário, no recolhimento do ICMS, à importadora de energia elétrica, nas entradas advindas do exterior, instituída pelo Decreto Estadual nº 6.916-E/06, que alterou o Regulamento do ICMS (Decreto nº 4.335-E).

IV - Não há de se falar, na presente hipótese, de majoração de tributo nem de instituição de novo tributo, o que afasta qualquer ofensa ao

princípio da anterioridade, conforme previsão contida no art. 150, inciso III, alínea "b", da Carta Magna.

V - Recurso ordinário improvido (RMS 23.696/RR, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 18/3/2008, DJe de 12/5/2008).

Por fim, pondero que realizei extensa pesquisa nos repositórios de jurisprudência dos Tribunais Estaduais, chegando à conclusão de que, nos Estados, prevalece em grande maioria o entendimento de suficiência da Lei Complementar 87/1996 e possibilidade de cobrança do ICMS-DIFAL para o consumidor contribuinte (uso/consumo e ativo imobilizado). De forma exemplificativa, são os seguintes julgados:

Relator (a): Des. Júnior Alberto; Comarca: N/A;Número do Processo:1001344-58.2024.8.01.0000;Órgão julgador: Segunda Câmara Cível;Data do julgamento: 28/01/2025; Data de registro: 28/01/2025)

Relator (a): Des^a. Waldirene Cordeiro; Comarca: Rio Branco;Número do Processo:0711116-23.2021.8.01.0001;Órgão julgador: Segunda Câmara Cível;Data do julgamento: 30/05/2023; Data de registro: 30/05/2023

Classe: Apelação,Número do Processo: 8031365-49.2022.8.05.0001,Relator(a): JOSE SOARES FERREIRA ARAS NETO,Publicado em: 17/12/2025

Classe: Apelação,Número do Processo: 8092674-08.2021.8.05.0001,Relator(a): HELOISA PINTO DE FREITAS VIEIRA GRADDI,Publicado em: 03/12/2025

Classe: Apelação,Número do Processo: 8031365-49.2022.8.05.0001,Relator(a): JOSE SOARES FERREIRA ARAS NETO,Publicado em: 15/10/2025

Apelação Cível - 0261864-15.2020.8.06.0001, Rel. Desembargador(a) WASHINGTON LUIS BEZERRA DE ARAUJO, 3ª Câmara Direito Público, data do julgamento: 06/03/2023, data da publicação: 06/03/2023

Apelação / Remessa Necessária - 0262625-46.2020.8.06.0001, Rel. Desembargador(a) WASHINGTON LUIS BEZERRA DE ARAUJO, 3ª Câmara Direito Público, data do julgamento: 09/05/2022, data da publicação: 09/05/2022

Acórdão 1992892, 0709627-24.2024.8.07.0018, Relator(a): LUCIMEIRE MARIA DA SILVA, 5ª TURMA CÍVEL, data de julgamento: 7/5/2025, publicado no DJe: 9/5/2025

Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, PROCESSO CÍVEL E DO TRABALHO -> Recursos -> Apelação Cível, 5552272-04.2024.8.09.0051, JULIANA PEREIRA DINIZ PRUDENTE - (DESEMBARGADOR), 8ª Câmara Cível, julgado em 15/12/2025 09:00:00

Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, PROCESSO CÍVEL E DO TRABALHO -> Recursos -> Apelação Cível, 5787385-06.2022.8.09.0051, PERICLES DI MONTEZUMA CASTRO MOURA - (DESEMBARGADOR), 9ª Câmara Cível, julgado em 10/07/2025 09:00:00

Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, PROCESSO CÍVEL E DO TRABALHO -> Recursos -> Apelação Cível, 5173067-38.2020.8.09.0051, ROBERTA NASSER LEONE - (DESEMBARGADOR), 6ª Câmara Cível, julgado em 03/06/2025 09:00:00

N.U 0011015-35.2015.8.11.0041, CÂMARAS ISOLADAS CÍVEIS DE DIREITO PÚBLICO, JONES GATTASS DIAS, Terceira Câmara de Direito Público e Coletivo, Julgado em 25/11/2025, Publicado no DJE 02/12/2025

N.U 1023667-96.2017.8.11.0041, CÂMARAS ISOLADAS CÍVEIS DE DIREITO PÚBLICO, JONES GATTASS DIAS, Terceira Câmara de Direito Público e Coletivo, Julgado em 16/12/2025, Publicado no DJE 23/12/2025

N.U 1006187-32.2022.8.11.0041, CÂMARAS ISOLADAS CÍVEIS DE DIREITO PÚBLICO, RODRIGO ROBERTO CURVO, Vice-Presidência, Julgado em 17/07/2024, Publicado no DJE 25/07/2024

TJMG - Apelação Cível 1.0000.25.134197-0/001, Relator(a): Des.(a) Ana Kelly Amaral Arantes (JD) , 5ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 26/03/2026, publicação da súmula em 27/03/2026

TJMG - Apelação Cível 1.0000.23.010800-3/004, Relator(a): Des.(a) Júlio Cezar Gutierrez , 2ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 24/03/2026, publicação da súmula em 25/03/2026

TJMG - Apelação Cível 1.0000.25.074959-5/001, Relator(a): Des.(a) Maria Cristina Cunha Carvalhais , 2ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 11/11/2025, publicação da súmula em 19/11/2025

TJMG - Apelação Cível 1.0000.25.098177-6/001, Relator(a): Des.(a) Marcelo Rodrigues , 1ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 01/10/2025, publicação da súmula em 02/10/2025

TJMG - Apelação Cível 1.0000.25.064079-4/001, Relator(a): Des.(a) Alberto Vilas Boas , 1ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 05/08/2025, publicação da súmula em 08/08/2025

TJMG - Apelação Cível 1.0000.25.001688-8/001, Relator(a): Des.(a) Manoel dos Reis Moraes , 1ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 29/04/2025, publicação da súmula em 06/05/2025

TJPA – APELAÇÃO CÍVEL – Nº 0877855-25.2023.8.14.0301 – Relator(a): ROSILEIDE MARIA DA COSTA CUNHA – 3ª Turma de Direito Público – Julgado em 30/10/2025

TJPA – APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA – Nº 0840873-46.2022.8.14.0301 – Relator(a): LUZIA NADJA GUIMARAES NASCIMENTO – 2ª Turma de Direito Público – Julgado em 01/12/2025

TJPR - 1ª Câmara Cível - 0005112-48.2022.8.16.0004 - Curitiba - Rel.: DESEMBARGADOR TITO CAMPOS DE PAULA - J. 11.11.2025

TJPR - 1ª Câmara Cível - 0001872-17.2023.8.16.0004 - Curitiba - Rel.: SUBSTITUTO EVERTON LUIZ PENTER CORREA - J. 14.07.2025

TJPR - 2ª Câmara Cível - 0006885-31.2022.8.16.0004 - Curitiba - Rel.: DESEMBARGADOR JOÃO DOMINGOS KÜSTER PUPPI - J. 25.02.2025

APELAÇÃO CÍVEL 0077496-05.2022.8.17.2001, Rel. ANTENOR CARDOSO SOARES JUNIOR, Gabinete do Des. José Ivo de Paula Guimarães, julgado em 17/11/2025, DJe

NPU 0045875-34.2015.8.17.2001 - Relator Des. José Ivo de Paula Guimarães - d.j 28.02.2023

0220463-73.2020.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). JACQUELINE LIMA MONTENEGRO - Julgamento: 16/12/2025 - PRIMEIRA CAMARA DE DIREITO PUBLICO

0104215-19.2023.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). LUIZ ALBERTO CARVALHO ALVES
- Julgamento: 29/07/2025 - SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO

Apelação Cível, Nº 50036238520248210001, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em: 26-03-2025

Apelação Cível, Nº 51578125520238210001, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Denise Oliveira Cezar, Julgado em: 26-03-2025

TJSC, Apelação n. 5030590-43.2022 .8.24.0038, rel. Des . Hélio do Valle Pereira, Quinta Câmara de Direito Público, j. 31-8-2023

TJ-SC - Apelação: 5098016-20.2022 .8.24.0023, Relator.: Diogo Pítsica, Data de Julgamento: 16/11/2023, Quarta Câmara de Direito Público

TJSP; Apelação Cível 1071723-97.2023.8.26.0053; Relator (a): Borelli Thomaz; Órgão Julgador: 13ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes 10ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 10/09/2025; Data de Registro: 10/09/2025

TJ-SP - Apelação Cível: 1036196-21.2022.8 .26.0053 São Paulo, Relator.: Joel Birello Mandelli, Data de Julgamento: 15/12/2023, 6ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 15/12/2023

TJSP; Apelação Cível 1022613-95.2024.8.26.0053; Relator (a): Osvaldo de Oliveira; Órgão Julgador: 12ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 2ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 03/02/2025; Data de Registro: 03/02/2025

TJSP; Apelação Cível 1056228-47.2022.8.26.0053; Relator (a): Alves Braga Junior; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 9ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 26/05/2025; Data de Registro: 28/05/2025

4. Tese jurídica firmada (art. 104-A, III, do RISTJ)

Para cumprimento do requisito legal e regimental, propõe-se a seguinte tese jurídica:

A Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir) disciplina de forma suficiente a cobrança de ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto antes da entrada em vigor da Lei Complementar n. 190/2022.

Ausentes os requisitos do art. 927, § 3º, do CPC/2015, mostra-se desnecessária a modulação dos efeitos deste julgamento.

Firmada a tese jurídica, passo ao exame do caso concreto.

5. Solução dada ao caso concreto (art. 104-A, IV, do RISTJ)

Como se extrai dos autos, no recurso especial, interposto com fundamento no art. 105, III, a e c, da Constituição Federal, a ----- alegou a violação aos arts. 489, § 1º, incisos IV e VI, e 1.022, inciso II, ambos do Código de Processo Civil, sustentando que o acórdão, mesmo após oposição dos embargos de declaração, não se manifestou sobre “os arts. 146, inciso I e III, e 155, inciso II, e § 2º, inciso XII, alíneas “a”, “b”, e “d”, da Constituição Federal, pois sendo a Lei Complementar o meio hábil a estabelecer “normas gerais em matéria de legislação tributária”, e “fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços”, antes da edição da Lei Complementar n.º 190/2022, a considerar a ausência de densidade do art. 6º, § 1º, da Lei Complementar n.º 87/96, inexistia norma regulamentando o DIFAL, inclusive para contribuinte do imposto” e sobre as “conclusões alcançadas pela Segunda Turma do Egrégio Supremo Tribunal Federal no julgamento do Ag Reg no RE n.º 1.385.852/SP”.

Alegou ainda a violação ao art. 6º, § 1º, da Lei Complementar 87/1996, defendendo que embora o dispositivo “delegue à legislação local a possibilidade de atribuir a contribuinte do imposto a responsabilidade pelo recolhimento do DIFAL, sendo esse o seu único comando, antes da Lei Complementar n.º 190/2022, não havia na Lei Complementar n.º 87/96 a definição acerca dos elementos básicos exigidos pela Constituição Federal destinados à reserva de lei complementar, como o contribuinte, ocorrência de fato gerador, a base de cálculo ou até mesmo o sujeito ativo destinatário do pagamento” (fl. 448).

No caso, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios dirimiu as questões pertinentes ao litígio de forma suficientemente ampla e fundamentada, de modo que, a negativa de prestação jurisdicional não restou configurada.

Por outro lado, a fundamentação adotada no acórdão é suficiente para respaldar a conclusão alcançada.

Vale lembrar que, mesmo à luz do art. 489 do CPC, o órgão julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todo e qualquer ponto suscitado pela parte, mas apenas sobre aqueles capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada.

Assim, inexistente violação aos arts. 489, § 1º, IV, e 1.022, II, parágrafo único, II,

do CPC.

No mérito, quanto à alegada violação ao art. 6º, § 1º, da Lei Complementar 87/1996, depreende-se dos autos que o Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios negou provimento ao recurso de apelação da autora e manteve a sentença, nos seguintes termos:

No caso em apreço, todavia, como a impetrante/apelante questiona a diferença de alíquota de ICMS dela cobrada na qualidade de consumidora final contribuinte do referido imposto (aquisição para uso e consumo ou para integrar o ativo imobilizado) não lhe aproveita a referida declaração de inconstitucionalidade. A cobrança da exação é plenamente possível, já era prevista na redação original da Constituição Federal (155 § 2º VII e VIII) e autorizada pelo art. 6º da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir):

“Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) § 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.”

Em que pesem os argumentos em sentido contrário da impetrante/apelante, o Supremo Tribunal Federal não afastou a validade da Lei Kandir, apenas entendeu que não tem normas suficientes para autorizar cobrança do Difal/ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor não contribuinte do imposto. É o que se verifica do voto condutor do RE nº 1.284.019/DF.

Com efeito, a compreensão adotada pelo acórdão recorrido converge para a tese ora proposta, o que impõe sua manutenção e o consequente desprovimento deste recurso especial.

Isso posto, nego provimento ao recurso especial.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0114300-8 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.133.933 / DF
Números Origem: 07081628220218070018 7081628220218070018
PAUTA: 10/12/2025 JULGADO: 10/12/2025

Relator
Exmo. Sr. Ministro **AFRÂNIO VILELA**

Presidente da Sessão
Exma. Sra. Ministra REGINA HELENA COSTA

Subprocuradora-Geral da República
Exma. Sra. Dra. DARCY SANTANA VITOBELLO

Secretária
Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	: -----
OUTRO NOME	: -----
ADVOGADOS	: RODRIGO CUNHA PERES - PB016064 OTTO CRISTOVAM SILVA SOBRAL - RJ146539
RECORRIDO	: DISTRITO FEDERAL
PROCURADORA	: LAURA RIZZO - DF076991
INTERES.	: ESTADO DO ACRE - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE ALAGOAS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO AMAZONAS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO AMAPÁ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DA BAHIA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO CEARA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO ESPIRITO SANTO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE GOIAS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO MARANHÃO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE MATO GROSSO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE MINAS GERAIS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO PARÁ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DA PARAÍBA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO PARANÁ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE PERNAMBUCO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO PIAUÍ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO RIO DE JANEIRO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE RONDÔNIA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE RORAIMA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE SANTA CATARINA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE SÃO PAULO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE SERGIPE - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO TOCANTINS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - "AMICUS CURIAE"

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0114300-8

PROCESSO ELETRÔNICO

REsp 2.133.933 / DF

PROCURADORES : ULISSES SCHWARZ VIANA
VANESSA SARAIVA DE ABREU
DANIELA ALLAM GIACOMET
RICARDO ANTONIO REZENDE DE JESUS
MIRELLA MARQUES TRIGO DE LOUREIRO

C542245515452119854560@ 2024/0114300-8 - SERGIO AUGUSTO SANTANA
SILVA REsp 2133933

Documento eletrônico VDA53022042 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006

Signatário(a): MARIANA COUTINHO MOLINA, PRIMEIRA SEÇÃO Assinado em: 10/12/2025 20:11:29

Código de Controle do Documento: 57A40B9C-8F5E-4E06-A20D-24CEAF1E3F50

VANESSA ALVES FREITAS
BRUNO ESPINEIRA LEMOS
ANDRE LUIS SANTOS MEIRA
DAVI MACHADO EVANGELISTA
VIVIANE RUFFEIL TEIXEIRA PEREIRA
MELISSA ANDREA LINS PELIZ
DANIEL GOMES SOARES DE SOUSA
JOÃO VICTOR HOLANDA DO AMARAL
CARLOS FREDERICO BRAGA MARTINS
JOAO CASSIO ADILEU MIRANDA
JOAO PAULO SETTI AGUIAR
THIAGO HOLANDA GONZALEZ
PAULO MARTINS DOS SANTOS
ANDRE LUIS GARONI DE OLIVEIRA
FERNANDO ALCANTARA CASTELO
LEOMAR DE MELO QUINTANILHA JUNIOR
EDER LUIZ GUARNIERI
FERNANDO ALVES FILGUEIRAS DA SILVA
LEONARDO COCCHIERI LEITE CHAVES
ELFAS CAVALCANTE LUSTOSA ARAGAO ELVAS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação do Sr. Ministro Relator.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0114300-8 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.133.933 / DF

C542245515452119854560@ 2024/0114300-8 - REsp 2133933

Documento eletrônico VDA53022042 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARIANA COUTINHO MOLINA, PRIMEIRA SEÇÃO Assinado em: 10/12/2025 20:11:29
Código de Controle do Documento: 57A40B9C-8F5E-4E06-A20D-24CEAF1E3F50

Números Origem: 07081628220218070018 7081628220218070018

PAUTA: 11/02/2026

JULGADO: 11/02/2026

Relator

Exmo. Sr. Ministro **AFRÂNIO VILELA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	: -----
OUTRO NOME	: -----
ADVOGADOS	: RODRIGO CUNHA PERES - PB016064 OTTO CRISTOVAM SILVA SOBRAL - RJ146539
RECORRIDO	: DISTRITO FEDERAL
PROCURADOR	: MARCOS DE ARAUJO CAVALCANTI - DF028560
PROCURADORA	: LAURA RIZZO - DF076991
INTERES.	: ESTADO DO ACRE - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE ALAGOAS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO AMAZONAS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO AMAPÁ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DA BAHIA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO CEARA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO ESPIRITO SANTO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE GOIAS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO MARANHÃO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE MATO GROSSO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE MINAS GERAIS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO PARÁ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DA PARAÍBA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO PARANÁ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE PERNAMBUCO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO PIAUÍ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO RIO DE JANEIRO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE RONDÔNIA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE RORAIMA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE SANTA CATARINA - "AMICUS CURIAE"

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0114300-8 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.133.933 / DF

INTERES. : ESTADO DE SÃO PAULO - "AMICUS CURIAE"
INTERES. : ESTADO DE SERGIPE - "AMICUS CURIAE"
INTERES. : ESTADO DO TOCANTINS - "AMICUS CURIAE"
INTERES. : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - "AMICUS CURIAE"
PROCURADORES : ULISSES SCHWARZ VIANA
VANESSA SARAIVA DE ABREU
DANIELA ALLAM GIACOMET
RICARDO ANTONIO REZENDE DE JESUS

C542245515452119854560@ 2024/0114300-8 - MIRELLA MARQUES TRIGO DE LOUREIRO REsp 2133933

Documento eletrônico VDA54077658 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARIANA COUTINHO MOLINA, PRIMEIRA SEÇÃO Assinado em: 11/02/2026 18:51:04
Código de Controle do Documento: 68F9E0B9-B13D-4FF6-B502-CC43F1154584

SERGIO AUGUSTO SANTANA SILVA
VANESSA ALVES FREITAS
BRUNO ESPINEIRA LEMOS
ANDRE LUIS SANTOS MEIRA
DAVI MACHADO EVANGELISTA
VIVIANE RUFFEIL TEIXEIRA PEREIRA
MELISSA ANDREA LINS PELIZ
DANIEL GOMES SOARES DE SOUSA
JOÃO VICTOR HOLANDA DO AMARAL
CARLOS FREDERICO BRAGA MARTINS
JOAO CASSIO ADILEU MIRANDA
JOAO PAULO SETTI AGUIAR
THIAGO HOLANDA GONZALEZ
PAULO MARTINS DOS SANTOS
ANDRE LUIS GARONI DE OLIVEIRA
FERNANDO ALCANTARA CASTELO
LEOMAR DE MELO QUINTANILHA JUNIOR
EDER LUIZ GUARNIERI
FERNANDO ALVES FILGUEIRAS DA SILVA
LEONARDO COCCHIERI LEITE CHAVES
ELFAS CAVALCANTE LUSTOSA ARAGAO ELVAS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação do Sr. Ministro Relator.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0114300-8 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.133.933 / DF

C542245515452119854560@ 2024/0114300-8 - REsp 2133933

Documento eletrônico VDA54077658 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARIANA COUTINHO MOLINA, PRIMEIRA SEÇÃO Assinado em: 11/02/2026 18:51:04
Código de Controle do Documento: 68F9E0B9-B13D-4FF6-B502-CC43F1154584

Números Origem: 07081628220218070018 7081628220218070018
PAUTA: 11/03/2026

JULGADO: 11/03/2026

Relator

Exmo. Sr. Ministro **AFRÂNIO VILELA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EITEL SANTIAGO DE BRITO PEREIRA

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	: -----
OUTRO NOME	: -----
ADVOGADOS	: RODRIGO CUNHA PERES - PB016064 OTTO CRISTOVAM SILVA SOBRAL - RJ146539
RECORRIDO	: DISTRITO FEDERAL
PROCURADOR	: MARCOS DE ARAUJO CAVALCANTI - DF028560
PROCURADORA	: LAURA RIZZO - DF076991
INTERES.	: ESTADO DO ACRE - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE ALAGOAS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO AMAZONAS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO AMAPÁ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DA BAHIA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO CEARA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO ESPÍRITO SANTO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE GOIAS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO MARANHÃO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE MATO GROSSO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE MINAS GERAIS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO PARÁ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DA PARAÍBA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO PARANÁ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE PERNAMBUCO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO PIAUÍ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO RIO DE JANEIRO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE RONDÔNIA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE RORAIMA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE SANTA CATARINA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE SÃO PAULO - "AMICUS CURIAE"

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0114300-8

PROCESSO ELETRÔNICO

REsp 2.133.933 / DF

INTERES. : ESTADO DE SERGIPE - "AMICUS CURIAE"
INTERES. : ESTADO DO TOCANTINS - "AMICUS CURIAE"
INTERES. : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - "AMICUS CURIAE"
PROCURADORES : ULISSES SCHWARZ VIANA
VANESSA SARAIVA DE ABREU
DANIELA ALLAM GIACOMET
RICARDO ANTONIO REZENDE DE JESUS

C542245515452119854560@ 2024/0114300-8 - MIRELLA MARQUES TRIGO DE
LOUREIRO REsp 2133933

Documento eletrônico VDA54913782 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARIANA COUTINHO MOLINA, PRIMEIRA SEÇÃO Assinado em: 11/03/2026 18:39:49
Código de Controle do Documento: 51C39CA7-F081-4A24-B31E-CD049604EC65

SERGIO AUGUSTO SANTANA SILVA
VANESSA ALVES FREITAS
BRUNO ESPINEIRA LEMOS
ANDRE LUIS SANTOS MEIRA
DAVI MACHADO EVANGELISTA
VIVIANE RUFFEIL TEIXEIRA PEREIRA
MELISSA ANDREA LINS PELIZ
DANIEL GOMES SOARES DE SOUSA
JOÃO VICTOR HOLANDA DO AMARAL
CARLOS FREDERICO BRAGA MARTINS
JOAO CASSIO ADILEU MIRANDA
JOAO PAULO SETTI AGUIAR
THIAGO HOLANDA GONZALEZ
PAULO MARTINS DOS SANTOS
ANDRE LUIS GARONI DE OLIVEIRA
FERNANDO ALCANTARA CASTELO
LEOMAR DE MELO QUINTANILHA JUNIOR
EDER LUIZ GUARNIERI
FERNANDO ALVES FILGUEIRAS DA SILVA
LEONARDO COCCHIERI LEITE CHAVES
ELFAS CAVALCANTE LUSTOSA ARAGAO ELVAS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Retirado de Pauta por indicação do Sr. Ministro Relator.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0114300-8 PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.133.933 / DF

C542245515452119854560@ 2024/0114300-8 - REsp 2133933

Documento eletrônico VDA54913782 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006
Signatário(a): MARIANA COUTINHO MOLINA, PRIMEIRA SEÇÃO Assinado em: 11/03/2026 18:39:49
Código de Controle do Documento: 51C39CA7-F081-4A24-B31E-CD049604EC65

Números Origem: 07081628220218070018 7081628220218070018

PAUTA: 10/06/2026

JULGADO: 10/06/2026

Relator

Exmo. Sr. Ministro **AFRÂNIO VILELA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS

Secretária

Bela. MARIANA COUTINHO MOLINA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	: -----
OUTRO NOME	: -----
ADVOGADOS	: RODRIGO CUNHA PERES - PB016064 LINA BRAGA SANTIN - SP263641 FERNANDO GREGORI - SP292753 OTTO CRISTOVAM SILVA SOBRAL - RJ146539 HELENO TAVEIRA TORRES - DF077476
RECORRIDO	: DISTRITO FEDERAL
PROCURADOR	: MARCOS DE ARAUJO CAVALCANTI - DF028560
PROCURADORA	: LAURA RIZZO - DF076991
INTERES.	: ESTADO DO ACRE - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE ALAGOAS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO AMAZONAS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO AMAPÁ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DA BAHIA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO CEARA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO ESPÍRITO SANTO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE GOIAS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO MARANHÃO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE MATO GROSSO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE MINAS GERAIS - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO PARÁ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DA PARAÍBA - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO PARANÁ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DE PERNAMBUCO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO PIAUÍ - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO RIO DE JANEIRO - "AMICUS CURIAE"
INTERES.	: ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE - "AMICUS CURIAE"

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0114300-8

PROCESSO ELETRÔNICO

REsp 2.133.933 / DF

INTERES. : ESTADO DE RONDÔNIA - "AMICUS CURIAE"
INTERES. : ESTADO DE RORAIMA - "AMICUS CURIAE"
INTERES. : ESTADO DE SANTA CATARINA - "AMICUS CURIAE"
INTERES. : ESTADO DE SÃO PAULO - "AMICUS CURIAE"
INTERES. : ESTADO DE SERGIPE - "AMICUS CURIAE"
INTERES. : ESTADO DO TOCANTINS - "AMICUS CURIAE"
INTERES. : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - "AMICUS CURIAE"
PROCURADORES : ULISSES SCHWARZ VIANA

C542245515452119854560@ 2024/0114300-8 - VANESSA SARAIVA DE ABREU

REsp 2133933

Documento eletrônico VDA57545714 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006

Signatário(a): MARIANA COUTINHO MOLINA, PRIMEIRA SEÇÃO Assinado em: 10/06/2026 19:28:02

Código de Controle do Documento: 0D27F35F-E30D-453A-ACAB-50B24CE1B60C

DANIELA ALLAM GIACOMET
DAVI MACHADO EVANGELISTA - DF018081
RICARDO ANTONIO REZENDE DE JESUS
MIRELLA MARQUES TRIGO DE LOUREIRO
SERGIO AUGUSTO SANTANA SILVA
VANESSA ALVES FREITAS
BRUNO ESPINEIRA LEMOS
ELFAS CAVALCANTE LUSTOSA ARAGÃO ELVAS - TO004096B
ANDRE LUIS SANTOS MEIRA
VIVIANE RUFFEIL TEIXEIRA PEREIRA
MELISSA ANDREA LINS PELIZ
FERNANDO ALVES FILGUEIRAS DA SILVA - SC026054
DANIEL GOMES SOARES DE SOUSA
JOÃO VICTOR HOLANDA DO AMARAL
CARLOS FREDERICO BRAGA MARTINS
JOAO CASSIO ADILEU MIRANDA
JOAO PAULO SETTI AGUIAR
THIAGO HOLANDA GONZALEZ
PAULO MARTINS DOS SANTOS
ANDRE LUIS GARONI DE OLIVEIRA
FERNANDO ALCANTARA CASTELO
LEOMAR DE MELO QUINTANILHA JUNIOR
EDER LUIZ GUARNIERI
LEONARDO COCCHIERI LEITE CHAVES

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Proferiram sustentação oral os Drs. OTTO CRISTOVAM SILVA SOBRAL e HELENO TAVEIRA TORRES, pela parte RECORRENTE: -----.

Assistiram ao julgamento os Drs. MARIANA PESSOA DE MELLO PEIXOTO, pela parte RECORRIDA: DISTRITO FEDERAL e LUIS CARLOS KOTHE HAGEMANN, pela parte INTERES.: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL.

CERTIDÃO

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2024/0114300-8

PROCESSO ELETRÔNICO

REsp 2.133.933 / DF

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Primeira Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada, por unanimidade, a seguinte tese jurídica no tema repetitivo 1369:

A Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir) disciplina de forma suficiente a cobrança de ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto antes da entrada em vigor da Lei Complementar n. 190/2022.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Maria Thereza de Assis Moura, Marco Aurélio Bellizze, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Paulo Sérgio Domingues e Teodoro Silva Santos votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

C542245515452119854560@ 2024/0114300-8 - REsp 2133933

Documento eletrônico VDA57545714 assinado eletronicamente nos termos do Art.1º §2º inciso III da Lei 11.419/2006

Signatário(a): MARIANA COUTINHO MOLINA, PRIMEIRA SEÇÃO Assinado em: 10/06/2026 19:28:02

Código de Controle do Documento: 0D27F35F-E30D-453A-ACAB-50B24CE1B60C