

## Voto

**O Senhor Ministro Luís Roberto Barroso (relator):**

1. A pretensão não merece ser acolhida. A ação é dirigida contra o § 7º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996, na redação dada pela Lei Complementar nº 190/2022, que busca disciplinar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. O requerente argumenta, em síntese, que o dispositivo atacado viola o art. 155, II e § 2º, VII, da CF/1988.

2. Uma das teses suscitadas pela parte requerente é a de que o § 7º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996, ao afirmar que o diferencial de alíquotas (DIFAL) é devido ao Estado onde ocorrer a entrada física da mercadoria, teria promovido uma dissociação entre a circulação jurídica dos bens ou serviços, e a sua circulação física, estabelecendo que somente a circulação física seria levada em consideração nas operações interestaduais, o que, no entender do requerente, terminaria por distorcer o critério material do ICMS, que somente surge com a circulação jurídica. Razão não lhe assiste.

3. Diferentemente do alegado na inicial, o § 7º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996, incluído pela Lei Complementar nº 190/2022, em nada altera o fato gerador do ICMS tal como previsto pelo art. 155, II, da CF/1988. É importante ressaltar que o art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996 versa sobre o aspecto espacial do ICMS, na medida em que estipula diferentes critérios para a definição do local da operação ou da prestação, para efeito de cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo recolhimento. Por outro lado, o art. 155, II, da CF/1988, indica o elemento material da obrigação tributária. Trata-se, portanto, de normas que dispõem sobre aspectos distintos da relação jurídico-tributária.

4. Dessa forma, a alegação de que o dispositivo de lei impugnado teria promovido a dissociação entre a circulação jurídica e a circulação física, a ponto de modificar o critério material do ICMS previsto na Constituição, não se sustenta. Vale frisar, a circulação jurídica das mercadorias – caracterizada pela transmissão da propriedade – continua sendo o critério material da hipótese de incidência do ICMS, apto a fazer nascer a relação

jurídico-tributária. Ademais, a circulação jurídica constitui pressuposto necessário para a aplicação do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996, inclusive do seu § 7º. Logo, ao fixar como sujeito ativo do DIFAL o Estado em que ocorrer a entrada física da mercadoria ou o fim da prestação do serviço, quando outro for o Estado de domicílio fiscal do adquirente ou tomador, o legislador infraconstitucional buscou apenas melhor distribuir o produto da arrecadação do ICMS, de modo a atenuar o conflito entre Estados produtores e consumidores, contribuindo para o equilíbrio federativo. Inexiste, portanto, qualquer alteração na hipótese de incidência do imposto, que permanece dentro dos contornos traçados pelo art. 155, II, da CF/1988.

5. O requerente também pretende seja declarada a inconstitucionalidade do dispositivo impugnado em razão de suposta violação ao art. 155, § 2º, VII, da CF/1988, porquanto entende que a expressão “localização do destinatário” admitiria somente a exegese de que o imposto seria devido ao Estado onde situado o estabelecimento “destinatário jurídico” dos bens. A articulação formulada não encontra fundamento.

6. O art. 155, § 2º, VII, da CF/1988, estabelece que, “nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final”, o diferencial de alíquotas (DIFAL) “cabará ao Estado de localização do destinatário”. A análise do mencionado dispositivo da Constituição leva à interpretação de que o diferencial de alíquotas nas operações interestaduais cabará ao Estado **onde estiver localizado o consumidor final**, ou seja, o Estado em que efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou bem ou o fim da prestação do serviço, tal como previsto na redação do art. 11, § 7º, da Lei Complementar nº 87/1996, dispositivo ora impugnado.

7. O cerne de tal interpretação passa por uma breve análise da inovação introduzida pela Emenda Constitucional nº 87/2015, com o objetivo de assimilar o objetivo pretendido pelo legislador constituinte derivado. Antes dessa emenda, a sistemática de distribuição de receitas do ICMS era mais favorável aos Estados produtores, não obstante tenham sido criadas regras para garantir que, nas operações interestaduais realizadas entre contribuintes, parte da arrecadação iria para o Estado onde ocorresse o consumo. Com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015, houve a preocupação de garantir também aos Estados consumidores parte da arrecadação proveniente das operações destinadas a não contribuintes. Para atingir essa finalidade, a emenda procurou conciliar os interesses dos

Estados produtores e dos consumidores, viabilizando um desenvolvimento mais homogêneo por meio de uma melhor distribuição das receitas tributárias, o que gerou um incremento na arrecadação dos Estados menos desenvolvidos, prestigiando o equilíbrio federativo e contribuindo para a redução das desigualdades regionais.

8. Diante desse cenário e consoante destacado na manifestação da Advocacia-Geral da União, o critério estabelecido pelo § 7º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996, na redação dada pela Lei Complementar nº 190/2022, encontra-se em conformidade com o objetivo pretendido pelo legislador constituinte ao editar a Emenda Constitucional nº 87/2015. Isso porque, quando fixa como sujeito ativo do diferencial de alíquotas do ICMS (DIFAL-ICMS) o Estado em que efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou o fim da prestação do serviço, quando outro for o domicílio fiscal do adquirente ou tomador, o legislador infraconstitucional buscou assegurar o equilíbrio na arrecadação tributária do ICMS pelas unidades federadas. Isto é, garantiu-se receita tanto para os Estados produtores quanto para os entes de destino das mercadorias ou serviços.

9. A alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 87/2015, portanto, objetivou tornar mais equânime a repartição de receitas, de sorte a beneficiar todos os Estados. Nesse contexto, impõe-se seja afastada a exegese defendida pelo requerente, a qual tem o condão de concentrar a arrecadação tributária nos Estados que abrigam grande parcela de adquirentes de produtos, que serão depois entregues em outras unidades da federação.

10. Por fim, ressalto que os precedentes invocados pelo requerente não são aplicáveis ao caso em exame, porquanto invocam como parâmetro de controle o art. 155, § 2º, IX, *a*, da CF/1988, que se refere ao ICMS incidente sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica. Diferentemente, o parâmetro de validade do § 7º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996, na redação dada pela Lei Complementar nº 190/2022, é o art. 155, § 2º, VII, da CF/1988, que trata da sistemática de cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais.

## Conclusão

11. Por todo o exposto, julgo improcedentes os pedidos formulados na presente ação direta, para reconhecer a constitucionalidade do § 7º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996, na redação dada pela Lei Complementar nº 190/2022.

12. Proponho a fixação da seguinte tese: “ *É constitucional o critério previsto no § 7º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/1996, na redação dada pela Lei Complementar nº 190/2022, que considera como Estado destinatário, para efeito do recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS, aquele em que efetivamente ocorrer a entrada física da mercadoria ou o fim da prestação do serviço, uma vez que conforme a Emenda Constitucional nº 87/2015.*”.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 15/12/2022 00:00