

**TJDFT**

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

**Órgão** 1ª Turma Cível

**Processo N.** APELAÇÃO CÍVEL 0702402-89.2020.8.07.0018

**APELANTE(S)** GENESIO A MENDES & CIA LTDA, GENESIO A MENDES & CIA LTDA, GENESIO A MENDES & CIA LTDA e GENESIO A MENDES & CIA LTDA

**APELADO(S)** DISTRITO FEDERAL

**Relator** Desembargador TEÓFILO CAETANO

**Acórdão N°** 1298289

## EMENTA

**CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. OBJETO. DIFERENÇA DE ICMS. CONTRIBUINTE. EMPRESA VAREJISTA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS - DIFAL. RECOLHIMENTO. EXIGÊNCIA. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/2015. MODIFICAÇÃO DA SISTEMÁTICA VIGENTE. REPARTIÇÃO DA RECEITA DO ICMS. DEFINIÇÃO DO SUJEITO ATIVO DO TRIBUTO. RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO (CF, ART. 155, §2º, INCISOS VII E VIII). ALTERAÇÃO DO RATEIO E DO SUJEITO PASSIVO. PRESERVAÇÃO DO FATO GERADOR E DA REGULAMENTAÇÃO. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996 (LEI KANDIR). ASPECTOS ESSENCIAIS DO TRIBUTO. MANUTENÇÃO. EDIÇÃO DE LEI COMPLEMENTAR FEDERAL PARA APLICAÇÃO DA NOVA SISTEMÁTICA DE DISTRIBUIÇÃO. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 146, III, E 155, §2º, XII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INEXISTÊNCIA. APELAÇÃO DESPROVIDA. SENTENÇA DENEGATÓRIA MANTIDA.**

1. A sistemática instituída pela Emenda Constitucional nº 87/2015, que alterara os incisos VII e VIII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, não implicara criação de hipótese nova de incidência tributária, tratando apenas da repartição do ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, definindo os sujeitos ativos e passivo e a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial da exação, apurada com base na diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, afastando, destarte, a necessidade de regulamentação da inovação constitucional por meio de nova lei complementar federal.

2. Instituído e disciplinado o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, no âmbito do Distrito Federal, por meio da Lei Distrital nº 1.254/1996, alterada pela Lei Distrital nº 5.546/2015, a qual, atendendo à repartição do tributo introduzida pela EC nº 87/2015, definira o ente distrital como

sujeito ativo do diferencial das alíquotas do ICMS, correspondente à diferença entre a alíquota distrital e a interestadual, em operações e prestações interestaduais com bens ou serviços cujo adquirente ou tomador seja consumidor final, contribuinte do imposto ou não, localizado no seu território, mantendo-se, destarte, intactos os elementos essenciais ao tributo, ou seja, fato gerador, base de cálculo, alíquota, contribuinte, entre outros, legitimara, assim, a exigência do recolhimento do diferencial de alíquota do tributo (ICMS - DIFAL).

3. Considerando que a nova fórmula de distribuição e cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, incidente sobre operações de venda de bens e serviços efetuadas a destinatários localizados ou domiciliados fora do estado de origem, contribuintes ou não do imposto, implantada pela Emenda Constitucional nº 87/15, não constituirá hipótese nova de tributo, e sim, regime de repartição de receita do tributo e definição do sujeito passivo, estabelecendo que toca ao estado de localização do destinatário o diferencial do imposto e que, em sendo o destinatário contribuinte da exação, deverá recolher o diferencial, e, na situação em que o destinatário não for contribuinte, caberá ao remente promover a realização da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, não se vislumbra a necessidade de edição de nova lei complementar regulamentadora nem ofensa aos artigos 146, incisos I e III, e 155, inciso XII, alíneas “a”, “d” e “i”, da Constituição Federal, a cobrança do diferencial com lastro nas leis complementar e local editadas anteriormente à alteração constitucional.

4. Apelação conhecida e desprovida. Sentença denegatória mantida. Unânime.

## ACÓRDÃO

Acordam os Senhores Desembargadores do(a) 1ª Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, TEÓFILO CAETANO - Relator, SIMONE LUCINDO - 1º Vogal e RÔMULO DE ARAÚJO MENDES - 2º Vogal, sob a Presidência do Senhor Desembargador CARLOS RODRIGUES, em proferir a seguinte decisão: CONHECER DO RECURSO E NEGAR-LHE PROVIMENTO. DECISÃO UNÂNIME., de acordo com a ata do julgamento e notas taquigráficas.

Brasília (DF), 04 de Novembro de 2020

**Desembargador TEÓFILO CAETANO**  
Relator

## RELATÓRIO

Cuida-se de **ação de segurança, com pedido de liminar**, aviada por **Genésio A Mendes & Cia LTDA. (matriz e filiais)** almejando prevenir os atos a serem praticados pelo **Subsecretário da Receita do Distrito Federal**, assegurando-lhe o direito de não recolher o Diferencial de Alíquota de

ICMS – DIFAL, relativamente a operações interestaduais com mercadorias vendidas a consumidores finais, não contribuintes do ICMS, residentes ou localizados no Distrito Federal, enquanto não vier a ser editada Lei Complementar regulamentando a Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, e a lei distrital instituindo e regulamentando a exação, respeitados, ainda, os princípios da irretroatividade e da anterioridade de exercício e nonagesimal, obstada a imposição de qualquer sanção proveniente do não recolhimento da exação questionada.

Como suporte para a concessão da segurança pretendida, sustentara, inicialmente, que vende mercadorias para pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do ICMS, situadas no DF, recolhendo o chamado Diferencial de Alíquota de ICMS - DIFAL, relativo à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual, destinado ao Estado de localização do destinatário. Esclarecera que a exigência do diferencial do tributo - DIFAL - se daria com fulcro na Emenda Constitucional nº 87/2015, no Convênio ICMS nº 93/2015 do CONFAZ e na Lei Distrital nº 5.546/2015, que alterara a Lei Distrital nº 1.245/1996.

Nesse contexto, ressaltara que a exigência do Diferencial de Alíquota de ICMS – DIFAL, com fulcro na regulação apontada, é indevida, porquanto, consoante já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, a instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em Lei Complementar (RE nº 580.903), sendo, ainda, 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 (RE 439.796), como no caso. Acentuara, ademais, que as regras gerais de ICMS devem necessariamente, sob pena de inconstitucionalidade, ser disciplinadas por lei complementar (ADI 5.866).

Outrossim, asseverara que, sendo indevida a exigência do diferencial de alíquotas do ICMS, uma vez que prevista em lei ordinária promulgada antes da edição da lei complementar que regulamentará a sistemática disposta na EC nº 87/2015, que alterara o art. 155, §2º, VII e VIII, da CF/88, sua cobrança, sem estar abroquelada por Lei Complementar regulamentadora e Lei Distrital posterior específica, vulnerara o disposto nos artigos 146, I e III, e 155, XII, ambos da CF/88. Consignara que, portanto, assiste-a direito líquido e certo de não ser afetada por cobrança de diferencial de alíquota enquanto não editada a legislação complementar, ensejando a concessão da segurança almejada, prevenindo-se que venha a ser alcançada por cobranças e sanções desprovidas de sustentação subjacente.

Indeferida a medida liminar[1], a impetrante interpusera agravo de instrumento, o qual tivera o pedido de antecipação de tutela recursal indeferido[2]. Outrossim, o Distrito Federal postulara seu ingresso na ação, ratificando os fundamentos das informações prestadas, pugnando, afim, pela denegação da segurança[3].

A autoridade tida por coatora prestara informações[4], sustentando que a exigência de lei complementar somente é indispensável quando houver a necessidade de definição dos elementos essenciais do tributo, tais como, a ocorrência do seu fato gerador, a base de cálculo, o sujeito passivo, dentre outros, o que não ocorrera no caso do DIFAL. Ressaltara, ainda, que o diferencial do ICMS não constitui hipótese nova de tributo, porquanto a Emenda Constitucional nº 87/2015 se limitara, na sistemática que implementara, a regulamentar procedimento a ser observado na repartição de tributação sobre operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, não se vislumbrando, portanto, a alegada necessidade de Lei Complementar para sua regulamentação. Asseverara, ademais, que, corroborando a aferição que apontara, a Lei Distrital nº 1.254/1996, na parte modificada pela Lei Distrital nº 5.546/2015, que trata do procedimento adotado para a cobrança do DIFAL, não tivera, até então, a legalidade ou constitucionalidade questionada judicialmente, sendo, portanto, escorreita a cobrança do DIFAL.

O Ministério Público, por intermédio de ilustrado Promotor de Justiça, se manifestara, em suma, pela não intervenção na impetração, porquanto dispensável[5].

Implementado o transcurso da ritualística procedimental de conformidade com o legalmente ordenado (Lei 12.016/09), sobreviera **sentença**[6], que denegara a segurança. Salientara o eminente sentenciante que, diante da declaração da inconstitucionalidade do Protocolo CONFAZ nº 21/11, fora promulgada a

EC nº 87/2015, que, alterando o disposto no art. 155, §2º, VII, da CF, apenas equiparara o regime de partilha do ICMS entre os entes federativos nas operações interestaduais, fosse o destinatário contribuinte ou não do imposto. Afirmara que o ocorrido não ensejara qualquer modificação ou acréscimo à Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir - regramento nacional do ICMS), afastando-se, assim, a exigência de edição de lei complementar e lei posterior para sua cobrança. Outrossim, asseverara que o Convênio ICMS 93 não inovara em matérias reservadas o tratamento por lei complementar, limitando-se a regulamentar o procedimento a ser observado na tributação sobre operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, sem estipular alíquota interestadual ou interna, nem definir a base de cálculo do imposto, reproduzindo, portanto, o disposto no art. 155, § 2º, VII, “a” e “b”, da CF e no art. 13 da LC 87/1996.

Inconformada, a impetrante **apelara**[7] almejando a reforma da sentença. Reprisara, para tanto, as alegações dispostas na inicial, sustentando, em suma, a necessidade de edição de Lei Complementar para a regulamentação da sistemática disposta na EC nº 87/2015, afirmando, ainda, que, ao contrário do disposto na sentença, a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) em nada se referira às operações que ensejam a incidência do DIFAL, o qual, até ser regulamentado, não pode, portanto, ser exigido.

Asseverara que, tanto é verdade o que aduzira, que o Convênio CONFAZ nº 93/2015, fora editado exatamente para disciplinar a matéria debatida, diante da falta de lei regulamentadora. Ademais, ressaltara encontrar-se em trâmite na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar nº 325/2016, para a regulamentação do disposto na EC nº 87/15, propondo alterações na LC nº 87/96, com fulcro no entendimento do c. STF sobre o tema - RE 580.903, RE 439.796 e ADI 5.866. Ademais, ratificara a necessidade, para a instituição do diferencial de alíquotas do ICMS, da promulgação de lei estadual/distrital específica, decorrente de lei complementar editada nos termos dispostos nos art. 146, III, “a” e art. 155, §2º, XII, “a”, “d” e “i”, da CF/88, sob pena, ainda, de violação destes.

O apelado, devidamente intimado, contrariara o apelo, defendendo, em suma, seu desprovemento[8].

O apelo é tempestivo, está subscrito por causídico devidamente habilitado e municiado de capacidade postulatória, consta preparo e fora corretamente processado[9].

### **É o relatório.**

---

[1] - Decisão - ID 18517145 (fls. 194/197)

[2] - ID 18517153 (fls. 224/233).

[3] - ID 18517151 (fl. 222).

[4] - ID 18517155 (fls. 236/239).

[5] - ID 18517158 (fls. 243/246).

[6] - ID 18517909 (fls. 247/252).

[7] - Apelação - ID 18517915 (fls. 263/282).

[8] - Contrarrazões – ID 18517921 (fls. 291/307).

[9] - Procuração ID 1851713, pg. 2 (fl. 48). Guia e comprovante de preparo - ID 18517916 (fls. 283/284).

## VOTOS

### O Senhor Desembargador TEÓFILO CAETANO - Relator

Cabível, tempestivo, preparado e subscrito por causídico municiado de capacidade postulatória, conhecimento do apelo.

Cuida-se de ação de segurança, com pedido de liminar, ajuizada por Genésio A Mendes & Cia LTDA. (matriz e filiais) almejando prevenir os atos a serem praticados pelo Subsecretário da Receita do Distrito Federal, assegurando-lhe o direito de não recolher o Diferencial de Alíquota de ICMS – DIFAL, relativamente a operações interestaduais com mercadorias vendidas a consumidores finais, não contribuintes do ICMS, residentes ou localizados no Distrito Federal, enquanto não vier a ser editada Lei Complementar regulamentando a Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, e a lei distrital instituindo e regulamentando a exação, respeitados, ainda, os princípios da irretroatividade e da anterioridade de exercício e nonagesimal, obstada a imposição de qualquer sanção proveniente do não recolhimento da exação questionada.

Indeferida a liminar postulada e implementado o transcurso da ritualística procedimental de conformidade com o legalmente ordenado (Lei 12.016/09), sobreviera sentença, que denegara a segurança. Saliendara o eminente sentenciante que, diante da declaração da inconstitucionalidade do Protocolo CONFAZ nº 21/11, fora promulgada a EC nº 87/2015, que, alterando o disposto no art. 155, §2º, VII, da CF, apenas equiparara o regime de partilha do ICMS entre os entes federativos nas operações interestaduais, fosse o destinatário contribuinte ou não do imposto. Afirmara que o ocorrido não ensejara qualquer modificação ou acréscimo à Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir - regramento nacional do ICMS), afastando-se, assim, a exigência de edição de lei complementar e lei posterior para sua cobrança. Outrossim, asseverara que o Convênio ICMS 93 não inovara em matérias reservadas o tratamento por lei complementar, limitando-se a regulamentar o procedimento a ser observado na tributação sobre operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, sem estipular alíquota interestadual ou interna, nem definir a base de cálculo do imposto, reproduzindo, portanto, o disposto no art. 155, § 2º, VII, “a” e “b”, da CF e no art. 13 da LC 87/1996.

Inconformada, a impetrante apelara almejando a reforma da sentença e acolhimento do pedido mandamental como formulado, renovando, em suma, os mesmos argumentos dispostos na inicial. Sob essas premissas, a matéria controversa cinge-se à apreensão da necessidade, ou não, da edição de nova legislação complementar volvida a regulamentar a EC 87/15 como pressuposto para a cobrança da diferença de alíquota de ICMS proveniente de operações de venda de mercadorias a pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do imposto situadas ou residentes nesta capital, provenientes da impetrante, que é situada em outra unidade da federação.

Alinhavado o objeto do *mandamus* e do apelo que interpusera a impetrante, emerge dos autos que almeja, em verdade, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários adicionais que apontara e a cominação, à autoridade coatora, da obrigação negativa de se abster de praticar qualquer ato de cobrança e/ou fiscalização da diferença de ICMS com lastro no Convênio ICMS nº 93/2015 - CONFAZ e na Lei Distrital nº. 5.546/2015, relativos ao recolhimento do Diferencial de Alíquota de ICMS – DIFAL. Portanto, o cerne da questão versa sobre a aferição da legitimidade da exigência do diferencial de ICMS - DIFAL com fulcro no Convênio ICMS nº 93/2015 – CONFAZ, na Lei Distrital nº. 5.546/2015, na Lei Complementar nº 87/96 e na EC nº 87/2015, que alterara a redação do art. 155, §2, incisos VII e VIII, da

Constituição Federal, diante da ausência de edição de lei complementar específica regulamentando a sistemática introduzida pela aludida Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Assim modulada a controvérsia, o apelo não merece acolhimento.

Com efeito, com vistas a facilitar o desenlace da questão em apreço, faz-se necessária a transcrição literal do artigo 155, §2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal, com a antiga redação e as alterações então implementadas pela EC nº 87/2015, *in verbis*:

**“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;**

(...)

**§ 2º 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;**

**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 - 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;**

**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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)”**

Consoante emerge do disposto no dispositivo constitucional, com a alteração editada pela EC nº 87/2015, a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual do ICMS, imposto de competência dos Estados e do DF, relativamente às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado ou DF, cabe ao ente estadual da localização do destinatário, contribuinte ou não do tributo, responsabilizando-se pelo seu pagamento o destinatário, quando for contribuinte do imposto, ou o remetente, caso o destinatário não for contribuinte do imposto.

Outrossim, do cotejo da redação anterior do dispositivo apreende-se que a nova redação e acréscimos

implementados aos incisos VII e VIII alteraram apenas a sistemática relativa ao recolhimento do tributo, quando da ocorrência das operações e serviços na forma delineada – venda interestadual - e o consequente sujeito ativo da diferença da exação. Ademais, de conformidade com a antiga redação do inciso VII, a impetrante, como remetente de “mercadorias para pessoas físicas e jurídicas não contribuintes do ICMS” [1], domiciliadas no DF, já era a responsável pelo pagamento do tributo, incidindo, à época, a alíquota interna, já arcando, portanto, com a sua diferença para a alíquota interestadual, porquanto recolhia o valor cheio da alíquota interna.

Além da nuance de que a aludida emenda constitucional tratara, apenas, da partilha da diferença do tributo e do seu sujeito ativo, nas operações interestaduais nas situações que mencionara, restara patente, por outro lado, que não tratara das matérias regulamentadas pela LC 87/96 (Lei Kandir), que, nos termos do inciso III do art. 146 da CF, disciplinara o ICMS, definindo os elementos necessários ao fato gerador e à exigência da exação. Destarte, mantendo-se intactos o fato gerador, o contribuinte e a base de cálculo do tributo, não existe a necessidade de alteração ou modificação da aludida LC nº 87/96, tampouco, da edição de lei complementar específica, regulamentando o disposto na EC nº 87/2015 como pressuposto para que seja assegurada plena eficácia à nova regulação.

Nesse contexto, não tendo sido instituída nova espécie tributária e inexistindo modificação substancial dos contornos do tributo já estabelecido pela LC nº 87/96 (Lei Kandir), afasta-se, dessa forma, a necessidade da edição de nova lei complementar regulamentando as situações inseridas pela EC nº 87/2015, não se vislumbrando *in casu* a possibilidade de violação aos artigos 146, I e III, “a” e “b”, e 155, §2º, XII, “a”, “d” e “i”, da CF, abaixo transcritos, *in verbis*:

***“Art. 146. Cabe à lei complementar:***

***I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;***

(...)

***III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:***

***a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;***

***b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;***

...

***“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;***

(...)

***XII - cabe à lei complementar:***

***a) definir seus contribuintes;***

(...)

***d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações***

*relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;*

(...)

*i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.”*

Destarte, a alegada exigência de edição de lei complementar em razão da alteração constitucional havida não subsiste, tendo em vista que o conflito quanto às questões pertinentes à competência tributária já fora devidamente regulado pela sistemática introduzida pela EC nº 87/2015, que buscara tornar mais equitativa, nas operações interestaduais, a repartição do ICMS entre o estado do destinatário e o estado de origem da mercadoria, evitando, assim, a chamada “guerra fiscal” entre entes federados. Outrossim, as normas gerais em matéria de legislação tributária e a definição dos elementos essenciais aos tributos instituídos pelos Estados e o DF, no exercício de suas respectivas competências, no tema em apreço, já se encontravam estabelecidas e definidas pela LC 87/96 (Lei Kandir), a qual instituiu e regulamentara o ICMS e não fora maculada pelo disposto na aludida emenda constitucional.

Para além do exposto, ainda que venha a ser eventualmente promulgada Lei Complementar, decorrente da PLC nº 325/2016 que tramita na Câmara dos Deputados, cuja proposição, segundo a impetrante, corrobora a necessidade de edição de lei complementar para a exigência do diferencial do ICMS, ao contrário do que alegara, o ali disposto ratificara a desnecessidade de lei complementar na hipótese. Deveras, a despeito de se tratar de exposição de motivos de lei complementar, sequer aprovada, e de afirmar que a alteração promovida pela EC nº 87/15 ensejara a sua proposição, do exposto, ressoara impassível, ainda, que a “*Emenda Constitucional nº 87, de 2015, é uma norma de eficácia plena*”, e que “*a regulamentação dessas questões por meio de lei complementar se mostra importante para garantir maior segurança na aplicação na sistemática introduzida pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015*” (grifos nossos).

Assim, a aludida proposta de lei complementar, em se mostrando importante para garantir maior segurança na aplicação na sistemática introduzida pela aludida emenda, não se mostrara necessária, sobejamente do ponto de vista constitucional, à regulamentação da aludida emenda, comprovando a prescindibilidade da edição de lei complementar para a exigência do diferencial de alíquotas do ICMS. Ademais, não há como prosperar a pretensão da impetrante, no que tange à jurisprudência da Excelsa Suprema Corte que apontara, porquanto, tratando os processos RE nº 580.903 AgR/PR[2] e RE 439.796/PR[3], respectivamente, da incidência do diferencial do ICMS nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo ou adquiridos para uso e consumo do estabelecimento, durante a vigência do Convênio ICMS nº 66/1988, e na importação de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33/2001, não infirmam ou desafiam as apreensões esculpadas acima, pois não condizem com o tema debatido nos autos, havendo, a bem da verdade, clara hipótese de distinção quanto às hipóteses de aplicabilidade normativa. No que tange à ADI 5.866/DF, ressalta-se, apenas, que o referido processo fora extinto, sem julgamento de mérito[4].

Assim, a apreensão relativa à desnecessidade da prévia edição de lei complementar regulamentando a EC 87/2015 e, conseqüentemente, de lei posterior disciplinando a diferença de tributo, abroquelada pelos argumentos expostos, encontra ressonância em precedentes originários desta egrégia Corte que enfocaram a questão sob exame, conforme se afere dos julgados adiante ementados, *in verbis*:

**“APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS (DIFAL). OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 87/96. LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. 1. A EC nº 87/96 não criou nova hipótese de incidência tributária, apenas determinou a aplicação do diferencial da alíquota interestadual do ICMS nas operações interestaduais, sendo desnecessária a edição de Lei Complementar para a sua validade. 2. Negou-se provimento ao apelo das impetrantes”** (Acórdão n.1191719, 07119934620188070018, Relator: SÉRGIO ROCHA 4ª Turma Cível, Data de Julgamento: 07/08/2019, Publicado no DJE: 21/08/2019)- grifo nosso;

**“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. JULGAMENTO EXTRA PETITA. ADEQUAÇÃO DO**

**JULGADO. MANDADO DE SEGURANÇA ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. EC 87/2015. COMPATIBILIDADE. SEGURANÇA DENEGADA. SENTENÇA MANTIDA. (...).** 2. *A Emenda Constitucional nº 87/2015 conferiu significativa alteração na sistemática de recolhimento de ICMS quando a operação envolve duas unidades da federação e o destinatário da mercadoria ou do serviço é consumidor final não contribuinte do tributo. Anteriormente ao seu advento, somente o Estado de origem (produtor) recolhia o imposto, com base em alíquota interna, nada cabendo à unidade de federação destinatária. De acordo com a nova ordem constitucional, o contribuinte passou a recolher no Estado de origem a alíquota interestadual, fixada pelo Senado Federal, e o Estado de destino passou a fazer jus à diferença entre a tarifa interestadual e a interna da unidade de federação destinatária, o chamado DIFAL.* 3. *Recurso desprovido.*” (Acórdão n.1167747, 07053559420188070018, Relator: JOSAPHA FRANCISCO DOS SANTOS 5ª Turma Cível, Data de Julgamento: 02/05/2019, Publicado no DJE: 08/05/2019) – grifo nosso;

**“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. ICMS. RECOLHIMENTO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAL. EC 87/15. LEI 5.546/15. REGULAÇÃO POR LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. SENTENÇA MANTIDA. (...)** 2. *O diferencial de alíquota garante ao Estado de destino a parcela que lhe cabe na partilha do ICMS sobre operações interestaduais, evitando, caso não existisse, a ocorrência de grave distorção na sistemática nacional desse imposto.* 3. *A inexistência de lei complementar não inviabiliza o exercício da competência tributária dos Estados, em face de dispositivo constitucional que prevê a distribuição das receitas por meio do DIFAL.* 4. *Recurso conhecido, mas não provido. Sentença mantida. Unânime.*” (Acórdão n.1158863, 07038341720188070018, Relator: ROMEU GONZAGA NEIVA 7ª Turma Cível, Data de Julgamento: 20/03/2019, Publicado no DJE: 25/03/2019) - grifo nosso;

**“CIVIL E PROCESSO CIVIL. APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. LEI 12.016/09. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. NÃO VERIFICADO. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº. 87/2015. ART. 20 DA LEI DISTRITAL N. 1.254/96 COM ALTERAÇÕES CONFERIDAS PELA LEI DISTRITAL N. 5.546/15. ICMS DIFAL. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. DEVIDA. CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA. CIRCULAÇÃO JURÍDICA. VERIFICADA. CIRCULAÇÃO FÍSICA. DESNECESSIDADE. AUSÊNCIA DE ILEGALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. CONCESSÃO DE SEGURANÇA. IMPOSSIBILIDADE. SENTENÇA MANTIDA. (...)** 2. *Com o advento da Emenda Constitucional n. 87/2015, os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, passaram a dispor que "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".* 3. *No âmbito do Distrito Federal, o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços é disciplinado pela Lei Distrital nº. 1.254/1996, cujo art. 20 sofreu alteração após a edição da Lei Distrital nº. 5.546/2015, em atendimento ao o novo regramento introduzido pela EC nº. 87/2015.* 4. *As empresas não sediadas no Distrito Federal submetem-se ao recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS (ICMS DIFAL), incidente sobre as 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, não necessitando, para tanto, a circulação física da mercadoria, bastando, apenas, a circulação jurídica para que a haja a incidência de ICMS DIFAL.* 5. *Não havendo qualquer ilegalidade ou abusividade ao ato administrativo atacado, escorreita a r. sentença que denegou a segurança pretendida pelo impetrante.* 6. *Recurso conhecido e improvido.*” (Acórdão n.1154936, 07000420920188070001, Relator: GISLENE PINHEIRO 7ª Turma Cível, Data de Julgamento: 27/02/2019, Publicado no PJe: 28/02/2019) – grifo nosso;

**“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AGRAVO INTERNO. NEGATIVA DE EFEITO SUSPENSIVO AO RECURSO. FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

**INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO. AUTUAÇÃO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA (DIFAL/ICMS). PREVISÃO CONSTITUCIONAL. ART. 155, §2º, VII E VIII, CF/88. EC 87/15. LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. PREVISÃO EM NORMAS DISTRITAIS. SUFICIENTE. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS. INDEVIDO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO LIVROS FISCAIS ELETRÔNICOS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. VEÍCULOS NOVOS. CONCESSIONÁRIA. IMPOSTO DEVIDO. OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO PERANTE O FISCO DISTRITAL. CONVÊNIO ICMS 132/92. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. TAXA SELIC. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. EFEITOS APÓS 2017. AUTO DE INFRAÇÃO DE 2013. MULTA CONFISCATÓRIA. INOCORRÊNCIA. DECISÃO MANTIDA. (...). 2. A antiga sistemática de apuração do ICMS interestadual, estampada na Constituição Federal, art. 155, incisos VII e VIII, estabelecia que, nos casos em que o destinatário de mercadoria não fosse contribuinte do imposto, aplicaria a alíquota interna do Estado de origem do bem, e o Estado de destino nada receberia. 3. Com a promulgação da EC 87/15, houve alteração na distribuição do produto da arrecadação aos Entes Federados, unificando as formas de apuração do ICMS, igualando-as para os destinatários contribuintes e não contribuintes. 4. O Diferencial de Alíquota ou DIFAL, consiste na 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 a exigência de Lei Complementar que se restringe à definição de tributos, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, "a"). (...) 12. Agravo de Instrumento conhecido e desprovido. Agravo Interno prejudicado.” (Acórdão n.1110049, 07060328120188070000, Relator: CARLOS RODRIGUES 6ª Turma Cível, Data de Julgamento: 18/07/2018, Publicado no DJE: 16/08/2018) – grifo nosso.**

Destarte, não se constata, do aparelhado nos autos do *mandamus*, o direito líquido e certo invocado pela impetrante, no que tange à garantia mandamental pretendida, quanto à impossibilidade da exigência do diferencial do ICMS, tampouco se observa qualquer ilegalidade ou abuso de poder da autoridade impetrada, quanto ao ponto, de modo que se possa afastar a exigência do diferencial arrostado. Conseqüentemente, considerando que o artigo 1º da Lei nº 12.016/2009 estabelece que 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, não se constatando a presença de direito líquido e certo, é de rigor a denegação da segurança, impondo-se a manutenção da sentença sob reexame e o desprovimento do apelo.

**Esteado na argumentação expendida, nego provimento ao apelo, mantendo intacta a ilustrada sentença vergastada. Custas pela impetrante.**

**É como voto.**

---

[1] - ID Num. 14467343 – Pág. 2 (fl. 6).

[2] - “EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM LEI COMPLEMENTAR. IMPOSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS ATÉ O ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1997. 1. A instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar. 2. Nos termos da jurisprudência da Corte, as aquisições de bens destinados ao ativo fixo ou adquiridos para uso e consumo do estabelecimento não conferiam direito a crédito durante a vigência do Convênio nº 66/1988. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 580903 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 21-05-2015 PUBLIC 22-05-2015)

[3] - “Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. PESSOA QUE NÃO SE DEDICA AO COMÉRCIO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL. “NÃO CONTRIBUINTE”. VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2002. POSSIBILIDADE. REQUISITO DE VALIDADE. FLUXO DE POSITIVAÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO. 1. Há competência constitucional para estender a incidência do ICMS à 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 33/2001. 2. A incidência do ICMS sobre operação de importação de bem não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2º, I da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado. 3. Divergência entre as expressões “bem” e “mercadoria” (arts. 155, II e 155, §2, IX, a da Constituição). É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descarteriza, tão-somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria. Em sentido semelhante, a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte habitual do tributo também não afeta a caracterização da operação de circulação de mercadoria. Ademais, a exoneração das operações de importação pode desequilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência. CONDIÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA TRIBUTAÇÃO 4. Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2º, i da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar. 5. Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram convalidadas, na medida em que inexistente o fenômeno da “constitucionalização superveniente” no sistema jurídico brasileiro. A ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária realizada por lei anterior à EC 33/2001 e à LC 114/2002 não serve de fundamento de validade à tributação das operações de importação realizadas por empresas que não sejam comerciais ou prestadoras de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual. 6. A tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da anterioridade e da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz e que seja posterior à LC 114/2002. Recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul conhecido e ao qual se nega provimento. Recurso extraordinário interposto por FF. Claudino ao qual se dá provimento.” (RE 439796, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-051 DIVULG 14-03-2014 PUBLIC 17-03-2014)

[4]

<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+5866%2>

**A Senhora Desembargadora SIMONE LUCINDO - 1º Vogal**

Com o relator

**O Senhor Desembargador RÔMULO DE ARAÚJO MENDES - 2º Vogal**

Com o relator

**DECISÃO**

CONHECER DO RECURSO E NEGAR-LHE PROVIMENTO. DECISÃO UNÂNIME.