

**TJDFT**

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

**Órgão** 5ª Turma Cível

**Processo N.** APELAÇÃO CÍVEL 0708412-86.2019.8.07.0018

**APELANTE(S)** PERTO S A PERIFERICOS PARA AUTOMACAO

**APELADO(S)** DISTRITO FEDERAL

**Relator** Desembargador ANGELO PASSARELI

**Acórdão N°** 1247736

## **EMENTA**

### **CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. OPERAÇÕES DE COMÉRCIO INTERESTADUAL. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DO ICMS (DIFAL). CONSTITUCIONALIDADE. SENTENÇA MANTIDA.**

1 – O Legislador previu a possibilidade de os Estados-Membros cobrarem das empresas o diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL), na operações de comércio interestadual, conforme estabelece o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal, na redação conferida pela Emenda Constitucional nº 87/2015.

2 – O DIFAL resulta da diferença entre alíquotas do ICMS cobradas entre os Estados-Membros que participaram da transação comercial. Não se trata, pois, de hipótese de bitributação ou de previsão de novo fato gerador para o mesmo imposto, mas de complementação do ICMS.

3 – Não há que se falar em inconstitucionalidade da Lei Distrital nº 5.546/2015, uma vez que não prevê novo fato gerador do ICMS, não institui ou majora tributos, mas tão somente regulamenta a cobrança do DIFAL nas hipóteses já autorizadas pela Constituição Federal e disciplinadas de forma suficiente pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), sendo desnecessária, portanto, a edição de lei complementar específica para disciplinar a matéria, o que confere constitucionalidade à cobrança do DIFAL na forma estabelecida no normativo em referência.

Apelação Cível desprovida.

## **ACÓRDÃO**

Acordam os Senhores Desembargadores do(a) 5ª Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, ANGELO PASSARELI - Relator, JOSAPHÁ FRANCISCO DOS SANTOS

- 1º Vogal e ANA CANTARINO - 2º Vogal, sob a Presidência da Senhora Desembargadora ANA CANTARINO, em proferir a seguinte decisão: CONHECER. NEGAR PROVIMENTO. UNÂNIME., de acordo com a ata do julgamento e notas taquigráficas.

Brasília (DF), 06 de Maio de 2020

**Desembargador ANGELO PASSARELI**

Relator

## **RELATÓRIO**

O relatório é, em parte, o da sentença (Doc. Num. 14947621), *in verbis*:

*“PERTO S/A PERIFERICOS PARA AUTOMACAO impetrou mandado de segurança preventivo contra ato do SUBSECRETÁRIO DA RECEITA DA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL, postulando a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária com o Distrito Federal, abstendo-se de recolher o DIFAL, relativamente a operações interestaduais com mercadorias vendidas a consumidores finais não contribuintes do ICMS localizados neste Estado, enquanto não vierem a ser editadas (i) lei complementar nacional regulamentando a EC 87/2015 e, posteriormente, (ii) lei estadual que institua esse imposto em conformidade com essa lei complementar, respeitados ainda os princípios da irretroatividade e da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal.*

*Narra a inicial que a impetrante atua no ramo de venda de mercadorias a consumidores finais localizados em diversas Unidades da Federação. Quando vende mercadorias a clientes não contribuintes de ICMS situados no Distrito Federal, efetua o recolhimento do Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL), que é de competência da Unidade da Federação destinatária. Sustenta que a DIFAL é indevida. Relata que em 2011 o CONFAZ editou o Protocolo ICMS 21 com previsão de diferença de ICMS ao Estado de destino, em meio à disputa entre os Estados sobre a tributação de operações de comércio à distância. Aquele protocolo, no entanto, foi declarado inconstitucional pelo STF. Em seguida foi editada a EC 87/2015, que alterou a sistemática de tributação do ICMS nas operações interestaduais. Essa EC foi regulamentada pelo CONFAZ através do Convênio ICMS 93/2015. O Distrito Federal editou a Lei Distrital 5.546/2015 para instituir a exigência da DIFAL nas operações originadas de outros Estados e destinadas a consumidores aqui localizados. Aduz que seria necessária regulamentar a questão por meio de lei complementar, que não foi editada. Alega que isso já foi definido pelo STF no julgamento do RE 580.903 AgR/PR.*

*Argumenta que a mera previsão da tributação na EC não autoriza a exigência do tributo, sendo necessária sua instituição formal por meio de lei complementar. Aponta violação ao art. 146, III, alínea ‘a’, e ao art. 155, § 2º, XII, alíneas ‘a’, ‘d’ e ‘i’, da CF. Assevera que o Convênio ICMS dispôs sobre várias matérias que são de reserva de lei complementar. Menciona que há projeto de lei complementar para regulamentar a DIFAL, bem como de projeto de decreto legislativo para sustar os efeitos do Convênio ICMS 93/2015.*

*Indica ainda parecer de jurista sobre o tema e cita diversos julgados. Assim, busca inexigibilidade do crédito tributário de DIFAL do ICMS, afastando-se quaisquer penalidades relativas ao não recolhimento do tributo, inclusive impedimento à expedição de certidão de regularidade fiscal.*

*Notificada, a autoridade impetrada apresentou informações (ID 43932575).*

*O DISTRITO FEDERAL interveio como litisconsorte passivo (ID 4444248). Não foram invocadas preliminares. No mérito, afirma que a cobrança do DIFAL/ICMS, por não implicar em nova exação*

*e nem nova hipótese de incidência, base de cálculo ou sujeição passiva de tributo preexistente, é perfeitamente válida sem a prévia edição de lei complementar específica, sobretudo porque o Convênio ICMS 93/2015-CONFAZ e a Lei Distrital 5.546/2015 não trazem nenhuma inovação no que diz respeito aos elementos do ICMS, pois apenas repetem as disposições da própria Constituição Federal e da Lei Complementar 87/96. Salienta que o STF já concluiu que é plena a competência legislativa estadual, ainda que em matéria tributária, enquanto inexistir lei federal sobre norma geral (RE 917.950). Aduz que a decisão monocrática no RE 1.007.881/AP reconheceu a constitucionalidade do Diferencial de Alíquotas – ICMS nas operações interestaduais de venda a consumidor final localizado em outro Estado. Pugna pela denegação da segurança.*

*A douta Promotoria de Justiça disse não haver interesse público a justificar sua intervenção no processo (ID 44119734)”*

Acrescento que o MM Juiz *a quo* denegou a segurança vindicada, sob o fundamento de que “*não se vislumbra a necessidade de edição de lei complementar específica para regulamentar a EC 87/2015, pois todas essas questões já se encontram definidas na LC 87/1996, que traz o regramento sobre o ICMS em âmbito nacional*” (Doc. Num. 14947622 – Pág. 04). Custas pela Impetrante e sem condenação ao pagamento de honorários advocatícios.

Irresignada, a Impetrante interpõe recurso de Apelação (Doc. Num. 14947624).

Sustenta que “*Objetiva-se o afastamento da exigência do DIFAL nesta Unidade Federativa até que seja editada uma lei complementar regulamentando essa emenda constitucional, visto que tal exigência deriva da Constituição Federal de 1988 (‘CF/88’), bem como pelo fato de a Lei Complementar nº 87/1996, ou Lei Kandir (‘LC 87/96’), não prever a hipótese de incidência do DIFAL para destinatários não contribuintes, tampouco os elementos de tributação necessários para sua válida exigência, violando a reserva de lei complementar a veiculação da matéria através do Convênio 93/15*” (Doc. Num. 14947624 – Pág. 02).

Afirma que a Lei Complementar nº 87/96 (“Lei Kandir”) não dispõe sobre todas as normas gerais necessárias para a incidência do diferencial de alíquota de ICMS advindo com a Emenda Constitucional nº 87/2015, o que é corroborado pelo fato de haver projeto de lei em trâmite na Câmara dos Deputados (Projeto de Lei Complementar nº 325/2016) que propõe alterações na referida lei para regulamentar as modificações introduzidas pela mencionada emenda constitucional.

Assevera que, no julgamento do RE nº 580.903, o col. Supremo Tribunal Federal reconheceu que a Lei Complementar nº 87/96 não contém previsão de incidência de DIFAL, declarando a inconstitucionalidade de lei do Estado do Paraná que previa a incidência de tal imposto.

Aduz que “*Já no RE 439.796, a Suprema Corte considerou inconstitucional a previsão de incidência de ICMS em lei ordinária que havia sido editada antes de ter sido editada lei complementar que disciplinou nova hipótese de incidência do imposto introduzida por emenda constitucional, assim como ocorre no presente caso*” (Doc. Num. 14947624 – Pág. 09).

Diz que, na ADI nº 5.866, a Ministra Cármen Lúcia, em decisão monocrática, entendeu que as regras gerais de ICMS devem ser disciplinadas por lei complementar.

Defende a necessidade de lei complementar para disciplinar regras gerais sobre o ICMS, motivo pelo qual o Convênio ICMS nº 93/2015 teria violado o disposto nos artigos 146, inciso III, alínea “a” e 155, § 2º, inciso XII, alíneas “a”, “d” e “i”, ambos da Constituição Federal.

Diz que o Convênio ICMS nº 93/2015 inovou em relação à definição dos contribuintes, ao local de recolhimento do ICMS e à base de cálculo do referido imposto no estado de destino, o que somente poderia ser feito por lei complementar.

Argumenta que *“a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, na qualidade de assessora jurídica do CONFAZ, por meio do Parecer PGFN/CAT n° 1226/2015, ao responder indagação jurídica apresentada ao CONFAZ pelo Estado de São Paulo, confirmou a necessidade de edição de lei complementar para a instituição do DIFAL”* (Doc. Num. 14947624 – Pág. 15).

Colaciona jurisprudência que entende abonar a sua tese.

Requer, por fim, o conhecimento e o provimento do recurso, com a reforma da sentença, para que a segurança seja concedida.

Preparo regular (Doc. Num. 14947625 e 14947626).

Contrarrazões apresentadas pelo Apelado (Doc. Num. 14947631), pelas quais propugna o desprovimento do recurso.

**É o relatório .**

## **VOTOS**

### **O Senhor Desembargador ANGELO PASSARELI - Relator**

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

Cuida-se, conforme relatado, de recurso de Apelação (Doc. Num. 14947624) interposto por PERTO S/A PERIFÉRICOS PARA AUTOMAÇÃO contra a r. sentença (Doc. Num. 14947622) proferida no bojo do Mandado de Segurança n° 0708412-86.2019.8.07.0018, impetrado pela ora Apelante, por meio da qual o MM Juiz *a quo* denegou a segurança vindicada, sob o fundamento de que *“não se vislumbra a necessidade de edição de lei complementar específica para regulamentar a EC 87/2015, pois todas essas questões já se encontram definidas na LC 87/1996, que traz o regramento sobre o ICMS em âmbito nacional”* (Doc. Num. 14947622 – Pág. 04). Custas pela Impetrante e sem condenação ao pagamento de honorários advocatícios.

Sustenta a Apelante, em síntese, que *“Objetiva-se o afastamento da exigência do DIFAL nesta Unidade Federativa até que seja editada uma lei complementar regulamentando essa emenda constitucional, visto que tal exigência deriva da Constituição Federal de 1988 (‘CF/88’), bem como pelo fato de a Lei Complementar n° 87/1996, ou Lei Kandir (‘LC 87/96’), não prever a hipótese de incidência do DIFAL para destinatários não contribuintes, tampouco os elementos de tributação necessários para sua válida exigência, violando a reserva de lei complementar a veiculação da matéria através do Convênio 93/15”* (Doc. Num. 14947624 – Pág. 02).

Razão, todavia, não lhe assiste.

Com efeito, o Legislador previu a possibilidade de os Estados-Membros cobrarem das empresas o diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL), nas operações de comércio interestadual, conforme estabelece o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal, na redação conferida pela Emenda Constitucional n° 87/2015. Confira-se:

**“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)**

(...)

**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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)**

(...)

**§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)**

(...)

**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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)**

**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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)**

**a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)**

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

Outrossim, a EC nº 87/2015 acrescentou o art. 99 ao ADCT, prevendo regra de transição sobre a partilha do imposto entre os Estados de origem e de destino durante os anos de 2015 a 2019 no caso de operações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, *in verbis*:

**“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.”***

Ressalte-se, ainda, que, antes mesmo da edição da EC nº 87/2015, que alterou a redação dos incisos VII e VIII do art. 155, § 2º da CF, o mencionado dispositivo constitucional já possibilitava a cobrança da diferença de alíquota de ICMS nas operações interestaduais, conforme se depreende de sua redação original, *in verbis*:

***“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)***

(...)

***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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)***

(...)

***§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)***

(...)

***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;”*** (grifei).

Como se vê, a cobrança do DIFAL é autorizada “*nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto*”, abrangendo, por conseguinte, as operações comerciais interestaduais realizadas pela ora Apelante.

O DIFAL resulta da diferença entre alíquotas do ICMS cobradas entre os Estados-Membros que participaram da transação comercial. Não se trata, pois, de hipótese de bitributação ou de previsão de novo fato gerador para o mesmo imposto, mas de complementação do ICMS.

O DIFAL garante ao Estado de destino a parcela que lhe cabe na partilha nacional do ICMS. Caso não existisse esse diferencial, ocorreria grave distorção na sistemática nacional do tributo, pois a aquisição de mercadorias no próprio Estado de localização da pessoa jurídica poderia ser mais onerosa do que em outra unidade da Federação, com alíquota reduzida, ocasionando, assim, a famigerada e indesejada “*guerra fiscal*”.

Dito isso, no âmbito do Distrito Federal, o ICMS é tratado pela Lei Distrital nº 1.254/96. Após a EC nº 87/2015, a referida legislação distrital foi alterada pela Lei Distrital nº 5.546/2015, passando a assim dispor:

**“Art. 2º O imposto incide sobre:**

***I -operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em qualquer estabelecimento, incluídos os serviços prestados;***

***II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;***

***III -prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;***

***IV -fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:***

***a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;***

***b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa, em lei complementar aplicável, da incidência do ICMS.***

***Parágrafo único. O imposto incide também sobre:***

***I - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;***

***II - o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;***

***III - a entrada no território do Distrito Federal, proveniente de outra unidade federada, de:***

***a)mercadoriasujeita ao regime de pagamento antecipado do imposto;***

***b)bensou serviços adquiridos por contribuinte do imposto, destinados a uso, consumo ou ativo permanente;***

***c)energiaelétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;***

***d)mercadoriiaa ser comercializada sem destinatário certo ou destinada a estabelecimento em situação cadastral irregular.***

***IV – operações e prestações interestaduais com bens ou serviços cujo adquirente ou tomador seja não contribuinte do imposto localizado no Distrito Federal.” (grifei)***

***“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.**

**§ 4º O disposto no caput aplica-se também a operações e prestações destinadas a não contribuinte do imposto localizado no Distrito Federal cujo remetente ou prestador seja optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições Devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006.**

**§ 5º O adicional de que trata o art. 18, § 5º, é considerado, nos casos nele previstos, para o cálculo do imposto a que se refere este artigo.**

**§ 6º Para fins de cálculo do imposto de que trata o caput, na prestação de serviço de transporte, é utilizada como alíquota interna a prevista no art. 18, II, c.” (grifei)**

Nesse descortino, não há que se falar em inconstitucionalidade da Lei Distrital nº 5.546/2015, uma vez que não prevê novo fato gerador do ICMS, não institui ou majora tributos, mas tão somente regulamenta a cobrança do DIFAL nas hipóteses já autorizadas pela Constituição Federal e disciplinadas de forma suficiente pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), sendo desnecessária, portanto, a edição de lei complementar específica para disciplinar a matéria.

Ao contrário do que quer fazer crer a Apelante, o referido diploma normativo distrital possui fundamento direto na Constituição Federal, e não no Convênio CONFAZ ICMS nº 93/2015, que trata especificamente da incidência do ICMS sobre operações de comércio eletrônico e estabelece apenas regras sobre a repartição de receitas, de acordo com a EC nº 87/2015 e a Lei Complementar nº 87/1996.

Sobre o tema, transcrevo os seguintes precedentes jurisprudenciais desta egrégia Corte de Justiça, *in verbis*:

**“MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. EMENDA CONSTITUCIONAL NÚMERO 87/2015. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. DIFAL. LEI COMPLEMENTAR ESPECÍFICA. DESNECESSIDADE. LEI COMPLEMENTAR 87/1996. CONVÊNIO ICMS NÚMERO 93/2015. LEI DISTRITAL NÚMERO 5.546/2015. ILEGALIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. LEGALIDADE DA TRIBUTAÇÃO. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA.**

**1. Nos termos do artigo 146, III, da Constituição Federal, compete à Lei Complementar estabelecer normas gerais, a fim de disciplinar os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.**

**2. Todavia, na situação em julgamento, desnecessária a edição de Lei Complementar específica para a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, pois os aspectos gerais do tributo encontram-se disciplinados na Lei Complementar 87/1996, não se tratando a hipótese de nova exação, e nem nova hipótese de incidência, base de cálculo ou sujeição passiva de tributo preexistente, mas mera repartição da receita decorrente de tributo já existente, encontrando-se satisfeita a exigência contida no artigo 146, III, da Constituição Federal.**

**3. O Convênio ICMS número 93/2015 - CONFAZ e a Lei Distrital número 5.546/2015 não trazem nenhuma inovação no que diz respeito aos elementos do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, uma vez que apenas repetem as disposições contidas na Constituição Federal e na Lei Complementar 87/1996.**

**4. Recurso conhecido e desprovido. Sentença mantida.**” (Acórdão 1232736, 07049659020198070018, Relator: EUSTÁQUIO DE CASTRO, 8ª Turma Cível, data de julgamento: 19/2/2020, publicado no DJE: 6/3/2020. Pág.: Sem Página Cadastrada.)

**“APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. RECOLHIMENTO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - DIFAL. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/15. ARTIGO 20 DA LEI DISTRITAL Nº 1.254/96 COM ALTERAÇÕES CONFERIDAS PELA LEI DISTRITAL Nº 5.546/15. LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. AUSÊNCIA DE ILEGALIDADE. CONCESSÃO DE SEGURANÇA. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. SENTENÇA MANTIDA.**

**1. Nos termos da Lei nº 12.016/09 conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade.**

**2. A Emenda Constitucional nº 87/2015, alterou os incisos VII e VIII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, para dispor que 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; bem assim, que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à referida diferença de alíquotas será atribuída ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto, ou ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.**

**3. No Distrito Federal, o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços é disciplinado pela Lei Distrital nº 1.254/1996, alterada pela Lei Distrital nº 5.546/2015 que, em atendimento ao regramento introduzido pela EC nº 87/2015 dispôs caber 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. Logo, nessa hipótese, as empresas sediadas nos outros entes federados submetem-se ao recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS (ICMS DIFAL).**

**4. Considerando que a diferença de alíquota do ICMS incidente sobre as operações venda efetuadas aos consumidores domiciliados no Distrito Federal, contribuintes ou não do imposto, não constitui nova hipótese de tributo, mas tão somente regramento dirimido pela Emenda Constitucional nº 87/15 sobre a repartição de receita oriunda de tributo já existente, nos termos da Constituição e da Lei Complementar nº 87/96, não se vislumbra ofensa aos artigos 146, incisos I e III, e 155, inciso XII, alíneas ‘a’, ‘d’ e ‘i’, todos da Constituição Federal.**

**5. Apelação conhecida e não provida.**” (Acórdão 1238002, 07020410920198070018, Relator: SIMONE LUCINDO, 1ª Turma Cível, data de julgamento: 29/1/2020, publicado no DJE: 13/2/2020. Pág.: Sem Página Cadastrada.)

**“APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE**

**SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA DE MERCADORIAS REALIZADAS EM OUTRA UNIDADE FEDERADA. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. DIFAL. EXIGIBILIDADE. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. AUSÊNCIA. SEGURANÇA DENEGADA.**

**1. O mandado de segurança se presta a proteger direito líquido e certo não amparado por habeas corpus ou habeas data, contra ato ilegal ou praticado com abuso de poder.**

**2. As empresas não sediadas no Distrito Federal submetem-se ao recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS, incidente sobre as operações de compra e venda efetuadas por consumidores finais aqui domiciliados, nos termos do art. 20 da Lei distrital nº 1.254/1996 (alterada pela Lei distrital n. 5.546/2015), editada em conformidade com a Emenda Constitucional nº 87/2015, ainda que a efetiva entrega da mercadoria tenha ocorrido presencialmente na unidade da federação em que realizado o negócio jurídico.**

**3. O diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL) não constitui tributo novo, mas apenas uma regra de repartição da receita oriunda do tributo que já existe (ICMS). Logo, a cobrança do DIFAL não se sujeita à edição de lei complementar específica, pois a exigência dessa modalidade legislativa é para os casos nos quais há definição dos elementos essenciais do tributo (fato gerador, base de cálculo e o sujeito passivo), o que não ocorre na espécie.**

**4. Apelação conhecida e não provida.” (Acórdão 1210445, 07077116220188070018, Relator: FÁBIO EDUARDO MARQUES, 7ª Turma Cível, data de julgamento: 23/10/2019, publicado no DJE: 12/11/2019. Pág.: Sem Página Cadastrada.)**

**“APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA (DIFAL - ICMS). EC 87/2015. ART. 155, §2º, INCISOS VII E VIII, DA CF/88. EXTENSÃO DO REGIME ANTERIOR AOS NÃO CONTRIBUINTE. CONVÊNIO ICMS 93/2015 - CONFAZ. EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR DA UNIÃO (ART. 146, III E ART.155, §2º, XII, DA CF/88). DESNECESSIDADE. ASPECTOS ESSENCIAIS DO TRIBUTO CONTIDOS NA PRÓPRIA EC 87/2015 E NA LC 87/1996. CONVÊNIO ICMS 93/2015. HARMONIZAÇÃO E OPERACIONALIZAÇÃO DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. RECURSO NÃO PROVIDO. SENTENÇA MANTIDA.**

**1. As impetrantes pretendem a suspensão da exigibilidade da cobrança da diferença de alíquota do ICMS nas operações interestaduais (ICMS - DIFAL), nas remessas de mercadoria ao Distrito Federal, para destinatários não contribuintes do referido imposto. 1.1. A pretensão está fundada, precipuamente, na alegação de necessidade da edição de lei complementar (art. 146, III, ‘a’ e art. 155, §2º, XII, ambos da CF/88) para a regulamentação das alterações promovidas pela EC 87/2015, não se prestando à substituição daquela norma o regramento posto no Convênio ICMS 93/2015 do CONFAZ.**

**2. Com a EC 87/2015, independentemente de o destinatário ser contribuinte ou não do imposto, adota-se a alíquota interestadual e cabe ao ente federado em que localizado o destinatário do bem ou serviço a diferença entre sua alíquota interna e a alíquota interestadual, cuja responsabilidade pelo pagamento será do destinatário, se contribuinte, ou do remetente/prestador, se não for contribuinte do ICMS. 2.1. Essa nova sistemática tem por escopo minorar os efeitos da chamada ‘guerra fiscal’, repartindo, de forma mais equitativa, o imposto devido nas operações interestaduais, em face da drástica redução da arrecadação do tributo em operações internas, devido à intensificação do e-commerce, que facilitou aos consumidores a aquisição de produtos em outras unidades da federação. 2.2. Pela disciplina constitucional anterior, o imposto decorrente**

*dessas operações era destinado unicamente à unidade federativa onde localizado o remetente, cabendo ao ente federado de destino a diferença entre a alíquota interna e a interestadual unicamente quando o destinatário fosse contribuinte.*

**3. Na LC nº 87/1996 ('Lei Kandir') estão definidos os elementos necessários à perfeita identificação e exigência do ICMS e a EC 87/2015 não criou nova espécie tributária ou modificação substancial dos contornos desse tributo, de modo a dar ensejo à edição de lei complementar com fundamento no inciso XII do §2º do art. 155 ou no art. 146, III, da Constituição Federal.**

**4. O Convênio ICMS 93/2015 - CONFAZ visa harmonizar os diversos interesses dos entes políticos investidos da competência para a imposição do tributo em consideração, tendo estabelecido aspectos secundários e operacionais da exação, em conformidade com a EC 87/2015 e a Lei Complementar 87/1996, sem extrapolar os limites dentro dos quais pode atuar.**

**5. Nas ações diretas de inconstitucionalidade propostas perante o STF e que impugnam o Convênio nº 93/2015 do CONFAZ, nenhuma delas com julgamento definitivo sobre a matéria, houve a suspensão, por força de medida cautelar proferida na ADI 5464/DF, apenas da Cláusula Nona, a qual determina a aplicação do convênio às empresas optantes do Simples Nacional.**

**6. Não se verifica nos autos demonstração de direito líquido e certo das impetrantes quanto à ordem mandamental pretendida, tampouco qualquer ilegalidade ou abuso de poder da autoridade impetrada, de modo que se possa afastar a exigência da exação questionada, impondo-se a manutenção da sentença que denegou a segurança e, portanto, o desprovemento do presente Apelo.**

**7. Recurso conhecido e desprovido. Sentença mantida.”** (Acórdão 1207355, 07001764820198070018, Relator: ROMULO DE ARAUJO MENDES, 1ª Turma Cível, data de julgamento: 9/10/2019, publicado no DJE: 17/10/2019. Pág.: Sem Página Cadastrada.)

Nesse diapasão, verifica-se que o DIFAL não configura novo tributo, tampouco novo fato gerador para o mesmo imposto, mas apenas trata-se de uma regra para a partilha da diferença entre alíquotas do ICMS cobradas entre os Estados-Membros que participaram da transação comercial nas hipóteses já autorizadas pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 87/96, que define o regramento do ICMS em âmbito nacional, motivo pelo qual não se afigura a necessidade de lei complementar específica para disciplinar a EC nº 87/2015.

Não há que se falar, assim, em violação aos artigos 146, inciso III, alínea “a” e 155, § 2º, inciso XII, alíneas “a”, “d” e “i”, ambos da Constituição Federal.

No tocante à jurisprudência invocada pela Apelante em suas razões recursais, cumpre ressaltar que os julgados por ela mencionados não se aplicam ao caso concreto, uma vez que o RE nº 580.903/PR trata sobre a aquisição de crédito de ICMS relativo a aquisições de bens do ativo fixo. Já no RE nº 439.796/RS discutiu-se a instituição de ICMS sobre operação de importação de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC nº 33/2001.

Frise-se, aliás, que tais recursos extraordinários foram julgados antes mesmo da edição da EC nº 87/2015, não restando dúvidas, portanto, de que suas conclusões não dizem respeito a tal emenda constitucional, que nem sequer existia à época do julgamento.

Noutra vertente, na ADI nº 5.866/DF, que ainda não teve seu mérito julgado pelo col. Supremo Tribunal Federal, são impugnados os atos normativos do Convênio ICMS nº 52, de 07/04/2017, que dispôs sobre normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal.

Percebe-se, assim, que tais julgados não são aplicáveis ao caso em questão, pois não guardam similitude fática com a situação descrita nos autos, tampouco dizem respeito à matéria tratada pela EC nº 87/2015.

Por fim, eventual manifestação administrativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no âmbito do CONFAZ, por óbvio, não tem o condão de vincular este Órgão Julgador, ante a independência das instâncias, mormente levando-se em conta que tal posicionamento da PGFN não tem o condão de abalar os fundamentos ora expostos no presente voto.

Igualmente, eventual existência de projeto de lei complementar proposto para disciplinar a EC nº 87/2015 também não afeta a conclusão ora exposta, pelos mesmos fundamentos acima explicitados.

Com essas considerações, **nego provimento** ao recurso, mantendo incólume a r. sentença.

Deixo de aplicar o disposto no art. 85, § 11, do CPC, tendo em vista a ausência de condenação ao pagamento de honorários advocatícios na primeira instância.

**É como voto .**

**O Senhor Desembargador JOSAPHÁ FRANCISCO DOS SANTOS - 1º Vogal**

Com o relator

**A Senhora Desembargadora ANA CANTARINO - 2º Vogal**

Com o relator

## **DECISÃO**

CONHECER. NEGAR PROVIMENTO. UNÂNIME.