

**TJDFT**

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

**Órgão** 8ª Turma Cível

**Processo N.** APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA 0700262-48.2021.8.07.0018

**APELANTE(S)** DISTRITO FEDERAL

**APELADO(S)** INCAVEL ONIBUS E PECAS LTDA

**Relator** Desembargador DIAULAS COSTA RIBEIRO

**Acórdão N°** 1391325

## EMENTA

**APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIFAL. STF. TEMA 1093. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. MODULAÇÃO. AÇÕES EM CURSO. ENCARGO FINANCEIRO. COMPROVAÇÃO. DESNECESSIDADE.**

1. O mandado de segurança constitui instrumento idôneo para proteger direito líquido e certo demonstrado de plano, por meio de prova pré-constituída, sem a necessidade de dilação probatória.
2. A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar (STF, Plenário, ADI 5469/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 24/2/2021 e RE 1287019/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, redator do acórdão Min. Dias Toffoli, julgado em 24/2/2021).
3. São válidas as leis estaduais ou distritais editadas após a EC 87/2015, que preveem a cobrança do Diferencial de Alíquota (DIFAL) nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto.
4. O julgamento proferido pelo STF só produzirá efeitos a partir de 2022, no exercício financeiro seguinte ao julgamento, ou seja, as cláusulas continuam válidas até o final deste ano (dezembro de 2021), ressalvadas as ações em curso. Precedentes desta Turma.
5. O art. 150, § 7º da CF e o art. 10 da Lei Complementar nº 87/1996 não condicionam o ressarcimento do ICMS pelo substituído à comprovação do encargo financeiro, pois se presume que o encargo foi suportado por ele.
6. Remessa necessária e recurso voluntário conhecidos e não providos.

## **ACÓRDÃO**

Acordam os Senhores Desembargadores do(a) 8ª Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, DIAULAS COSTA RIBEIRO - Relator, ARQUIBALDO CARNEIRO - 1º Vogal e EUSTAQUIO DE CASTRO - 2º Vogal, sob a Presidência do Senhor Desembargador DIAULAS COSTA RIBEIRO, em proferir a seguinte decisão: REMESSA NECESSÁRIA E RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS. UNÂNIME. , de acordo com a ata do julgamento e notas taquigráficas.

Brasília (DF), 10 de Dezembro de 2021

**Desembargador DIAULAS COSTA RIBEIRO**

Presidente e Relator

## **RELATÓRIO**

1. Remessa necessária e apelação cível interposta pelo Distrito Federal contra a sentença proferida pela 1ª Vara da Fazenda Pública do DF que, em mandado de segurança impetrado por Incavel Ônibus e Peças Ltda. em desfavor do Subsecretário da Receita da Secretaria de Estado da Economia do DF, concedeu a segurança para (ID nº 29270050):

“(i) reconhecer a inexigibilidade do recolhimento do ICMS-DIFAL pela Impetrante no âmbito do Distrito Federal, até a edição da Lei Complementar Federal regulamentadora da EC n.º 87/2015, assim como da ulterior Lei Distrital necessária para a instituição da referida exação no sistema tributário distrital; bem como para (ii) reconhecer o direito subjetivo da Impetrante a repetição do indébito tributário decorrente dos valores indevidamente recolhidos a título de ICMS-DIFAL em favor do Distrito Federal, no quinquênio que antecede a impetração do presente mandamus, bem como de quantias eventualmente recolhidas no curso da presente demanda, com a devida atualização.”

2. Em consequência, o Distrito Federal foi condenado ao pagamento das despesas antecipadas (CPC, art. 82, § 2º c/c Lei nº 9.289/1996, art. 4º, parágrafo único). Sem honorários (STF, Súmula 512 e STJ, Súmula 105).

3. Nas razões de ID nº 29270056, o apelante narra que é devida a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL) da apelada. Afirma que a decisão do STF que condicionou a exigência do DIFAL à edição de lei complementar somente produzirá efeitos a partir do próximo exercício financeiro, ressalvadas as ações judiciais em curso (RE nº 1.287.019, Tema 1093).

4. Argumenta que o mandado de segurança foi impetrado após a conclusão do julgamento pelo STF e que a ação não estava em curso, o que afasta seu direito líquido e certo. Cita julgados.
5. Alega que a legitimidade para questionar a cobrança do diferencial de alíquota (DIFAL/ICMS) deve obedecer ao art. 166 do CTN e a apelada deve demonstrar que não repassou o custo do tributo ou que possui autorização para requerer a restituição.
6. Pede a reforma da sentença para que a segurança seja denegada.
7. Preparo isento (CPC, art. 1.007, § 1º).
8. Contrarrazões apresentadas (ID nº 29270161).

## **9. Cumpre decidir.**

## **VOTOS**

### **O Senhor Desembargador DIAULAS COSTA RIBEIRO - Relator**

10. Conheço e recebo o recurso no **duplo efeito** (CPC, arts. 1.012 e 1.013). Conheço a remessa necessária (CPC, art. 496, I).
  11. De acordo com o art. 1º da Lei nº 12.016/2009 “*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*”.
  12. Trata-se de um remédio constitucional que ampara o cidadão contra a prática de atos abusivos ou ilegais cometidos pelo Poder Público, cujo procedimento, atualmente, é regido pela Lei nº 12.016/2009.
  13. O cerne é a proteção de direito líquido, caracterizado pela demonstração, de plano, mediante prova documental pré-constituída, da situação jurídica objeto da demanda.
- (I) Da inexigibilidade da cobrança do DIFAL/ICMS.
14. A responsabilidade tributária por substituição provém de expressa disposição legislativa e ocorre nas hipóteses em que o sujeito passivo da obrigação é pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador.
  15. A substituição tributária para frente (ou progressiva), uma das duas modalidades quando se trata

de ICMS, presume a ocorrência do fato gerador posterior e a sua dimensão econômica (art. 150, §7º da CF). Logo, há a antecipação do pagamento referente à obrigação tributária que surgiria somente mais à frente para o contribuinte.

16. Nessas hipóteses, o legislador presume a base de cálculo provável e, caso não se realize o fato gerador que justificou a sua incidência, assegura ao contribuinte a imediata e preferencial restituição da quantia recolhida.

17. No pedido do mandado de segurança, a apelada/impetrante pretende o afastamento da exigibilidade do diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes situados no DF, referentes a insumos para empresas que atuam na área de transporte rodoviário de pessoas.

18. Com o exponencial crescimento das compras pelo ambiente virtual, alguns estados menos favorecidos acabaram sendo prejudicados pela regra de que o ICMS seria destinado apenas àquele em que a compra se originou. A Emenda Constitucional nº 87/2015 foi editada para solucionar essa controvérsia ao estabelecer sistemática distinta para a cobrança do referido imposto nas operações interestaduais destinadas a consumidores não contribuintes.

19. A partir de então, extinguiu-se a distinção entre consumidor contribuinte e consumidor não contribuinte no que se refere ao ICMS, pois, independentemente de o consumidor final ser ou não contribuinte, o imposto devido será o mesmo e haverá divisão entre o estado de origem e o de destino da mercadoria ou serviço.

20. O art. 155, § 2º, VII e VIII da Constituição Federal estabeleceu que, quando o consumidor final destinatário do serviço ou produto for contribuinte do imposto, caberá a ele a responsabilidade pelo recolhimento. Do contrário, o recolhimento deverá ser providenciado pelo remetente, no caso, a apelada.

21. A Emenda Constitucional nº 87/2015, apesar de ter eliminado a distinção de tratamento entre o consumidor final contribuinte ou não contribuinte do ICMS nas operações interestaduais, inovou quando se trata das hipóteses de incidência tributária nas operações dessa natureza.

22. Em 24/2/2021, o STF, ao julgar o RE nº 1.287.019 em conjunto com a ADI 5.469/DF (Tema 1093), por maioria, declarou a inconstitucionalidade formal das cláusulas 1ª, 2ª, 3ª, 6ª e 9ª do Convênio ICMS 93/2015, por invasão ao campo da lei complementar federal.

23. O Plenário também decidiu que a cobrança do DIFAL não é válida na operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, justamente pela ausência de lei complementar disciplinadora:

“Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 1.093 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, assentando a invalidade "da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora", vencidos os Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux (Presidente). Em seguida, por maioria, **foi fixada a seguinte tese: "A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais"**, vencido o Ministro Alexandre de Moraes. Por fim, **o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito**

**Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022)**, exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderiu à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio (Relator), que não modulava os efeitos da decisão. Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).” [grifo na transcrição]

24. O julgado contém modulação dos seus efeitos. Essa decisão só produzirá efeitos a partir de 2022, no exercício financeiro seguinte ao julgamento, ou seja, as cláusulas continuam válidas até o final deste ano (dezembro de 2021), com exceção da cláusula 9ª, que já estava suspensa desde fevereiro de 2016.

25. Essa compreensão foi necessária para evitar prejuízos financeiros aos entes da federação e garantir a segurança jurídica.

**26. A aplicação da modulação foi afastada das ações em curso sobre o tema.**

27. Superada a questão da obrigatoriedade de lei complementar, é necessário verificar se a apelada está inserida no critério ações em curso.

28. O julgamento pelo Plenário ocorreu em **24/2/2021**. A ata de julgamento foi publicada no DJe de **2/3/2021**. O acórdão somente foi publicado no DJe de **25/5/2021**, conforme andamento processual no *site* do STF.

29. Como o mandado de segurança foi impetrado no TJDF em **26/1/2021** (ID nº 29270028), verifica-se que a ação já estava em curso antes da solução da controvérsia pelo STF.

30. É devida à apelada/impetrante a inexigibilidade do recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS. Precedentes: TJDF, Ac. 1376434, 07001759220218070018, Relator: Mario-Zam Belmiro, 8ª Turma Cível, Publicado no DJE: 15/10/2021; Ac. 1376460, 07008470320218070018, Relator: Robson Teixeira de Freitas, 8ª Turma Cível, Publicado no DJE: 14/10/2021.

31. Confirmando a sentença.

(II) Da desnecessidade de comprovação do art. 166 do CTN.

32. O apelante alega que a legitimidade para questionar a cobrança do diferencial de alíquota (DIFAL/ICMS) deve obedecer ao disposto no art. 166 do CTN. Argumenta, ainda, que a apelada deve demonstrar que não efetuou o repasse do custo do tributo ou que possui autorização para requerer a restituição.

33. O art. 166 do CTN dispõe que: “*A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la*”.

34. Esse dispositivo objetiva evitar a restituição de valores pagos ao contribuinte que apenas efetuou o recolhimento do tributo, mas não arcou com seu ônus financeiro, por tê-lo transferido a um terceiro.

35. O art. 150, § 7º da CF e o art. 10 da Lei Complementar nº 87/1996, que tratam sobre a restituição do valor do imposto pago a maior por força da substituição tributária, não condicionam o ressarcimento do ICMS pelo substituído à comprovação do encargo financeiro, pois se presume que o encargo foi suportado por ele.

36. Como a apelada comprovou pelas notas fiscais que arcou com o pagamento do diferencial de alíquota do ICMS e o apelante não impugnou qualquer documento apresentado, é desnecessária a observância do art. 166 do CTN. Precedente: Ac. 1359139, 07012350320218070018, Relator: Rômulo de Araújo Mendes, 1ª Turma Cível, Publicado no DJE: 10/8/2021.

37. Registre-se que a repetição de indébito será analisada na via administrativa ou judicial apropriada, pois o mandado de segurança somente tem por objeto o direito ao reconhecimento da inexigibilidade do tributo e o direito à repetição de indébito.

38. Confirmo a sentença.

**39. Informações complementares: ação proposta em 26/1/2021. Valor da causa: R\$ 276.403,97. Sentença proferida em 7/7/2021. Sem honorários advocatícios (Lei nº 10.016/2009, art. 25).**

### **Dispositivo**

40. Conheço a remessa necessária e o recurso do Distrito Federal e **nego-lhes provimento**.

41. Sem honorários recursais (Lei nº 10.016/2009, art. 25).

42. **É o voto.**

### **O Senhor Desembargador ARQUIBALDO CARNEIRO - 1º Vogal**

Nobres pares, sobre os processos nos quais se discute a cobrança do DIFAL, considerando a divergência jurisprudencial acerca do tema, a egrégia 6ª Turma Cível, da qual eu era integrante, havia decidido pela suspensão desses processos pelo prazo de 90 (noventa) dias, a contar do mês de agosto de 2021, a fim de aguardar o julgamento dos embargos de declaração pelo STF acerca da modulação dos efeitos quanto à data a ser considerada para as “ações judiciais em curso”.

Já tendo decorrido o prazo de 90 (noventa) dias sem a manifestação do STF quanto aos aclaratórios, entendo plausível o julgamento do presente recurso, sobretudo porque a ação em questão foi ajuizada antes do julgamento do RE nº 1.287.019/DF e da ADI nº ADI 5469/DF.

É cediço que em 24/02/2021, o Plenário do STF julgou o mérito do RE 1.287.019/DF com repercussão geral, tema 1093.

Firmou-se a seguinte tese: “*A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais*”.

Nesse momento, importante a discussão sobre a modulação das “ações judiciais em curso”.

*In casu*, o mandado de segurança foi impetrado em 26/01/2021.

Em outras oportunidades, já me manifestei considerando como o marco temporal das “ações judiciais

em curso" a data do julgamento conjunto do RE nº 1.287.019/DF e da ADI nº ADI 5469/DF, ocorrido em 24/02/2021.

Isso porque a publicidade dos julgamentos do STF é instantânea, pois podem ser assistidos em tempo real em meios digitais.

Peço vênia para citar a ementa do julgado de minha relatoria:

*APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. DIFAL. EC 87/2015. LEI DISTRITAL Nº 5.546/2015. ADI 5469. RE 1287019. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 1093 DO STF. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. AÇÃO AJUIZADA ANTES DO JULGAMENTO DO TEMA Nº 1093. EFEITOS IMEDIATOS. 1. Ação ordinária ajuizada objetivando afastar a cobrança do diferencial de alíquota de ICMS (DIFAL) relativamente às operações interestaduais com mercadorias vendidas a consumidores finais não-contribuintes do ICMS localizados no DF isentando-a de sanções enquanto não seja editada Lei Complementar nacional regulamentando a EC 87/2015, bem como posterior lei distrital que institua o aludido imposto. 2. O Supremo Tribunal Federal firmou a tese do Tema 1093, reconhecendo a inconstitucionalidade da cobrança da DIFAL pela inexistência de lei complementar tratando do referido crédito tributário. 3. A modulação de efeitos não se aplica às ações judiciais em curso. A melhor compreensão para a expressão "ações judiciais em curso" é a data do julgamento conjunto do RE nº 1.287.019/DF e da ADI nº ADI 5469/DF, ocorrido em 24/02/2021. Deve ser levado em consideração que a publicidade dos julgamentos do STF é instantânea, pois podem ser assistidos em tempo real em meios digitais. 4. Apenas as ações ajuizadas antes do julgamento conjunto do RE nº 1.287.019/DF e da ADI nº ADI 5469/DF (24/02/2021) não se sujeitam à modulação de seus efeitos até o exercício financeiro de 2022. 5. Na hipótese em estudo, a ação foi ajuizada antes do julgamento do recurso representativo de controvérsia (tema nº 1093), de forma que a decisão proferida pelo C. Supremo Tribunal Federal produz efeitos imediatos ao presente caso. 6. Considerando a eficácia vinculante do precedente, a tese estabelecida pelo colendo Supremo Tribunal Federal deve ser aplicada ao caso concreto, conforme disposto no artigo 927, inciso III, do Código de Processo Civil. 7. Deu-se provimento ao apelo para julgar procedente a ação. ( Acórdão 1374552, 07014334520188070018, Relator: ARQUIBALDO CARNEIRO PORTELA, 6ª Turma Cível, data de julgamento: 22/9/2021, publicado no PJe: 8/10/2022.)*

Observa-se que as ações ajuizadas antes do julgamento conjunto do RE nº 1.287.019/DF e da ADI nº ADI 5469/DF (24/02/2021) não se sujeitam à modulação de seus efeitos até o exercício financeiro de 2022, o que ocorre no caso dos autos, uma vez que o mandado de segurança foi impetrado em 26/01/2021.

Assim, considerando que a ação foi ajuizada antes do julgamento do recurso representativo de controvérsia (tema nº 1093), a decisão proferida pelo C. Supremo Tribunal Federal produz efeitos imediatos ao presente caso.

*Ante o exposto, acompanho integralmente o e. Relator.*

*É o voto.*

**O Senhor Desembargador EUSTAQUIO DE CASTRO - 2º Vogal**

Com o relator

## **DECISÃO**

REMESSA NECESSÁRIA E RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS.  
UNÂNIME.