



Número: **0809290-73.2022.8.14.0000**

Classe: **AGRAVO DE INSTRUMENTO**

Órgão julgador colegiado: **2ª Turma de Direito Público**

Órgão julgador: **Desembargador LUIZ GONZAGA DA COSTA NETO**

Última distribuição : **29/06/2022**

Valor da causa: **R\$ 15.977,08**

Processo referência: **0812997-60.2021.8.14.0040**

Assuntos: **ISS/ Imposto sobre Serviços, Exclusão - ICMS**

Segredo de justiça? **NÃO**

Justiça gratuita? **NÃO**

Pedido de liminar ou antecipação de tutela? **SIM**

Partes		Procurador/Terceiro vinculado	
FARMACIA DE MANIPULACAO CAMOMILA LTDA (AGRAVANTE)		ADDSON LOURENCO BARBOSA JUNIOR (ADVOGADO) TABAJARA FRANCISCO POVOA NETO (ADVOGADO)	
ESTADO DO PARA (AGRAVADO)			
Documentos			
Id.	Data	Documento	Tipo
12770608	24/02/2023 12:56	Acórdão	Acórdão
12654622	24/02/2023 12:56	Relatório	Relatório
12654623	24/02/2023 12:56	Voto do Magistrado	Voto
12654619	24/02/2023 12:56	Ementa	Ementa



TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARÁ

AGRAVO DE INSTRUMENTO (202) - 0809290-73.2022.8.14.0000

AGRAVANTE: FARMACIA DE MANIPULACAO CAMOMILA LTDA

AGRAVADO: ESTADO DO PARA

RELATOR(A): Desembargador LUIZ GONZAGA DA COSTA NETO

EMENTA

EMENTA: AGRADO INTERNO EM AGRADO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DE DÉBITO LANÇADO DE DIFAL (DIFERENÇA DE ALÍQUOTA) DE ICMS. PEDIDO DE REFORMA. IMPOSSIBILIDADE. FARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO DUPLA TRIBUTAÇÃO. ISS E ICMS. TEMA 379 E TEMA 1094. MANUTENÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. Consolidada o entendimento sobre a dupla tributação às farmácias de manipulação, tanto pelo ISS quanto pelo ICMS, sendo aos medicamentos sob encomenda conforme receita apresentada pelo consumidor estão sujeitos ao ISS e a incidência de ICMS sobre a venda de medicamentos de prateleira, Tema 379, STF.

2. Não assiste razão o intento de suspensão da exigibilidade da cobrança do Diferencial de Alíquota (DIFAL) de ICMS, uma vez que restou sedimentado pela Suprema Corte Tema 1094, a constitucionalidade da incidência de ICMS sobre operações interestaduais para consumidor final não contribuinte, sendo editada Lei Complementar Estadual 190/2020 para regulamentar a cobrança do imposto.

3. Recurso conhecido e não provido.

ACÓRDÃO



Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Excelentíssimos Senhores Desembargadores, integrantes da 2.^a Turma de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado, à unanimidade, **CONHECER E NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO**, nos termos do voto do Desembargador Relator.

Plenário Virtual do Tribunal de Justiça do Estado do Pará.

Julgamento presidido pelo Excelentíssimo Senhor Des. Mairton Marques Carneiro.

Belém, data registrada no sistema.

DES. LUIZ GONZAGA DA COSTA NETO

RELATOR

RELATÓRIO

Tratam os presentes autos de **AGRAVO INTERNO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO** interposto por **FARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO CAMOMILA LTDA – ME**, em desfavor da decisão monocrática proferida por este Relator ao Id. 10494545, por meio da qual conheci do recurso e neguei provimento, nos autos do Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária C/C Restituição de Quantias Pagas com Pedido de Tutela Provisória de Urgência/Evidência em Caráter Liminar (Processo nº 0809290-73.2022.8.14.0000) em desfavor do **ESTADO DO PARÁ**.

Inconformado, o agravante alega da necessidade de esclarecimento quanto ao pedido formulado: não incidência de ICMS e DIFAL apenas nas operações já tributadas por ISSQN.

Ante esses argumentos, requer que caso o d. Relator não reconsidere sua decisão em juízo de retratação, que essa Colenda Câmara acolha o presente Agravo Regimental, devendo consequentemente deferir a liminar pleiteada na exordial, a fim de que seja suspensa a exigibilidade do ICMS (e DIFAL) exigidos pela agravada em desfavor da agravante nas operações que envolvam manipulação de medicamentos.

Foram apresentadas contrarrazões ao id. 10796120.

É o suficiente relatório.

VOTO

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, conheço do presente agravo interno e passo a proferir o voto.

De início e sem delongas, afirmo que não há razões para alterar o *decisum* agravado, eis



que, além de devidamente fundamentado, apresenta-se em sintonia com as jurisprudências das Cortes Superiores.

Restou consignado na decisão agravada que as farmácias de manipulação se submetem a regime dúplice de tributação tanto pelo ISS quanto pelo ICMS, ou seja, somente os medicamentos sob encomenda conforme receita apresentada pelo consumidor estão sujeitos ao ISS, ocorrendo a incidência de ICMS sobre a venda de medicamentos de prateleira, ou seja, aqueles produzidos para atender uma pluralidade de usuários.

Nessa perspectiva, a matéria se encontra pacificada, sob a sistemática da repercussão geral, julgamento do RE 605.552/RS, cuja tese fixada dispõe:
EMENTA Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Incidência do ICMS ou do ISS. Operações mistas. Critério objetivo. Definição de serviço em lei complementar. Medicamentos produzidos por manipulação de fórmulas, sob encomenda, para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal. Subitem 4.07 da lista anexa à LC nº 116/03. Sujeição ao ISS. Distinção em relação aos medicamentos de prateleira, ofertados ao público consumidor, os quais estão sujeitos ao ICMS. 1. A Corte tradicionalmente resolve as ambiguidades entre o ISS e o ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar. 2. O critério objetivo pode ser afastado se o legislador complementar definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços ou sempre que o fornecimento de mercadorias seja de vulto significativo e com efeito cumulativo. 3. **À luz dessas diretrizes, incide o ISS (subitem 4.07 da Lista anexa à LC nº 116/06) sobre as operações realizadas por farmácias de manipulação envolvendo o preparo e o fornecimento de medicamentos encomendados para posterior entrega ao fregueses, em caráter pessoal, para consumo; incide o ICMS sobre os medicamentos de prateleira ofertados ao público consumidor e produzidos por farmácias de manipulação.** 4. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 379 da Gestão por temas de repercussão geral: **“Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira.”** 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 605552, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020)

Desse modo, a cobrança do DIFAL (diferença de alíquota) de ICMS encontra-se escorreita, haja vista que a matéria em discussão foi submetida à apreciação da Suprema Corte, no julgamento vinculante sob a sistemática da repercussão geral do TEMA 1093 (RE nº 1287019/DF), sendo fixada a tese de que: **“A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais”**.

Releva destacar, por oportuno, que no aludido julgamento do Tema 1093, o C. STF não declarou a inconstitucionalidade das leis estaduais que regulavam a matéria, modulando os efeitos de tal decisão para o exercício financeiro de 2022, salvo limitadas exceções, como forma de evitar a solução de continuidade dessa cobrança.

Eis a ementa do precedente vinculante:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b,



c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, d, e parágrafo único, da CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. 1. A EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. O imposto incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna. 2. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispendo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. 3. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/2015 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, à luz do art. 146, inciso III, d, e parágrafo único, da Constituição Federal. **4. Tese fixada para o Tema nº 1.093: “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”.** 5. Recurso extraordinário provido, assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/1, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte. **6. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, de modo 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 deverá produzir 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 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.**

(RE 1287019, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021)

Do inteiro teor deste julgado, impende destacar trecho do voto do Min. Dias Toffoli quanto a validade das Leis Estaduais sobre o tema que foram editadas posteriormente à Emenda Constitucional nº 87/2015, porém sustada a eficácia até a edição da Lei Complementar Federal, senão vejamos:

“(...) as leis estaduais ou do Distrito Federal editadas após a EC 87/15 que preveem o ICMS correspondente ao diferencial de alíquota nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto são válidas, mas não produzem efeitos enquanto não for editada lei complementar dispendo sobre o assunto. (...)”

Nesse aspecto, foi invocada pelo Ministro Dias Toffoli a aplicação da orientação firmada no julgamento do Tema 1094 pelo STF (RE nº 1221330/SP) com a seguinte ementa:
Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TEMA 1094 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS INCIDENTE NA IMPORTAÇÃO DE BENS E MERCADORIAS, POR PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA, COM BASE EM LEI ESTADUAL EDITADA POSTERIORMENTE À PROMULGAÇÃO DA EC Nº 33/2001, PORÉM ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR



FEDERAL Nº 114/2002. POSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência desta CORTE, no julgamento do RE 439.796-RG (Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tema 171), fixou a orientação de que, “após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços”. 2. Tal imposição tributária depende da edição de lei complementar federal; publicada em 17/12/2002, a Lei Complementar 114 supriu esta exigência. 3. As leis ordinárias estaduais que previram o tributo após a Emenda 33/2001 e antes da entrada em vigor da LC 114/2002 são válidas, mas produzem efeitos apenas a contar da vigência da referida lei complementar. 4. No caso concreto, o tributo é constitucional e legalmente devido com base na Lei Estadual 11.001/2001, cuja eficácia teve início após a edição da LC 114/2002. 5. Recurso Extraordinário a que se dá provimento, de modo a denegar a segurança, restabelecendo a sentença de primeiro grau. Atribuída repercussão geral a esta matéria constitucional e fixada a seguinte tese de julgamento: “I - Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, devendo tal tributação estar prevista em lei complementar federal. II - As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002” (RE 1221330, Relator(a): LUIZ FUX, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 16/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-204 DIVULG 14-08-2020 PUBLIC 17-08-2020)

É dizer, então, que as Leis Estaduais e Distritais posteriores à EC nº 87/2015 são constitucionais, necessitando somente de Lei Complementar Federal como condição de eficácia, o que foi atendido pela edição da LC nº 190/2022.

Nesse ponto, cabe frisar que o DIFAL de ICMS consta na Constituição Federal desde a Emenda Constitucional nº 87 de 16 de abril de 2015, a qual, como forma de corrigir distorções de arrecadação, alterou o §2º do art. 155 da Constituição Federal e incluiu o artigo 99 no ADCT. Tanto que o art. 155, §2º, VII da Constituição Federal define a quem cabe a diferença de alíquota.

Com efeito, foi promulgada em 04/01/2022, a Lei Complementar Federal nº 190/2022 dispondo acerca das normas gerais sobre o ICMS/DIFAL, a qual estabelece expressamente em seu artigo 3º que entra em vigor na data da sua publicação, observado quanto à produção de efeitos, o disposto no artigo 150, inciso III, alínea c, da CF/88 que trata da anterioridade nonagesimal.

Especificamente no Estado do Pará, a cobrança do DIFAL nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS está instituída pela Lei Estadual nº 8.315/2015, de 03 de dezembro de 2015, portanto, posterior à EC nº 87/2015.

Incontroverso que a competência para legislar sobre o ICMS é dos Estados da Federação e nesse sentido a Lei Estadual nº 8.315/15 já está há anos em vigor, dependendo sua aplicação apenas da edição da Lei Complementar Federal que não institui o imposto, mas apenas define as características gerais a serem observadas pela lei estadual.

Nesse cenário, baseando-se na tese fixada, como bem ponderou o juízo, as farmácias de manipulação se submetem a regime dúplice de tributação tanto pelo ISS quanto pelo ICMS, ou seja, somente os medicamentos sob encomenda conforme receita apresentada pelo consumidor estão sujeitos ao ISS, ocorrendo a incidência de ICMS sobre a venda de medicamentos de



prateleira.

Dessa forma, irrepreensíveis os termos da decisão monocrática agravada, uma vez amparada no entendimento consolidado das Cortes Superiores.

Ante o exposto, inexistindo novas circunstâncias fáticas e jurídicas para alteração do *decisum* impugnado, **CONHEÇO DO AGRAVO INTERNO e NEGO-LHE PROVIMENTO**, mantendo inalterada a decisão agravada em todos os seus termos.

É como voto.

Belém, data registrada no sistema.

DES. LUIZ GONZAGA DA COSTA NETO

RELATOR

Belém, 23/02/2023



Tratam os presentes autos de **AGRAVO INTERNO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO** interposto por **FARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO CAMOMILA LTDA – ME**, em desfavor da decisão monocrática proferida por este Relator ao Id. 10494545, por meio da qual conheci do recurso e neguei provimento, nos autos do Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária C/C Restituição de Quantias Pagas com Pedido de Tutela Provisória de Urgência/Evidência em Caráter Liminar (Processo nº 0809290-73.2022.8.14.0000) em desfavor do **ESTADO DO PARÁ**.

Inconformado, o agravante alega da necessidade de esclarecimento quanto ao pedido formulado: não incidência de ICMS e DIFAL apenas nas operações já tributadas por ISSQN.

Ante esses argumentos, requer que caso o d. Relator não reconsidere sua decisão em juízo de retratação, que essa Colenda Câmara acolha o presente Agravo Regimental, devendo consequentemente deferir a liminar pleiteada na exordial, a fim de que seja suspensa a exigibilidade do ICMS (e DIFAL) exigidos pela agravada em desfavor da agravante nas operações que envolvam manipulação de medicamentos.

Foram apresentadas contrarrazões ao id. 10796120.

É o suficiente relatório.



Preenchidos os requisitos de admissibilidade, conheço do presente agravo interno e passo a proferir o voto.

De início e sem delongas, afirmo que não há razões para alterar o *decisum* agravado, eis que, além de devidamente fundamentado, apresenta-se em sintonia com as jurisprudências das Cortes Superiores.

Restou consignado na decisão agravada que as farmácias de manipulação se submetem a regime dúplice de tributação tanto pelo ISS quanto pelo ICMS, ou seja, somente os medicamentos sob encomenda conforme receita apresentada pelo consumidor estão sujeitos ao ISS, ocorrendo a incidência de ICMS sobre a venda de medicamentos de prateleira, ou seja, aqueles produzidos para atender uma pluralidade de usuários.

Nessa perspectiva, a matéria se encontra pacificada, sob a sistemática da repercussão geral, julgamento do RE 605.552/RS, cuja tese fixada dispõe:

EMENTA Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Incidência do ICMS ou do ISS. Operações mistas. Critério objetivo. Definição de serviço em lei complementar. Medicamentos produzidos por manipulação de fórmulas, sob encomenda, para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal. Subitem 4.07 da lista anexa à LC nº 116/03. Sujeição ao ISS. Distinção em relação aos medicamentos de prateleira, ofertados ao público consumidor, os quais estão sujeitos ao ICMS. 1. A Corte tradicionalmente resolve as ambiguidades entre o ISS e o ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar. 2. O critério objetivo pode ser afastado se o legislador complementar definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços ou sempre que o fornecimento de mercadorias seja de vulto significativo e com efeito cumulativo. 3. **À luz dessas diretrizes, incide o ISS (subitem 4.07 da Lista anexa à LC nº 116/06) sobre as operações realizadas por farmácias de manipulação envolvendo o preparo e o fornecimento de medicamentos encomendados para posterior entrega ao fregueses, em caráter pessoal, para consumo; incide o ICMS sobre os medicamentos de prateleira ofertados ao público consumidor e produzidos por farmácias de manipulação.** 4. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 379 da Gestão por temas de repercussão geral: **“Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira.”** 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 605552, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020)

Desse modo, a cobrança do DIFAL (diferença de alíquota) de ICMS encontra-se escorreita, haja vista que a matéria em discussão foi submetida à apreciação da Suprema Corte, no julgamento vinculante sob a sistemática da repercussão geral do TEMA 1093 (RE nº 1287019/DF), sendo fixada a tese de que: **“A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais”**.

Releva destacar, por oportuno, que no aludido julgamento do Tema 1093, o C. STF não declarou a inconstitucionalidade das leis estaduais que regulavam a matéria, modulando os efeitos de tal decisão para o exercício financeiro de 2022, salvo limitadas exceções, como forma



de evitar a solução de continuidade dessa cobrança.

Eis a ementa do precedente vinculante:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015.

ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade.

Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, d, e parágrafo único, da CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. 1. A EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. O imposto incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna. 2. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. 3. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/2015 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, à luz do art. 146, inciso III, d, e parágrafo único, da Constituição Federal. **4. Tese fixada para o Tema nº 1.093: “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”.** 5. Recurso extraordinário provido, assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/1, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte. **6. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, de modo 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 deverá produzir 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 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.**

(RE 1287019, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021)

Do inteiro teor deste julgado, impende destacar trecho do voto do Min. Dias Toffoli quanto a validade das Leis Estaduais sobre o tema que foram editadas posteriormente à Emenda Constitucional nº 87/2015, porém sustada a eficácia até a edição da Lei Complementar Federal, senão vejamos:

“(…) as leis estaduais ou do Distrito Federal editadas após a EC 87/15 que preveem o ICMS correspondente ao diferencial de alíquota nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto são válidas, mas não produzem efeitos enquanto não for editada lei complementar dispondo sobre o assunto. (...)”



Nesse aspecto, foi invocada pelo Ministro Dias Toffoli a aplicação da orientação firmada no julgamento do Tema 1094 pelo STF (RE nº 1221330/SP) com a seguinte ementa:
Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TEMA 1094 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS INCIDENTE NA IMPORTAÇÃO DE BENS E MERCADORIAS, POR PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA, COM BASE EM LEI ESTADUAL EDITADA POSTERIORMENTE À PROMULGAÇÃO DA EC Nº 33/2001, PORÉM ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 114/2002. POSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência desta CORTE, no julgamento do RE 439.796-RG (Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tema 171), fixou a orientação de que, “após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços”. 2. Tal imposição tributária depende da edição de lei complementar federal; publicada em 17/12/2002, a Lei Complementar 114 supriu esta exigência. 3. As leis ordinárias estaduais que previram o tributo após a Emenda 33/2001 e antes da entrada em vigor da LC 114/2002 são válidas, mas produzem efeitos apenas a contar da vigência da referida lei complementar. 4. No caso concreto, o tributo é constitucional e legalmente devido com base na Lei Estadual 11.001/2001, cuja eficácia teve início após a edição da LC 114/2002. 5. Recurso Extraordinário a que se dá provimento, de modo a denegar a segurança, restabelecendo a sentença de primeiro grau. Atribuída repercussão geral a esta matéria constitucional e fixada a seguinte tese de julgamento: “I - Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, devendo tal tributação estar prevista em lei complementar federal. II - As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002” (RE 1221330, Relator(a): LUIZ FUX, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 16/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-204 DIVULG 14-08-2020 PUBLIC 17-08-2020)

É dizer, então, que as Leis Estaduais e Distritais posteriores à EC nº 87/2015 são constitucionais, necessitando somente de Lei Complementar Federal como condição de eficácia, o que foi atendido pela edição da LC nº 190/2022.

Nesse ponto, cabe frisar que o DIFAL de ICMS consta na Constituição Federal desde a Emenda Constitucional nº 87 de 16 de abril de 2015, a qual, como forma de corrigir distorções de arrecadação, alterou o §2º do art. 155 da Constituição Federal e incluiu o artigo 99 no ADCT. Tanto que o art. 155, §2º, VII da Constituição Federal define a quem cabe a diferença de alíquota.

Com efeito, foi promulgada em 04/01/2022, a Lei Complementar Federal nº 190/2022 dispondo acerca das normas gerais sobre o ICMS/DIFAL, a qual estabelece expressamente em seu artigo 3º que entra em vigor na data da sua publicação, observado quanto à produção de efeitos, o disposto no artigo 150, inciso III, alínea c, da CF/88 que trata da anterioridade nonagesimal.

Especificamente no Estado do Pará, a cobrança do DIFAL nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS está instituída pela Lei Estadual nº 8.315/2015, de 03 de dezembro de 2015, portanto, posterior à EC nº 87/2015.

Incontroverso que a competência para legislar sobre o ICMS é dos Estados da Federação e nesse sentido a Lei Estadual nº 8.315/15 já está há anos em vigor, dependendo sua aplicação



apenas da edição da Lei Complementar Federal que não institui o imposto, mas apenas define as características gerais a serem observadas pela lei estadual.

Nesse cenário, baseando-se na tese fixada, como bem ponderou o juízo, as farmácias de manipulação se submetem a regime dúplice de tributação tanto pelo ISS quanto pelo ICMS, ou seja, somente os medicamentos sob encomenda conforme receita apresentada pelo consumidor estão sujeitos ao ISS, ocorrendo a incidência de ICMS sobre a venda de medicamentos de prateleira.

Dessa forma, irrepreensíveis os termos da decisão monocrática agravada, uma vez amparada no entendimento consolidado das Cortes Superiores.

Ante o exposto, inexistindo novas circunstâncias fáticas e jurídicas para alteração do *decisum* impugnado, **CONHEÇO DO AGRAVO INTERNO e NEGÓ-LHE PROVIMENTO**, mantendo inalterada a decisão agravada em todos os seus termos.

É como voto.

Belém, data registrada no sistema.

DES. LUIZ GONZAGA DA COSTA NETO

RELATOR



EMENTA: AGRAVO INTERNO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DE DÉBITO LANÇADO DE DIFAL (DIFERENÇA DE ALÍQUOTA) DE ICMS. PEDIDO DE REFORMA. IMPOSSIBILIDADE. FARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO DUPLA TRIBUTAÇÃO. ISS E ICMS. TEMA 379 E TEMA 1094. MANUTENÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. Consolidada o entendimento sobre a dupla tributação às farmácias de manipulação, tanto pelo ISS quanto pelo ICMS, sendo aos medicamentos sob encomenda conforme receita apresentada pelo consumidor estão sujeitos ao ISS e a incidência de ICMS sobre a venda de medicamentos de prateleira, Tema 379, STF.

2. Não assiste razão o intento de suspensão da exigibilidade da cobrança do Diferencial de Alíquota (DIFAL) de ICMS, uma vez que restou sedimentado pela Suprema Corte Tema 1094, a constitucionalidade da incidência de ICMS sobre operações interestaduais para consumidor final não contribuinte, sendo editada Lei Complementar Estadual 190/2020 para regulamentar a cobrança do imposto.

3. Recurso conhecido e não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Excelentíssimos Senhores Desembargadores, integrantes da 2.^a Turma de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado, à unanimidade, **CONHECER E NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO**, nos termos do voto do Desembargador Relator.

Plenário Virtual do Tribunal de Justiça do Estado do Pará.

Julgamento presidido pelo Excelentíssimo Senhor Des. Mairton Marques Carneiro.

Belém, data registrada no sistema.

DES. LUIZ GONZAGA DA COSTA NETO

RELATOR

