

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

Órgão 7ª Turma Cível

Processo N. APELAÇÃO CÍVEL 0706946-57.2019.8.07.0018

APELANTE(S) DISTRIBUIDORA DE FERRAMENTAS KENNEDY LTDA - ME e
DISTRIBUIDORA DE FERRAMENTAS KENNEDY LTDA

APELADO(S) SUBSECRETARIO DA RECEITA DA SECRETARIA DE FAZENDA DO
DISTRITO FEDERAL, PROCURADORIA GERAL DO DISTRITO
FEDERAL, DISTRITO FEDERAL e DISTRITO FEDERAL

Relator Desembargador GETÚLIO MORAES OLIVEIRA

Acórdão Nº 1247779

EMENTA

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. DIFERENCIAL DE ALIQUOTA DE ICMS. EMPRESA NÃO OPTANTE DO REGIME TRIBUTARIO SIMPLES NACIONAL. EC 87/2015. ALEGAÇÃO DE NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR AFASTADA. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS. PARTILHA DO ICMS SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. LEGALIDADE.

1. O DIFAL, instituído inicialmente pela EC 87/2015, assim conhecido como o Diferencial da Alíquota do ICMS, visa a garantir ao Estado de destino o direito à parcela que lhe cabe na partilha do ICMS sobre operações interestaduais, de modo a evitar que a aquisição interestadual de mercadoria seja substancialmente menos onerosa do que a compra no próprio Estado, que estará sujeita apenas à alíquota interna cheia.

2. A inovação trazida pela EC 87/2015 não instituiu novo fato gerador, o que ensejaria a regulamentação por lei complementar, nos termos do art. 146. III, "a". A referida emenda constitucional apenas dispôs acerca da diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual do Estado remetente, devido nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte do imposto, não ensejando nova espécie tributária e dispensando-se, assim, a exigência de Lei Complementar que se restringe à definição de tributos, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Assim, o DIFAL trata de regra sobre a repartição de receita oriunda de tributo já existente, com previsão constitucional.

3. A cobrança do diferencial de alíquota não onera a operação subsequente promovida pela empresa, mas apenas equaliza a anterior, de maneira a viabilizar o recolhimento da diferença entre a alíquota interna e interestadual. Tal mecanismo está intrinsecamente associado ao princípio da não

cumulatividade, imperativo constitucional no que concerne ao ICMS (art. 155, § 2º, I), o qual garante a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

4. Recurso conhecido e desprovido.

ACÓRDÃO

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

Brasília (DF), 06 de Maio de 2020

Desembargador GETÚLIO MORAES OLIVEIRA
Relator

RELATÓRIO

Adoto o relatório da r. sentença:

*“Trata-se de ação de mandado de segurança impetrado por **DISTRIBUIDORA DE FERRAMENTAS KENNEDY LTDA e DISTRIBUIDORA DE FERRAMENTAS KENNEDY LTDA***

Sustentam ser pessoas jurídicas de direito privado que, no exercício de suas atividades, vendem mercadorias a consumidores finais localizados nas diversas unidades da federação, inclusive no Distrito Federal.

Relatam que, ao vender mercadorias para pessoas físicas e jurídicas não-contribuintes do ICMS situadas no Distrito Federal, efetuam o recolhimento do chamado Diferencial de Alíquotas de ICMS – DIFAL, em obediência à Lei n. 5.546/2015.

Afirmam que a exigência do DIFAL é indevida, pois depende de previsão em Lei Complementar, que não existe. Aduzem que, se deixarem de recolher o DIFAL, sem proteção judicial, o Estado lhe aplicará diversas penalidades, razão pela qual o presente mandado de segurança está sendo impetrado, para que as IMPETRANTES não mais se sujeite ao recolhimento indevido desse imposto.

Juntaram documentos.

O Distrito Federal requereu o ingresso no feito (ID 40187145).

A autoridade coatora apresentou informações ao ID 41096074.

O Ministério Público entendeu por não se manifesta no caso (ID 41682512).

É o relatório.” (ID 13831568)

Acrescento que foi denegada a segurança, sobrevindo recurso de apelação da Autora, DISTRIBUIDORA DE FERRAMENTAS KENNEDY LTDA, alegando que, atualmente, não existe lei complementar que veicule as regras gerais necessárias para a instituição válida do DIFAL pelas leis das Unidades da Federação.

Invoca precedentes do STF e da Procuradoria da Fazenda Nacional no sentido da necessidade de edição de lei complementar para a instituição do DIFAL, ressaltando que aquela Corte de Justiça já sinalizou que a LC87/96 não contém previsão da incidência do DIFAL, de forma que não está autorizada a instituição da diferença sem a previsão expressa em lei complementar.

Ao final, pede o provimento do recurso para que seja concedida a segurança nos termos da inicial.

Preparo regular (ID 13831582).

Contrarrazões apresentadas pelo Distrito Federal defendendo a manutenção a r. sentença (ID 13831589).

A douta Procuradoria de Justiça manifestou-se pelo desinteresse na causa (ID 14258784).

É o relatório.

VOTOS

O Senhor Desembargador GETÚLIO MORAES OLIVEIRA - Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Inicialmente, destaco **que a Impetrante não é optante do SIMPLES NACIONAL, de forma que não se impõe o sobrestamento do feito, com base na decisão proferida RE 970.821/RS (Tema 517).**

Conforme relatado, cuida-se de apelação interposta por DISTRIBUIDORA DE FERRAMENTAS KENNEDY LTDA - ME em vista da r. sentença que denegou a segurança, a qual tinha por fim determinar a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários de DIFAL.

Em seu apelo, a Recorrente assinala, em síntese, a necessidade de lei complementar para regulamentar

as regras gerais da matéria tributária e permitir a cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS.

Em relação ao ICMS, a antiga redação do artigo 155, §2º, VII e VIII, da CF/88, dizia o seguinte antes da publicação da EC nº 87/15:

“Art. 155 (...)

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

“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; (...)”

Assim, estabeleceu-se três regras diferentes para o ICMS: 1) se uma pessoa adquirir produto ou serviço como consumidor final e for contribuinte do ICMS, a redação original da CF/88, determinou a divisão da arrecadação do ICMS entre o Estado de origem e o de destino da mercadoria. 2) Se uma pessoa adquirir produto ou serviço como consumidor final e não for contribuinte do ICMS, a alíquota interna do Estado vendedor seria aplicada e o valor ficaria todo com ele. 3) Por fim, se o adquirente não for o consumidor final do produto adquirido, aplica-se a alíquota interestadual e o valor ficar todo com o Estado de origem.

Em razão do argumento de que a sistemática do ICMS contribuía para o aumento das desigualdades sociais, bem como da superveniência do comércio eletrônico, sobreveio a Emenda Constitucional n.º 87/2015, a qual modificou o regramento do ICMS, alterando a redação dos incisos VII e VIII do § 2º, do art. 155 da CF, *in verbis*:

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

(...)

§ 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;

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:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

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

A referida emenda constitucional ainda alterou a redação do art. 99 ao ADCT, nos seguintes termos:

“Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V – a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.”

A EC n.º 87/2015 passou a produzir efeitos somente no ano subsequente e após 90 dias da publicação, conforme previsão de seu art. 3º, sobrevivendo, então, em 06.10.2015, a Lei Distrital n.º 5546/2015, que alterou a Lei Distrital 1254/1996 a fim de adequar a legislação local às novas regras constitucionais advindas com a emenda constitucional acima mencionada e, em 17.09.2019 foi editado, pelo CONFAZ, o Convênio ICMS n.º 93, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, regulamentando a sistemática de recolhimento à luz das alterações da EC n.º 87/2015.

Vale destacar que a Emenda Constitucional n. 87/2015, que teve como finalidade, nas operações interestaduais, dividir a 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, eliminou a distinção de tratamento entre as operações interestaduais quanto à condição do destinatário do bem ser ou não contribuinte do ICMS, não tendo inovado a respeito da definição da hipótese de incidência, da base de cálculo ou da alíquota do tributo.

Volto a destacar que a Emenda se limitou a equiparar as operações interestaduais feitas entre contribuintes com as operações que destinem bens a não-contribuintes localizados em outro estado, para fins de aplicação da alíquota interestadual do ICMS e sua repartição entre os estados envolvidos.

Assim, o DIFAL, assim conhecido como o Diferencial da Alíquota do ICMS, visa garantir ao Estado de destino o direito à parcela que lhe cabe na partilha do tributo sobre operações interestaduais, de modo a evitar que a aquisição interestadual de mercadoria seja substancialmente menos onerosa do que a compra no próprio Estado, que estará sujeita apenas à alíquota interna cheia.

Neste ponto a Apelante alega que, também em razão do disposto no art. 146, III, “a” da CF/88,

necessária lei complementar para regulamentar a matéria.

Contudo, a imposição de lei complementar como alega a Recorrente seria necessária caso a EC 87/2015 instituisse novo fato gerador, o que ensejaria a regulamentação em questão, nos termos do art. 146. III, "a".

Porém, a referida emenda constitucional apenas dispôs acerca da diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual do Estado remetente, devido nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte do imposto, não ensejando nova espécie tributária e dispensando-se, assim, a exigência de Lei Complementar que se restringe à definição de tributos, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Com efeito, o DIFAL não constitui hipótese nova de tributo, mas regra sobre a repartição de receita oriunda de tributo já existente, com previsão constitucional.

E ainda que assim não fosse, é oportuno ressaltar que, não obstante a exigência de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (Art. 146, inciso III da CF) e a ausência de regulamentação da matéria na LC 87/96, o Excelso Supremo Tribunal Federal, em recente julgamento, reconheceu ser "plena a competência legislativa estadual enquanto inexistir lei federal sobre norma geral, conforme art. 24, §3º da CF/88" (ARE 917950/SP, rel. orig. Min. Teori Zavascki, red. p/ ac. Min. Gilmar Mendes, julgado em 5/12/2017).

A respeito, "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, segundo a qual: Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades".

Dessa forma, em princípio, o Distrito Federal com amparo na competência tributária constitucional que lhe foi conferida, em especial pelo Art. 155, inciso II, da Constituição Federal, regulou a cobrança do DIFAL por meio da Lei Distrital n. 5.546/2015, que alterou a Lei 1254/96, a qual preserva sua vigência e eficácia até que venha a ser revogada ou declarada inconstitucional em sede de controle abstrato ou difuso da norma.

Por fim, impõe destacar que a cobrança do Diferencial de Alíquota não onera a operação subsequente promovida pela empresa, mas apenas equaliza a anterior, de maneira a viabilizar o recolhimento da diferença entre a alíquota interna e interestadual. Tal mecanismo está intrinsecamente associado ao princípio da não cumulatividade, imperativo constitucional no que concerne ao ICMS (art. 155, § 2º, I), o qual garante a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

O preceito constitucional em análise visa a evitar a oneração repetida e sobreposta das várias etapas de circulação da mercadoria. Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza leciona que, *in verbis*:

"graças a esta característica, que lhe é imprimida pelo princípio da não cumulatividade, o ônus econômico do imposto é sempre o mesmo, pouco importando o número de operações realizadas com a mercadoria ou de etapas para a prestação do serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação" (In ICMS. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 417).

Assim, com a sistemática do DIFAL, preserva-se a determinação da não cumulatividade do referido tributo, porquanto o contribuinte recolhe, no Estado de destino, apenas a diferença entre a alíquota

interestadual e a alíquota interna, sendo esta uma parcela de um único tributo, cujo recolhimento foi dividido em duas etapas exatamente por ser a operação interestadual, de forma a não se falar em oneração na operação posterior.

Com estas considerações, nego provimento ao recurso de apelação.

Sem honorários.

É como voto.

A Senhora Desembargadora LEILA ARLANCH - 1º Vogal

Com o relator

A Senhora Desembargadora GISLENE PINHEIRO - 2º Vogal

Com o relator

DECISÃO

CONHECIDO. IMPROVIDO. UNÂNIME.