

**TJDFT**Poder Judiciário da União
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO DISTRITO FEDERAL E DOS
TERRITÓRIOS

Órgão 7ª Turma Cível

Processo N. APELAÇÃO CÍVEL 0703164-42.2019.8.07.0018

APELANTE(S) PET CENTER COMERCIO E PARTICIPACOES S.A.

APELADO(S) DISTRITO FEDERAL

Relatora Desembargadora LEILA ARLANCH

Acórdão N° 1198226

EMENTA

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. APELAÇÃO. ICMS. OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA PRESENCIAIS REALIZADAS EM OUTRA UNIDADE FEDERADA. CONSUMIDOR FINAL DOMICILIADO NO DF. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. EC 87/15. LEI DISTRITAL 5.546/15. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA. INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA. EXIGIBILIDADE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. SENTENÇA MANTIDA.

1. As empresas não sediadas no DF submetem-se ao recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS previsto no artigo 20 da Lei 1.254/96, na redação atribuída pela Lei 5.546/15, editado em conformidade com as previsões constantes da EC 87/15, o qual incide sobre operações de compra e venda efetuadas por consumidores finais aqui domiciliados, ainda que a efetiva entrega da mercadoria tenha ocorrido, presencialmente, na unidade da federação em que realizado o negócio jurídico.
2. A Emenda Constitucional 87/15, ao incluir o inciso VII no parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição da República, não limitou a possibilidade de recolhimento da diferença entre a alíquota interna e interestadual do ICMS às operações não presenciais.
3. Consoante recente mudança de entendimento da Excelsa Suprema Corte, passou-se a admitir a plena competência legislativa estadual, ainda que em matéria tributária, enquanto inexistir lei federal sobre norma geral.
4. Assim, a ausência de lei complementar sobre normas gerais não invalida o exercício da competência tributária pelo Distrito Federal, de forma que prevalece válida e constitucional a Lei Distrital nº 5.546/15 que, no âmbito do Distrito Federal, cuida da cobrança do diferencial da alíquota, sendo, portanto, dotada de aplicabilidade direta e imediata.
5. Ausente vício formal de inconstitucionalidade da Lei Distrital nº 5.546/15, vigora a previsão constata do artigo 20 da Lei 1.254/96, expressa ao preconizar que o tributo será exigido “na hipótese de

aquisição de bens ou contratação de serviços de forma presencial” e “no caso de o bem adquirido ou de o serviço tomado por destinatário não contribuinte do imposto, domiciliado no Distrito Federal, ser entregue ou prestado em outra unidade federada” (incisos 1º e 3º).

6. Recurso não provido.

ACÓRDÃO

Acordam os Senhores Desembargadores do(a) 7ª Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, LEILA ARLANCH - Relatora, GISLENE PINHEIRO - 1º Vogal e FÁBIO EDUARDO MARQUES - 2º Vogal, sob a Presidência da Senhora Desembargadora LEILA ARLANCH, em proferir a seguinte decisão: CONHECIDO. IMPROVIDO. UNÂNIME., de acordo com a ata do julgamento e notas taquigráficas.

Brasília (DF), 28 de Agosto de 2019

Desembargadora LEILA ARLANCH

Presidente e Relatora

RELATÓRIO

Trata-se de mandado de segurança impetrado por **PET CENTER COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES S.A.** em desfavor do **DISTRITO FEDERAL**.

Conforme relatório constante da sentença de primeiro grau (ID 9718858, pág. 1), a parte autora:

“ (...) pede que lhe seja assegurado o direito de não recolher o DIFAL sem se sujeitar à imposição de qualquer penalidade, sanção, restrição ou limitação de direitos.

Para tanto, narra que, ao vender mercadorias para pessoas físicas e jurídicas não-contribuintes do ICMS, situadas neste Estado, efetua o recolhimento do Diferencial de Alíquota de ICMS (“DIFAL”), sendo competente para instituição as Unidades da Federação destinatárias de operações interestaduais pela EC nº 87/2015, ressaltando a previsão na CF/88, nos arts. 146, I, III, e 155, XII, alíneas “a”, “d” e “i”.

Todavia, revela indevida sua exigência, pois a instituição do diferencial depende de previsão em Lei Complementar (RE nº 580.903), a inexistir, mas, embora deixe de recolher, sem proteção judicial, informa que lhe será aplicadas penalidades.

Assenta que o Convênio nº ICMS 93/2015, do CONFAZ, não supre a referida necessidade de Lei Complementar para viabilizar a instituição do DIFAL pelas Unidades da Federação, afrontando assim a CF/88.

Nesse contexto, informa ter o Distrito Federal editado a Lei nº 5.546, de 05.10.2015, com o objetivo de instituir, efetivamente, a exigência do DIFAL sobre operações originadas em outros Estados da Federação destinadas a consumidores finais não-contribuintes do ICMS situados neste Estado, mas

que não existe, atualmente, lei complementar a disciplinar a matéria, apontando jurisprudências sobre o tema, a sustentar sua tese”.

Ao analisar o mérito da demanda, o juízo de primeira instância denegou a segurança nos seguintes termos (ID 9718858):

*“Ante o exposto, **DENEGO A SEGURANÇA** pleiteada, nos termos da fundamentação.*

Declaro resolvido o mérito, com apoio no artigo 487, inciso I, do CPC/2015.

Fica deferido o depósito judicial dos valores referentes à exação fiscal discutida nos autos (principal + multa de mora + juros de mora), com a suspensão de sua exigibilidade, nos termos do art. 151, II, do CTN.

Custas e despesas “ex lege”, nos termos dos arts. 82, § 2º, 84 e 98 a 102 do CPC/2015.

Sem condenação em honorários advocatícios por força de previsão legal (artigo 25 da Lei nº. 12.016, de 7.8.2009).

Denegada a segurança, não se exige remessa necessária (art. 14, § 1º, da Lei nº 12.016/2009).

Havendo a interposição de Apelação, bem como de recurso adesivo, proceda o Cartório Judicial Único de acordo com as determinações do art. 1.010 e §§, do CPC, remetendo-se os autos ao eg. Tribunal com as cautelas de estilo.

Decorridos os prazos legais, com o trânsito em julgado, arquivem-se os autos.

Publique-se. Registre-se. Intimem-se”.

Contra o provimento judicial, a impetrante interpôs apelação (ID 9718861), por meio da qual sustenta que o E. STF já decidiu pela impossibilidade de os Estados utilizarem do *vacum legis* proporcionado pelo art. 24, §3º, da Constituição da República, para exercer a competência plena para instituir tributos e gerar conflitos de competência.

Assevera que a instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar e que a Lei Complementar nº 87/1996, ao cuidar da consumação do fato gerador do ICMS, não cogitou do diferencial de alíquotas.

Aduz que a Constituição da República dispõe expressamente que cabe à Lei Complementar a disposição acerca de conflitos de competência e acerca dos fatos geradores, contribuintes, base de cálculo e local das operações do ICMS, e não em Convênio Confaz, como ocorreu.

Defende que deve haver interpretação sistemática da Constituição da República, a fim de se concluir pela inafastabilidade da exigência de lei complementar em matéria tributária, sobretudo para fins de ICMS, sob pena de conflito de competência e violação ao princípio da legalidade.

Entende que a Lei Complementar 87/96 não prevê as regras necessárias para viabilizar a aplicação da Emenda Constitucional 87/15, razão pela qual requer a concessão da segurança.

Requer, ainda, a antecipação da tutela recursal, uma vez que presentes a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

Preparo regular (ID 9718863, pág. 3).

Contrarrazões do DISTRITO FEDERAL, pelo não provimento do recurso (ID 9718867).

É o relatório.

VOTOS

A Senhora Desembargadora LEILA ARLANCH - Relatora

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

Conforme relatado, **PET CENTER COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES S.A.** impetrou mandado de segurança em desfavor de ato praticado pelo **Subsecretário da Receita do Distrito Federal** visando abster-se de recolher a o ICMS conforme previsto no artigo 20 da Lei Distrital 1.254/96, introduzido pela Lei 5.546/15, sem se sujeitar à imposição de qualquer penalidade, sanção, restrição ou limitação de direitos.

A segurança foi denegada em primeira instância, razão pela qual a impetrante interpõe apelação, cujo objeto é definir se, nas hipóteses em que a efetiva entrega da mercadoria ocorrer em outra unidade federada, deve haver o recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS incidente sobre operações presenciais realizadas com consumidores finais domiciliados no Distrito Federal.

Sustenta a apelante a necessidade de lei complementar para regulamentar as regras gerais da matéria tributária e permitir a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS.

Requer a antecipação de tutela recursal.

Passa-se à análise da controvérsia.

De acordo com a norma inscrita no artigo 155, inciso II, da Constituição da República, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS:

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;

Note-se que, considerada a norma transcrita, o legislador originário atribuiu aos estados membros da

federação a competência tributária para instituir o ICMS, de forma que a primeira hipótese de incidência do imposto previsto no artigo 155 da CR é o evento “circulação jurídica” de mercadoria, assim entendida como a mudança definitiva de titularidade jurídica do bem ou da coisa móvel, o que não engloba a mera movimentação física. Assim, enquanto esta é denominada de “circulação física”, porque a coisa permanece na titularidade de quem a movimenta, aquela expressa o conceito de “circulação jurídica”, pressuposto para o exercício da tributação.

Em síntese, para que se reconheça a incidência do ICMS, faz-se necessário que o bem passe definitivamente de titularidade de um sujeito passivo da obrigação tributária para outro.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, na obra *Curso de Direito Tributário*, “operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor. A principal dessas operações é, sem dúvida, o contrato de compra e venda” (2010:387).

O texto normativo inserido no artigo 155 da Constituição prevê ainda a incidência do imposto sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Sob outro ângulo, tem-se que o ICMS é modalidade de imposto fiscal caracterizado pela não cumulatividade, o que significa dizer que a alíquota devida na operação posterior deve ser compensada com a anteriormente cobrada, conforme dicção do parágrafo 2º, I, do artigo 155 da Constituição:

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

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;

O tributo sujeita-se ao lançamento por homologação, porque o sujeito passivo tem o “dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” e posteriormente “a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”, nos termos do disposto no artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Na esfera infraconstitucional, vigoram a Lei Complementar 24/1975 e a 87/96, também chamada de Lei Kandir, a qual “dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências”.

No âmbito do Distrito Federal, o tema é disciplinado pela Lei Distrital 1.254/96, conhecida como “Lei do ICMS no DF”, pelo Decreto 18.955/97, Regulamento do imposto e, no tocante à possibilidade de parcelamento, pelas Leis Complementares Distritais 432/2001, 822/2010 e 833/2011 e Lei Distrital 4.526/2010.

Delineado o arcabouço normativo genérico acerca do tema, consigne-se que os incisos VII e VIII do § 2º do artigo 155 da CF passaram a ter a seguinte redação com o advento, em 2015, da Emenda Constitucional 87, *verbis*:

Art. 155.

...

§ 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;

Posteriormente à promulgação da EC 87/15, o Distrito Federal editou a Lei 5.546/15, diploma normativo que conferiu a seguinte redação ao artigo 20 da Lei Distrital 1.254/96, *verbis*:

Art. 20. É devido ao Distrito Federal o imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a interestadual, em operações e prestações interestaduais com bens ou serviços cujo adquirente ou tomador seja consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado no Distrito Federal.

§ 1º O disposto no caput aplica-se também na hipótese de aquisição de bens ou contratação de serviços de forma presencial.

§ 2º O recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o caput é feito pelo remetente, quando o destinatário não é contribuinte do imposto.

§ 3º O imposto de que trata o caput é também integralmente devido ao Distrito Federal no caso de o bem adquirido ou de o serviço tomado por destinatário não contribuinte do imposto, domiciliado no Distrito Federal, ser entregue ou prestado em outra unidade federada.

Da conjugação das normas citadas, decorre que as empresas não sediadas no DF submetem-se ao recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS previsto no artigo 20 da Lei 1.254/96, na redação atribuída pela Lei 5.546/15, editado em conformidade com as previsões constantes da EC 87/15, o qual incide sobre operações de compra e venda efetuadas por consumidores finais aqui domiciliados, ainda que a efetiva entrega da mercadoria tenha ocorrido, presencialmente, na unidade da federação em que realizado o negócio jurídico.

Vale ressaltar que o tributo não é somente exigível acaso o bem adquirido seja remetido, pelo vendedor, para o Distrito Federal, tendo em vista que a EC 87/15, ao incluir o inciso VII no parágrafo 2º do artigo 155 da Constituição da República, não limitou a incidência do diferencial do ICMS às operações não presenciais, conforme se verifica da leitura e interpretação do preceito acima transcrito.

Nesse contexto, é importante consignar que, antes do advento da EC 87/15, segundo à anterior redação do artigo 155, nas operações de circulação de mercadorias havidas com destinatários finais não contribuintes do ICMS, como nas compras realizadas por pessoas físicas, a operação não era considerada interestadual, razão pela qual somente a alíquota interna poderia ser cobrada.

Entretanto, a inovação constitucional possibilitou a cobrança da diferença entre a alíquota interna e a interestadual ainda que o consumidor final não fosse contribuinte do imposto e fosse localizado em unidade da federação distinta de onde realizada a compra, como no caso dos autos.

Assim, dada a autorização constitucional, sobreveio a Lei 5.546/96 (artigo 20 da Lei 1.254/96), que prevê a exigibilidade do tributo controvertido “na hipótese de aquisição de bens ou contratação de serviços de forma presencial” e “no caso de o bem adquirido ou de o serviço tomado por destinatário não contribuinte do imposto, domiciliado no Distrito Federal, ser entregue ou prestado em outra unidade federada” (incisos 1º e 3º).

Delineadas tais premissas, a tese recursal gira em torno da inconstitucionalidade da referida Lei Distrital nº 5.546/15, em razão do RE nº 149.955, no qual o e. STF entendeu pela impossibilidade de os Estados utilizarem do *vacum legis* proporcionado pelo art. 24, §3, da Constituição, para exercer a competência plena de instituir produtos.

Ocorre que, consoante recente mudança de entendimento da mesma Excelsa Corte, passou-se a admitir a plena competência legislativa estadual, ainda que em matéria tributária, enquanto inexistir lei federal sobre norma geral. Na ocasião, entendeu-se válida a lei estadual, embora de eficácia contida, que versava sobre tributos em importação de bens, editada após a vigência da EC 33/2001, mas antes da Lei Complementar nº 114/2002.

Confira-se o seguinte julgado da referida Corte:

"É válida lei estadual que dispõe acerca da incidência do ICMS sobre operações de importação editada após a vigência da EC 33/2001 (12/12/2001), mas antes da LC federal 114/2002, visto que é plena a competência legislativa estadual enquanto inexistir lei federal sobre norma geral, conforme art. 24, § 3º, da CF/88. Nesse sentido, o STF julgou válida lei do Estado de SP, editada em 21/12/2001, que prevê a incidência de ICMS sobre importação de veículo por pessoa física e para uso próprio. Não há inconstitucionalidade uma vez que a lei foi editada após a EC 33/2001, que autorizou a tributação. STF. 2ª Turma. ARE 917950/SP, rel. orig. Min. Teori Zavascki, red. p/ ac. Min. Gilmar Mendes, julgado em 5/12/2017"

Nesse sentido, também é o entendimento desta e. Corte de Justiça:

APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. PEDIDO DE DESISTÊNCIA PARCIAL. HOMOLOGAÇÃO. PRELIMINAR DE INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ? DIFAL. LEI COMPLEMENTAR. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA dos estados na ausência de lei federal sobre normas gerais. DEPÓSITO JUDICIAL. Lei Distrital n. 5.546/2015. CONVERSÃO EM RENDA. TRÂNSITO EM JULGADO.

1. É lícito ao impetrante desistir da ação de mandado de segurança, independentemente de aquiescência da autoridade apontada como coatora ou da entidade estatal interessada ou, ainda, quando for o caso, dos litisconsortes passivos necessários. (RE 669367/STF)

2. Se o ato normativo questionado irradia efeitos concretos e específicos, na esfera de interesses dos impetrantes, cabível a impetração de mandado de segurança.

3. O depósito judicial realizado pelo contribuinte no bojo do mandado de segurança deve ser convertido em renda para a Fazenda Pública do Distrito Federal após o trânsito em julgado da sentença.

4. A Emenda Constitucional n. 87/2015 possibilitou, nas operações interestaduais, a divisão da arrecadação do ICMS entre o Estado de origem e aquele de destino da mercadoria, quando o adquirente fosse consumidor final e não contribuinte do referido tributo.

5. Com fundamento na Emenda Constitucional n. 87/2015 e com base na competência tributária conferida pelo artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, o Distrito Federal regulou a sistemática de cobrança do DIFAL por intermédio da Lei Distrital n. 5.546, de 05/10/2015.

6. A ausência de lei complementar fixando normas gerais não invalida o exercício da competência tributária pelo Distrito Federal, diante da regra prevista no artigo 24, 3º da Constituição Federal.

7. É plena a competência legislativa estadual enquanto inexistir lei federal sobre norma geral, conforme art. 24, § 3º, da CF/88?. (STF. 2ª Turma. ARE 917950/SP, rel. orig. Min. Teori Zavascki, red. p/ ac. Min. Gilmar Mendes, julgado em 5/12/2017)

8. Pedido de desistência parcial homologado. Preliminar rejeitada. Deu-se parcial provimento à apelação, tão somente para condicionar a conversão do depósito em renda ao trânsito em julgado da sentença.

(Acórdão n.1107719, 07119089420178070018, Relator: FLAVIO ROSTIROLA 3ª Turma Cível, Data de Julgamento: 05/07/2018, Publicado no PJe: 10/07/2018. Pág.: Sem Página Cadastrada.)

Assim, a ausência de lei complementar sobre normas gerais não invalida o exercício da competência tributária pelo Distrito Federal, de forma que prevalece válida e constitucional a Lei Distrital nº 5.546/15 que, no âmbito do Distrito Federal, cuida da cobrança do diferencial da alíquota, sendo, portanto, dotada de aplicabilidade direta e imediata.

Vale acrescentar, ainda, que o diferencial de alíquota do ICMS não constitui novo tributo, ou seja, nova exação, tampouco nova hipótese de incidência, alíquota ou base de cálculo para imposto, mas regra trazida pela EC 87/15 sobre repartição de receita advinda de tributo já existente, qual seja, o ICMS.

Portanto, ainda que se considere que o fato gerador da obrigação tributária ocorra com a saída da mercadoria, conforme previsão dos artigos 12 da LC 87/96 e 5º, I, da Lei Distrital 1.254/96, não há que se falar em vício de inconstitucionalidade da Lei 5.546/96, tendo em vista que esse diploma, ao determinar o recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS quando, nas operações presenciais, houver a entrega da mercadoria no momento da compra, foi editado em conformidade com o disposto na Emenda Constitucional 87/95, haja vista não constar da previsão constitucional as limitações formais suscitadas pela apelante, tampouco que a incidência da norma restringe-se às operações não presenciais.

Assim, ao contrário do que alega a apelante, não se vislumbra hipótese de afronta aos preceitos contidos nos artigos aos artigos 146, incisos I e III, e 155, inciso XII, alíneas “a”, “d” e “i”, todos da Constituição da República, o que enseja o desprovimento do recurso interposto pela contribuinte.

Ante o exposto, conheço o recurso e **NEGO-LHE PROVIMENTO**, mantendo intacta a r. sentença guerreada.

Sem honorários, nos termos do disposto no artigo 25 da Lei 12.016/09.

É o voto.

A Senhora Desembargadora GISLENE PINHEIRO - 1º Vogal

Com o relator

O Senhor Desembargador FÁBIO EDUARDO MARQUES - 2º Vogal

Com o relator

DECISÃO

CONHECIDO. IMPROVIDO. UNÂNIME.