



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2154393 - DF(2024/0238140-2)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : KALUNGA SA
ADVOGADOS : JULIO CESAR GOULART LANES - DF029745
CARLOS BASTIDE HORBACH - DF019058
CAROLINA CARDOSO GUIMARÃES LISBOA - DF024511
RECORRIDO : DISTRITO FEDERAL
PROCURADOR : MARCOS DE ARAUJO CAVALCANTI - DF028560

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL). OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. EXAME. INVIABILIDADE. ATO INFRALEGAL. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. PORTAL DO DIFAL. DISPONIBILIZAÇÃO. DISPOSITIVOS DA LEI COMPLEMENTAR N. 190/2022. EFICÁCIA. COBRANÇA DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE.

1. A alegação de que o art. 927, I e III, do CPC teria sido violado porque o Tribunal de origem não observou a ADI 5.469/DF e o Tema 1.093 do STF não transmuta a natureza constitucional da controvérsia em infraconstitucional, sendo inviável o exame do tema pelo STJ.

2. O recurso especial não é via adequada para a análise de suposta violação do Convênio CONFAZ n. 235/2021 e do art. 4º, §3º, I, do Ato COTEPE/ICMS n. 14/2022, por não estarem tais atos normativos compreendidos na expressão “lei federal”, constante da alínea “a”, III, do art. 105 da Constituição Federal. Precedentes.

3. De acordo com as premissas fáticas estabelecidas pelas instâncias de origem, o “Portal do DIFAL” encontra-se disponibilizado e acessível aos contribuintes, embora incompleto.

4. O art. 24-A, §4º, da Lei Kandir, introduzido pela Lei Complementar n. 190/2022, ao dispor que o art. 4º, §2º, II, o art. 11, V, “b”, e o art. 12, XVI, da Lei Complementar n. 87/1996, também inseridos pela Lei Complementar n. 190/2022, “somente produzirão efeito no primeiro dia útil do terceiro mês subsequente

ao da disponibilização do portal de que trata o *caput* deste artigo”, contém norma de restrição provisória à plena eficácia de dispositivos da lei complementar veiculadora de normas gerais, quais sejam aqueles que, no exercício de delegação constitucional, definem o contribuinte, o local da operação e o momento da ocorrência do fato gerador.

5. Em razão de sua natureza restritiva, o art. 24-A, §4º, da Lei Kandir, deve ser interpretado estritamente. Isso significa que, uma vez disponibilizado o “Portal do DIFAL” (o que ocorreu em 30 de dezembro de 2021, segundo as informações fornecidas pelo acórdão recorrido), tem-se por inaugurado o prazo de adaptação do contribuinte nele previsto (até o terceiro mês subsequente à disponibilização).

6. Os parágrafos 2º e 3º do art. 24-A, da Lei Kandir, estabelecem obrigação de natureza administrativa aos Estados e ao Distrito Federal. As eventuais inconsistências ou a insuficiência na prestação do serviço público instituído pelo legislador complementar de construção de ambiente tecnológico específico para o recolhimento do DIFAL não possui o efeito de desonerar o contribuinte das obrigações tributárias, principais e acessórias, relativas ao tributo.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina (Presidente) e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 12 de maio de 2026.

Ministro GURGEL DE FARIA
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2154393 - DF(2024/0238140-2)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : KALUNGA SA
ADVOGADOS : JULIO CESAR GOULART LANES - DF029745
CARLOS BASTIDE HORBACH - DF019058
CAROLINA CARDOSO GUIMARÃES LISBOA - DF024511
RECORRIDO : DISTRITO FEDERAL
PROCURADOR : MARCOS DE ARAUJO CAVALCANTI - DF028560

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL). OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. EXAME. INVIABILIDADE. ATO INFRALEGAL. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. PORTAL DO DIFAL. DISPONIBILIZAÇÃO. DISPOSITIVOS DA LEI COMPLEMENTAR N. 190/2022. EFICÁCIA. COBRANÇA DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE.

1. A alegação de que o art. 927, I e III, do CPC teria sido violado porque o Tribunal de origem não observou a ADI 5.469/DF e o Tema 1.093 do STF não transmuda a natureza constitucional da controvérsia em infraconstitucional, sendo inviável o exame do tema pelo STJ.

2. O recurso especial não é via adequada para a análise de suposta violação do Convênio CONFAZ n. 235/2021 e do art. 4º, §3º, I, do Ato COTEPE/ICMS n. 14/2022, por não estarem tais atos normativos compreendidos na expressão “lei federal”, constante da alínea “a”, III, do art. 105 da Constituição Federal. Precedentes.

3. De acordo com as premissas fáticas estabelecidas pelas instâncias de origem, o “Portal do DIFAL” encontra-se disponibilizado e acessível aos contribuintes, embora incompleto.

4. O art. 24-A, §4º, da Lei Kandir, introduzido pela Lei Complementar n. 190/2022, ao dispor que o art. 4º, §2º, II, o art. 11, V, “b”, e o art. 12, XVI, da Lei Complementar n. 87/1996, também inseridos pela Lei Complementar n. 190/2022, “somente produzirão efeito no primeiro dia útil do terceiro mês subsequente

ao da disponibilização do portal de que trata o *caput* deste artigo”, contém norma de restrição provisória à plena eficácia de dispositivos da lei complementar veiculadora de normas gerais, quais sejam aqueles que, no exercício de delegação constitucional, definem o contribuinte, o local da operação e o momento da ocorrência do fato gerador.

5. Em razão de sua natureza restritiva, o art. 24-A, §4º, da Lei Kandir, deve ser interpretado estritamente. Isso significa que, uma vez disponibilizado o “Portal do DIFAL” (o que ocorreu em 30 de dezembro de 2021, segundo as informações fornecidas pelo acórdão recorrido), tem-se por inaugurado o prazo de adaptação do contribuinte nele previsto (até o terceiro mês subsequente à disponibilização).

6. Os parágrafos 2º e 3º do art. 24-A, da Lei Kandir, estabelecem obrigação de natureza administrativa aos Estados e ao Distrito Federal. As eventuais inconsistências ou a insuficiência na prestação do serviço público instituído pelo legislador complementar de construção de ambiente tecnológico específico para o recolhimento do DIFAL não possui o efeito de desonerar o contribuinte das obrigações tributárias, principais e acessórias, relativas ao tributo.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por KALUNGA COMÉRCIO E INDÚSTRIA GRÁFICA LTDA. em que se pleiteia a reforma do acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal assim ementado (e-STJ fls. 439-440):

APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL – DIFAL/ICMS. LEI COMPLEMENTAR ESPECÍFICA. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.469 E RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.287.019. LEI DISTRITAL SEM EFEITOS ATÉ A EDIÇÃO DE LEI GERAL. LEI COMPLEMENTAR 190/2022. NECESSIDADE DE IMPLEMENTAÇÃO DE PORTAL. NÃO DEMONSTRADA. OBRIGAÇÃO DECORRENTE DA VERIFICAÇÃO DE FATO GERADOR. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA.

1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469 e do Recurso Extraordinário 1.287.019,

reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual - ICMS, prevista na legislação estadual e no convênio 93/15, por invasão de campo próprio de Lei Complementar Federal. Os efeitos do julgado foram devidamente modulados, a fim de preservar o equilíbrio financeiro estatal, além de preservar a Segurança Jurídica.

2. Quanto às Leis Estaduais e Distritais já editadas, o Supremo Tribunal Federal declarou que “São válidas as leis estaduais ou distritais editadas após a EC 87/2015, que preveem a cobrança do DIFAL nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto. No entanto, não produzem efeitos enquanto não editada lei complementar dispondo sobre o assunto” (STF. Plenário. RE 1287019/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, redator do acórdão Min. Dias Toffoli, julgado em 24/2/2021 (Repercussão Geral – Tema 1093)

3. No âmbito do Distrito Federal, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, é disciplinado pela Lei Distrital n. 1.254/1996. A norma foi alterada pela Lei Distrital n. 5.546/2015, para dispor sobre o Diferencial de Alíquota. 3.1 Com a promulgação da Lei Complementar 192/2022, não há que se falar em ausência de fundamentação legal para a cobrança de DIFAL no Distrito Federal.

4. O artigo 24-A da Lei Complementar 192/2022 trata sobre a implementação, pelo Distrito Federal e pelos Estados, de um portal próprio, onde seriam reunidas as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias. O Portal Nacional da DIFAL foi instituído em 30 de dezembro de 2021 pelo Convênio ICMS nº 235, de 27 de dezembro de 2021 e já se encontra instituído no sítio eletrônico: <https://dfe.portal.svrs.rs.gov.br/Difal/>, de modo que cumprido o requisito legal. 5. Recurso conhecido e não provido. Sentença mantida.

Opostos embargos de declaração na origem, foram rejeitados, conforme ementa que abaixo se transcreve (e-STJ fl. 481):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PROCESSO CIVIL. DIFAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. REEXAME DO JULGADO. PREQUESTIONAMENTO. EMBARGOS CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS.

1. Os Embargos de Declaração têm fundamentação vinculada e se prestam a sanar obscuridade, omissão ou contradição existentes na decisão embargada, além de corrigir eventual erro material.

2. Quando a matéria posta em julgamento foi enfrentada e debatida por completo, levando em consideração todas as alegações expostas pela embargante, fica subentendido o anseio da parte em obter o reexame do julgado, incabível por ocasião dos Declaratórios.

3. Em relação ao prequestionamento dos dispositivos apontados pela embargante, o Código de Processo Civil consagrou o antigo posicionamento

firmado pelo Supremo Tribunal Federal, segundo o qual é suficiente a mera oposição de Embargos de Declaração para se considerar prequestionada a matéria sobre a qual se pretenda interpor Recurso Especial ou Extraordinário, mesmo se ausente a sanção do vício.

4. Recurso conhecido e não provido.

No especial, interposto com fundamento no art. 105, III, “a”, CF/88, a parte alega violação do art. 927, I e III, do CPC, do art. 24-A, §§ 2º, 3º e 4º, da Lei Kandir, inseridos pela Lei Complementar n. 190/2022, bem como da Cláusula Quinta do Convênio CONFAZ n. 235/2021 c/c art. 4º, §3º, I, do Ato COTEPE/ICMS n. 14/2022.

Sustenta que, segundo o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal em decisões proferidas no tema 1.093 da repercussão geral e nas ADIs 7.066, 7.070 e 7.078, o art. 24-A da Lei Kandir “impõe a criação de um Portal que contenha todas as informações necessárias e permita o cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias” (e-STJ fl. 501).

Defende que a própria Lei Complementar n. 190/2022 tratou de prever a inexigibilidade da exação como consequência da não disponibilização do “Portal do DIFAL”, com todas as ferramentas e facilidades para os contribuintes (e-STJ fl. 503).

Afirma que a insuficiência do Portal é atestada no próprio *site*, que publicou resposta a “dúvida frequente” com as informações de que o sistema “demonstra as notas fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte para a unidade federada de destino beneficiária nas quais houve destaque do ICMS devido pela DIFAL, nos campos vICMSUFDest (Valor ICMS Interestadual UF Destino) e vFCPUFDest (Valor do ICMS FCP)” e que “a partir da visualização dos valores destacados nestes campos, o contribuinte pode emitir as guias de recolhimento correspondentes. O sistema permite neste momento apenas o recolhimento por operação, ou seja, a cada NF-e emitida, não havendo ainda possibilidade de agrupamento de operações para emissão de apenas uma guia de recolhimento” (e-STJ fl. 504).

Aduz que, ao se concluir pela desnecessidade de edição de nova lei distrital após a edição da Lei Complementar n. 190/2022, “foi mantido o problema identificado no julgamento do Tema 1.093 pelo Supremo Tribunal Federal, qual seja: a existência de uma lei local exigindo o DIFAL ao arrepio de norma complementar federal regulamentando a matéria, ofendendo, assim, claramente o art. 927, inc. I e III do CPC” (e-STJ fl. 508).

Contrarrazões às fls. e-STJ 762-773.

Decisão de admissibilidade do apelo nobre às fls. e-STJ 777-779.

É o relatório.

VOTO

A recorrente alega violação do art. 927, I e III, do CPC, porquanto o acórdão de origem teria contrariado o que decidido no Tema 1.093/STF e na ADI 5.469/DF, ao reconhecer a eficácia da lei distrital editada anteriormente à Lei Complementar n. 190/2022, que estabeleceu as normas gerais para a cobrança do DIFAL/ICMS nas operações para consumidores finais não contribuintes do imposto.

Todavia, a verificação da observância de precedentes do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional não constitui questão infraconstitucional passível de exame em sede de recurso especial. Compete ao STF, e não ao STJ, aferir se determinado acórdão contrariou tese firmada em repercussão geral ou em controle concentrado de constitucionalidade.

A alegação de que o art. 927, I e III, do CPC teria sido violado porque o Tribunal de origem não observou a ADI 5.469/DF e o Tema 1.093 do STF não transmuda a natureza constitucional da controvérsia em infraconstitucional.

A rigor, a pretensão da parte consiste em que esta Corte revise a aplicação de teses de repercussão geral e de controle concentrado firmadas pelo Supremo Tribunal Federal, tarefa que escapa à competência do Superior Tribunal de Justiça.

Nesse sentido, confira-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DIFAL-ICMS E FECP. TEMA 1.093 DA REPERCUSSÃO GERAL. NÃO CABE AO STJ EMITIR JUÍZO A RESPEITO DOS LIMITES DO QUE FOI JULGADO NO PRECEDENTE EM REPERCUSSÃO GERAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PARA AFERIR SE A CORTE A QUO APLICOU CORRETAMENTE A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAQUELE JULGADO. PRECEDENTES. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF. VIOLAÇÃO DO ART. 927, I E III, DO CPC. SÚMULA N. 211/STJ. FECP. SÚMULAS N. 280 E 284 DO STF. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.

1. A controvérsia restou examinada sob a ótica de fundamentos constitucionais, de forma que é inviável a análise da matéria em sede de especial sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.
2. Não é possível, em sede de recurso especial, aferir se houve a correta aplicação, pelo tribunal de origem, do entendimento firmado pelo STF no Tema 1.093 da repercussão geral. A Corte de Origem apenas aplicou o

precedente ao caso concreto, interpretando-o consoante a sua compreensão dos parâmetros constitucionais eleitos pelo Supremo Tribunal Federal. À toda evidência, a Corte de Origem pode fazê-lo, já que não tem impedimento algum para exame de matéria constitucional. Já este Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial, segue lógica outra: não cabe a esta Corte, nem mesmo a pretexto de ofensa ao art. 927 do CPC, emitir juízo a respeito dos limites do que foi julgado no precedente em repercussão geral do Supremo Tribunal Federal, colocando novas balizas em tema de ordem Constitucional. A propósito: AgInt no AREsp 1.528.999/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 5.9.2019, DJe 16.9 .2019; AgInt no AREsp 1.643.657/SC , Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 18/12/2020; AgInt nos EDcl no AREsp 1.972.416/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 06/06/2022.

3. No que diz respeito ao Fundo de Combate à Pobreza (FECF), a parte deixou de indicar dispositivo apto a amparar a pretensão recursal no ponto, razão pela qual incide o óbice da Súmula n. 284/STF. Ainda que assim não fosse, a questão do FECF foi examinada na origem à luz do art. 13-A da Lei Estadual n. 8.820/89 (e-STJ fl. 292), de forma que o conhecimento da matéria também esbarra na Súmula n. 280/STF.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp 2.443.233/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 17/5/2024).

Da mesma forma, a alegação de que houve violação da Cláusula Quinta do Convênio CONFAZ n. 235/2021 c/c art. 4º, §3º, I, do Ato COTEPE/ICMS n. 14/2022, não comporta conhecimento, em decorrência da firme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça segundo a qual “o recurso especial não é a via adequada para análise de ofensa a resoluções, portarias, instruções normativas ou decretos regulamentares, por não estarem tais atos normativos compreendidos na expressão ‘lei federal’, constante da alínea ‘a’, III, do art. 105 da Constituição Federal” (AgInt no REsp 2.081.972/AL , de minha relatoria, Primeira Turma, julgado em 13/05/2024, DJe de 15/5/2024) .

No que atine à alegação de inobservância dos §§ 2º, 3º e 4º do art. 24 -A da Lei Kandir, tenho que a controvérsia em torno do sentido e do alcance da interpretação a ser conferida à legislação federal se encontra suficientemente delimitada. Diante disso, avanço para o exame de mérito e adianto que o recurso especial deve ser desprovido pelas razões que passo a expor.

A Emenda à Constituição n. 87/2015 alterou o art. 155, §2º, VII, da CF/88, passando a prever, também nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, a sistemática de fracionamento do imposto devido entre a UF de origem da operação (sujeito ativo da relação jurídico-tributária quanto à parcela

referente à alíquota interestadual) e a UF de destino (sujeito ativo da relação jurídico-tributária quanto à parcela relativa à diferença entre a respectiva alíquota interna e a alíquota interestadual – DIFAL).

Com a edição da EC n. 87/2015, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio ICMS n. 93/2015, dispondo sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra UF.

Além disso, as Unidades da Federação promoveram alterações em suas respectivas legislações locais com o propósito de adaptá-las ao novo tratamento constitucional da matéria.

Em fevereiro de 2021, o Supremo Tribunal Federal apreciou o tema n. 1.093 da repercussão geral e a ADI n. 5.469/DF, fixando 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.”

Na mesma ocasião, o STF “modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para 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 produzirá 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 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF”(RE n. 1.287.019/DF, relator ministro Marco Aurélio, redator do acórdão ministro Dias Toffoli, julgado em 24/2/2021, DJe de 24/5/2021).

Diante do que decidido pela Suprema Corte, foi editada a Lei Complementar n. 190/2022, a qual promoveu alterações na Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir), estabelecendo as normas gerais para a cobrança do DIFAL/ICMS.

Um dos dispositivos introduzidos pela referida lei complementar é o art. 24 -A, objeto da controvérsia ora examinada, o qual transcrevo a seguir:

Art. 24-A. Os Estados e o Distrito Federal divulgarão, em portal próprio, as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, nas operações e prestações interestaduais, conforme o tipo.

§ 1º O portal de que trata o caput deste artigo deverá conter, inclusive:

- I - a legislação aplicável à operação ou prestação específica, incluídas soluções de consulta e decisões em processo administrativo fiscal de caráter vinculante;
- II - as alíquotas interestadual e interna aplicáveis à operação ou prestação;
- III - as informações sobre benefícios fiscais ou financeiros e regimes especiais que possam alterar o valor a ser recolhido do imposto; e
- IV - as obrigações acessórias a serem cumpridas em razão da operação ou prestação realizada.

§ 2º O portal referido no caput deste artigo conterá ferramenta que permita a apuração centralizada do imposto pelo contribuinte definido no inciso II do § 2º do art. 4º desta Lei Complementar, e a emissão das guias de recolhimento, para cada ente da Federação, da diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual da operação.

§ 3º Para o cumprimento da obrigação principal e da acessória disposta no § 2º deste artigo, os Estados e o Distrito Federal definirão em conjunto os critérios técnicos necessários para a integração e a unificação dos portais das respectivas secretarias de fazenda dos Estados e do Distrito Federal.

§ 4º Para a adaptação tecnológica do contribuinte, o inciso II do § 2º do art. 4º, a alínea “b” do inciso V do caput do art. 11 e o inciso XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar somente produzirão efeito no primeiro dia útil do terceiro mês subsequente ao da disponibilização do portal de que trata o caput deste artigo.

§ 5º A apuração e o recolhimento do imposto devido nas operações e prestações interestaduais de que trata a alínea “b” do inciso V do caput do art. 11 desta Lei Complementar observarão o definido em convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e, naquilo que não lhe for contrário, nas respectivas legislações tributárias estaduais.

Pois bem.

Examinando a Lei Complementar n. 190/2022, observo que o legislador passou a prever, de forma específica, na Lei Kandir, para as operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte (hipótese dos autos), as normas gerais para a cobrança do DIFAL, estabelecendo, entre outros aspectos, quem é o contribuinte (art. 4º, §2º, II), qual o local da operação (art. 11, V, “b”), em que momento se considera ocorrido o fato gerador (art. 12, XVI) e qual a base de cálculo do imposto (art. 13, X).

Como se verifica do *caput* do art. 24-A da Lei Kandir, introduzido pela Lei Complementar n. 190/2022, além das normas gerais relacionadas aos aspectos da regra-matriz de incidência tributária, o legislador atribuiu aos Estados e ao Distrito Federal a obrigação de criar uma ferramenta tecnológica voltada à divulgação das informações necessárias ao pagamento do DIFAL.

O §1º do art. 24-A da Lei Kandir, em seus incisos, prevê um conteúdo mínimo quanto aos dados a serem oferecidos no Portal: legislação aplicável, soluções de consulta, alíquotas, obrigações acessórias e eventuais benefícios fiscais. Já o §2º estabelece que o Portal conterá “ferramenta que permita a apuração centralizada do imposto pelo contribuinte” e “a emissão de guias de recolhimento”.

A opção do legislador complementar encerra, a meu ver, duas legítimas preocupações: de um lado, a simplificação tributária e a segurança jurídica, mediante a facilitação do cumprimento das obrigações pelo contribuinte e da diminuição dos seus custos de conformidade; de outro lado, a eficiência arrecadatória decorrente do aprimoramento tecnológico para a gestão das informações fiscais e para o recebimento do imposto.

Trata-se, assim, de legislação alinhada ao que James Alm e Benno Torgler identificam como *paradigma do serviço* na relação entre fisco e contribuinte, segundo o qual se busca fortalecer o papel da administração como facilitadora e provedora de serviços públicos na área do *compliance* tributário (ALM, James; TORGLER, Benno. Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality. *Journal of Business Ethics*, v. 101, p. 635-651, 2011.).

Essa percepção fica ainda mais evidente ao se verificar a *mens legislatoris* por meio do exame do processo legislativo que ensejou a Lei Complementar n. 190/2022, sendo relevante citar o seguinte trecho do Parecer de Plenário pelas Comissões de Finanças e Tributação e de Constituição e Justiça e Cidadania da Câmara dos Deputados junto ao PLP n. 32, de 2021:

Por fim, considerando que, da exigência do DIFAL, decorre a sujeição passiva dos contribuintes em relação a diversas unidades federadas, incluímos no projeto um dispositivo que estabelece bases gerais para tornar mais transparente a relação dos fiscos estaduais com os contribuintes.

É definido no texto que a apuração do ICMS devido nas operações interestaduais destinadas a não contribuinte será realizada de forma centralizada, bem como que Estados e o Distrito Federal fornecerão, em portal próprio, as informações e soluções tecnológicas necessárias para o cumprimento pelo contribuinte das obrigações tributárias principais e acessórias decorrentes dessas operações. Sem dúvida, a centralização da apuração do imposto devido a todos os entes federados em um só ambiente facilita, sensivelmente, o cumprimento dessas obrigações pelo sujeito passivo.

Com efeito, a partir de estudos da eficiência arrecadatória das administrações tributárias, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) traçou quatro princípios estratégicos necessários ao tratamento adequado de débitos fiscais: (i) “engagement with taxpayers before the due date”; (ii) “maximising collection after the due date but before the use of

enforcement powers”; (iii) “effective and timely use of enforcement powers”; e (iv) “realistic debt recovery”.

Conforme observado pela OCDE, a parcela mais significativa da arrecadação é espontânea, sendo o lançamento e a cobrança forçada custosos e ineficientes.

Por essas razões, visando ao ganho arrecadatário, a administração tributária deve facilitar e simplificar a apuração e o pagamento de tributos, bem como a autorregularização espontânea do sujeito passivo.

Portanto, a forma mais eficiente de arrecadar o ICMS é maximizar e aperfeiçoar a relação com o contribuinte anterior ao vencimento da obrigação e à fiscalização, especialmente por meio da disponibilização de facilidades tecnológicas voltadas a simplificar a apuração do imposto.
(Grifos acrescentados).

Traçado esse cenário, colho do voto condutor do acórdão de origem a fundamentação referente à controvérsia ora enfrentada (e-STJ fls. 443-445):

Melhor sorte não assiste à recorrente quanto à necessidade de implementação de um portal unificado, para só então ser realizada a cobrança do tributo.

O artigo 24-A da referida Lei Complementar trata sobre a implementação, pelo Distrito Federal e pelos Estados, de um portal próprio, onde seriam reunidas as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias:

[...]

O Portal Nacional da DIFAL foi instituído em 30 de dezembro de 2021 pelo Convênio ICMS nº 235, de 27 de dezembro de 2021 e já se encontra instituído no sítio eletrônico: <https://dfe-portal.svrs.rs.gov.br/Difal/>, de modo que cumprido o requisito legal.

Importa, então, salientar que já existe uma ferramenta eletrônica, instituída em 2021, com vistas a cumprir o disposto no artigo 24-A da Lei Complementar 192/2022.

Muito embora sua implementação ainda não tenha ocorrido de maneira completa, tal fato não influi no lançamento do tributo e na obrigação de recolhimento.

A ferramenta prevista na lei permitirá a concentração das informações, com vistas a conferir maior transparência ao sistema.

De todo modo, a obrigação tributária nasce da verificação do fato gerador, com a consequente imputação normativa. Nesse momento, se origina a relação jurídica entre o contribuinte e o fisco, independentemente de qual é a ferramenta a ser utilizada para o recolhimento das guias.

Trata-se de mero instrumento para a concretização da relação legal. Inviável, nesse contexto, alegar que a implementação incompleta do portal implica em inexistência da obrigação tributária.

Demais, como muito bem salientado pelo Magistrado de Origem (ID 48589987):

“Outrossim, não há nenhum indício de que o portal disponibilizado pelo DF está a impedir a apuração centralizada do DIFAL. As informações dão conta de que o portal está disponível. Se houver inconsistência técnica ou

inobservância de preceitos legais em relação ao portal, caberá a sanção administrativa pertinente, mas tal fato, a princípio, não constitui óbice para apuração e recolhimento do DIFAL”.

De acordo com as premissas fáticas estabelecidas na instâncias originárias, o Portal do DIFAL encontra-se disponibilizado e acessível aos contribuintes, embora incompleto.

Segundo afirma a própria recorrente (e-STJ fl. 504), embora não realize o agrupamento das operações para um *único* cálculo e para a emissão de uma *única* guia de recolhimento, o Portal “demonstra as notas fiscais eletrônicas emitidas pelo contribuinte para a unidade federada de destino beneficiária nas quais houve destaque do ICMS devido pela DIFAL, nos campos vICMSUFDest (Valor ICMS Interestadual UF Destino) e vFCPUFDest (Valor do ICMS FCP), permitindo ao contribuinte emitir as guias de recolhimento correspondentes”.

Sendo esse o contexto, entendo que a interpretação do art. 24-A não permite que se chegue à conclusão sustentada pela recorrente de que, por força do §4º do dispositivo, enquanto não implementadas todas as funcionalidades do Portal mencionadas nos §§ 2º e 3º não seria possível a exigência do DIFAL nas operações interestaduais para consumidores finais não contribuintes.

O art. 24-A, §4º, da Lei Kandir, para “permitir a adaptação tecnológica do contribuinte”, contém norma de restrição provisória à plena eficácia de dispositivos da lei complementar veiculadora de normas gerais que, no exercício de delegação constitucional, definem o contribuinte, o local da operação e o momento da ocorrência do fato gerador. O legislador previu que o art. 4º, §2º, II, o art. 11, V, “b”, e o art. 12, XVI, da Lei Complementar n. 87/1996, introduzidos pela Lei Complementar n. 190/2022, “somente produzirão efeito no primeiro dia útil do terceiro mês subsequente ao da disponibilização do portal de que trata o *caput* deste artigo”.

Ocorre que o 24-A, §4º, da Lei Kandir, ao veicular norma restritiva da plena eficácia da própria Lei Complementar n. 190/2022, deve ser interpretado de forma *estrita*. Isso significa que, uma vez disponibilizado o Portal do DIFAL (o que ocorreu em 30.12.2021, de acordo com o TJDF), com “informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias”, como previsto no *caput* do art. 24-A da Lei Complementar n. 87/1996, inaugurou-se o prazo de adaptação do contribuinte (até o terceiro mês subsequente à disponibilização).

Não se desconhece que o art. 24-A, §2º, da Lei Kandir, prevê que o Portal do DIFAL “conterá ferramenta que permita a apuração centralizada do imposto” e “a emissão das guias de recolhimento”, e que o §3º do mesmo artigo dispõe que os

estados e o Distrito Federal “definirão em conjunto os critérios técnicos necessários para a integração e a unificação dos portais das respectivas secretarias de fazenda” para possibilitar a apuração e o pagamento centralizado do imposto.

Contudo, como bem observado no trecho da sentença mencionado no voto condutor do acórdão (e-STJ fl. 445), os dispositivos estabelecem obrigação de natureza administrativa. As eventuais inconsistências ou a insuficiência na prestação do serviço público instituído pelo legislador complementar de construção de ambiente tecnológico específico para o recolhimento do DIFAL não possui o efeito de desonerar o contribuinte das obrigações tributárias, principais e acessórias, relativas ao tributo.

Com efeito, quando presentes a norma constitucional de competência tributária, a lei complementar veiculadora de normas gerais e a lei instituidora da exação editada pelo ente público competente, prevendo os aspectos da regra-matriz de incidência tributária, torna-se possível, em tese, a exigência do tributo diante da ocorrência do fato tributável, desde que não observadas as hipóteses de suspensão, de extinção e de exclusão do crédito previstas no Código Tributário Nacional, as quais, inclusive, devem ser objeto de interpretação estrita, por força do art. 111 do CTN.

Ante o exposto, CONHEÇO EM PARTE do recurso especial e, nessa extensão, NEGOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2024/0238140-2

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.154.393 / DF

Números Origem: 07011314020238070018 7011314020238070018

PAUTA: 12/05/2026

JULGADO: 12/05/2026

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro SÉRGIO KUKINA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ALEXANDRE CAMANHO DE ASSIS

Secretária

Bela. ANDREA GONÇALVES FUJICHIMA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : KALUNGA SA
ADVOGADO : CARLOS BASTIDE HORBACH - DF019058
ADVOGADOS : CAROLINA CARDOSO GUIMARÃES LISBOA - DF024511
JULIO CESAR GOULART LANES - DF029745
RECORRIDO : DISTRITO FEDERAL
PROCURADOR : MARCOS DE ARAUJO CAVALCANTI - DF028560

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

CERTIDÃO

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

A PRIMEIRA TURMA, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina (Presidente) e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.