

STJ valida Difal sobre consumidor final contribuinte antes de 2022

A cobrança do diferencial de alíquota do ICMS (Difal) em operações interestaduais destinadas ao consumidor final contribuinte do imposto já estava permitido pela [Lei Kandir](#) antes de [Lei Complementar 190/2022](#).



A conclusão é da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, que fixou tese vinculante no julgamento do Tema 1.369 dos recursos repetitivos, na quarta-feira (10/6).

A votação foi unânime e resolve uma das pontas soltas referentes ao ICMS-Difal, tributo previsto desde a redação original da [Constituição Federal](#) como forma de equilibrar a arrecadação entre os estados.

Originalmente, destinava-se apenas ao consumidor — quem adquire a mercadoria ou é o tomador do serviço — localizado em um estado diferente do vendedor ou prestador de serviço, desde que fosse contribuinte do ICMS.

Em 2015, com o crescimento dos *e-commerce*, a [Emenda Constitucional 87/2015](#) instituiu uma nova versão do Difal, aplicável ao consumidor final não contribuinte — a pessoa física ou jurídica que adquire a mercadoria ou contrata o serviço para uso próprio, não para revenda.

O Supremo Tribunal Federal decidiu que essa nova versão do tributo [não poderia ser implementada sem a edição de uma lei regulamentadora](#),

a qual somente foi publicada com a [Lei Complementar 190/2022](#).

Já para o Difal original, o STF entendeu que a controvérsia seria infraconstitucional: ela dependeria da interpretação de lei complementar ([Lei Kandir](#)), função reservada ao Superior Tribunal de Justiça.

Por unanimidade de votos, o STJ resolveu essa questão de forma favorável à Fazenda Pública, autorizando a cobrança, conforme posição do relator, ministro Afrânio Vilela.

Difal na Lei Kandir

Segundo o magistrado, a [Lei Kandir](#) sempre teve densidade normativa suficiente para permitir a cobrança do Difal: define contribuinte, fato gerador, base de cálculo, local de operação e responsabilidade por substituição tributária.

Assim, a [Lei Complementar 190/2022](#) ajustou a disciplina para algumas operações, mas não criou condições para a cobrança do diferencial nas hipóteses de consumidor final contribuinte antes de sua vigência.

“As mudanças posteriores vieram apenas para adequar a nova realidade das operações com não contribuintes ou para aperfeiçoar o texto legal, não como fundamento autoral”, concluiu o ministro Afrânio Vilela.

Tese aprovada:

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

Repercussão



Para o advogado tributarista **Leonardo Aguirra**, sócio do Andrade Maia, a decisão do STJ é equivocada porque a única previsão existente na Lei Kandir era uma regra relacionada à responsabilidade tributária.

“Uma regra de responsabilidade pressupõe a existência prévia da própria obrigação tributária, com definição dos critérios necessários para sua apuração. Esses elementos simplesmente não estavam previstos na legislação antes de 2022.”

Em sua avaliação, será necessário analisar como a tese irá conviver com os entendimentos do STF e quais serão seus efeitos temporais. “O cenário ainda gera insegurança jurídica e, provavelmente, dará origem a novos contenciosos tributários.”

Leonardo Roesler, advogado tributarista e sócio do RCA Advogados, aponta que a posição do STJ fortalece a arrecadação estadual e reduz um passivo relevante que vinha sendo discutido em diversos tribunais do país.

Já para os contribuintes, embora o resultado seja desfavorável, contribui para reduzir incertezas que impactavam o planejamento tributário das empresas.

“O principal efeito prático será o enfraquecimento das discussões judiciais sobre a ilegalidade da cobrança do Difal para esse período específico, consolidando um cenário de maior estabilidade arrecadatória para os estados e de necessidade de adaptação estratégica por parte das empresas que ainda sustentavam essa controvérsia em seus planejamentos tributários.”

Natália Mara Rodrigues de Sousa Vinhal, coordenadora na área tributária do Rolim Goulart Cardoso Advogados, avisa que a decisão não encerra todas as discussões relacionadas ao tema.

Um exemplo é da legalidade da majoração da base de cálculo do Difal decorrente da adoção da chamada sistemática da “base dupla” por diversos estados após a EC 87/2015, por vezes por meio de decretos, portarias e outros atos infralegais.

“Trata-se de controvérsia distinta daquela examinada pelo STJ e que parte da premissa de que a LC 87/1996, em sua redação então vigente, não autorizava a exigência do Difal sobre base de cálculo diversa do próprio valor da operação, situação que somente veio a ser disciplinada pela LC 190/2022. Não por acaso, essa tese já vem encontrando acolhida em diversos julgados pelo país.”

REsp 2.133.933

REsp 2.025.997

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2026-jun-11/lei-kandir-ja-permitia-difal-sobre-consumidor-final-contribuinte-antes-de-2022-3/>