



Número: **0862030-75.2022.8.14.0301**

Classe: **APELAÇÃO CÍVEL**

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

Órgão julgador: **Desembargador MAIRTON MARQUES CARNEIRO**

Última distribuição : **16/04/2024**

Valor da causa: **R\$ 10.000,00**

Processo referência: **0862030-75.2022.8.14.0301**

Assuntos: **ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias, Exclusão - ICMS**

Nível de Sigilo: **0 (Público)**

Justiça gratuita? **NÃO**

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

Partes	Advogados
AZIMUT DO BRASIL FABRICACAO DE IATES LTDA (APELANTE)	INACIO GRZYBOWSKI VENTURA (ADVOGADO)
ESTADO DO PARA (APELADO)	

Outros participantes	
MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO PARÁ (AUTORIDADE)	

Documentos			
Id.	Data	Documento	Tipo
20076476	14/06/2024 09:15	<a href="#">Decisão</a>	Decisão

## DECISÃO MONOCRÁTICA

Versam os presentes autos sobre Recursos de Apelação interposto pelo **ESTADO DO PARÁ e por AZIMUT DO BRASIL FABRICAÇÃO DE IATES LTDA.**, com vistas à reforma da Sentença proferida pelo MM. Juízo de Direito da 3ª Vara de Execução Fiscal da Capital, nos autos do Mandado de Segurança Preventivo, cujo decisum possui o seguinte teor (ID 19036692):

“25-Diante o exposto, CONFIRMO A LIMINAR DEFERIDA NOS AUTOS e JULGO PROCEDENTE o mandado de segurança, extinguindo-o com resolução de mérito, nos termos do art. 487, inciso I, do Código de Processo Civil. CONCEDO A SEGURANÇA pleiteada com o fim de afastar a incidência do Diferencial de alíquotas do ICMS, devido ao Estado do Pará, nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto durante todo o exercício financeiro do ano de 2022, devendo o impetrado se abster da prática de qualquer medida coercitiva visando sua cobrança. 26-Admito-as, apenas, a partir de 1º de janeiro de 2023 por força do princípio constitucional tributário da anterioridade de exercício”.

Inconformado, o ESTADO DO PARÁ interpôs Recurso de Apelação (ID 19036695), alegando, inicialmente, a constitucionalidade do DIFAL, consoante recente Decisão proferida pelo STF, no sentido de que o recolhimento do DIFAL sobre operações destinadas ao consumidor final deve valer para transações ocorridas 90 dias após a data da publicação da Lei Complementar n. 190/2022, que o regulamentou.

No ensejo, argumentou sobre o contexto da edição da LC 190/2022, ressaltando a possibilidade de cobrança do DIFAL a partir de sua publicação. Lado a isso, explicou que não há o que se falar em instituição nem majoração de tributo pela LC 190/22, não se tratando dos casos de observação às anterioridades defendidas pela Apelada e acolhidas pela Sentença que concedeu a segurança e confirmou a medida liminar pleiteada, estando os Estados, a partir da vigência da LC 190/22, legitimados para exercer seu poder constitucional de tributar.



Ainda, pontuou que o STF, no bojo do Tema 1093, estabeleceu que “as leis estaduais ou do Distrito Federal editadas após a EC 87/15 que preveem o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas 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”.

Quanto aos efeitos das leis estaduais instituidoras do DIFAL, pontuou que os Acórdãos RE 1.221.330/SP e RE 917.950/SP deixam claro que a data a ser considerada é a data da entrada em vigor da lei complementar, momento em que os efeitos das legislações estaduais consideradas válidas voltam a ser produzidos.

Por tais razões, pugnou pelo provimento do Recurso, para reformar a Sentença, “para que não haja ilegítimos obstáculos ao recolhimento, desde o exercício de 2022, do ICMS-DIFAL incidente sobre operações interestaduais de vendas a consumidores finais não contribuintes”.

No ensejo, AZIMUT DO BRASIL FABRICAÇÃO DE IATES LTDA. também interpôs Recurso de Apelação (ID 19036698), alegando que a Sentença deixou de declarar o direito à compensação /restituição administrativa do indébito tributário.

Pontuou que o efeito do reconhecimento do direito à recuperação dos valores recolhidos indevidamente antes do ajuizamento da ação – período prescricional – é puramente declaratório, e seu reconhecimento plenamente cabível pela via do mandado de segurança.

Explicou que, com o mandamus, pretendeu apenas declarar um direito, dado que todas as GNREs, NFEs e comprovantes de pagamentos, que comprovam o quantum debeat a ser compensado, serão apresentados ao fisco e analisados por ele por meio de processo administrativo.

Ao final, pugnou pelo Provimento do Recurso, para reformar a Sentença a quo, “para que seja reconhecido o direito de a Apelante compensar os valores indevidamente recolhidos a título de ICMS-Difal no ano de 2022”.

Aberto o contraditório, a parte Autora e o Estado do Pará ofereceram



**Contrarrrazões**, consoante ID 19036707 e ID 19036702, respectivamente.

A Procuradoria de Justiça se manifestou pelo conhecimento e provimento.

É o relatório.

**DECIDO**

**DECIDO**

## **I – JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE**

Presentes os pressupostos de admissibilidade, **CONHEÇO DOS RECURSOS DE APELAÇÃO CÍVEL**.

## **II – MÉRITO**

As apelações satisfazem os pressupostos de admissibilidade e devem ser conhecidas.

No mérito, verifico que realmente houve a declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/15, e a sentença encontra, neste particular, respaldo na tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 1.287.019, Tema nº 1.093, e ADI nº 5.469 consignando a necessidade de lei complementar para regulamentação da matéria, consoante se verifica do julgamento proferido do Tema nº 1.093:

"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)

No entanto, deve ser observado que o *Juízo a quo* consignou a delimitação do período de cobrança do ICMS DIFAL, nos seguintes termos:

“Diante o exposto, **CONFIRMO A LIMINAR DEFERIDA NOS AUTOS e JULGO PROCEDENTE** o mandado de segurança, extinguindo-o com resolução de mérito, nos termos do art. 487, inciso I, do Código de Processo Civil. **CONCEDO A SEGURANÇA** pleiteada com o fim de afastar a incidência do Diferencial de alíquotas do ICMS, devido ao Estado do Pará, nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto durante todo o exercício financeiro do ano de 2022, devendo o impetrado se abster da prática de qualquer medida coercitiva visando sua cobrança.

26-Admito-as, apenas, a partir de 1º de janeiro de 2023 por força do princípio constitucional tributário da anterioridade de exercício.

27-Transcorrido in albis o prazo para recurso voluntário, encaminhem-



se os autos ao Egrégio TJE/PA para reexame necessário, nos termos do que preceitua o art. 14, parágrafo primeiro da Lei nº 12.016/09.

28 – Condene o impetrado em custas processuais, consignando, todavia, que nos termos do art. 40, I da Lei Estadual nº 8.328/2015, deve ser reconhecida a isenção do pagamento das custas à Fazenda Pública.

29-Por fim, não há que se falar em condenação em honorários de advogado, conforme a súmula nº 512 do STF e art. 25 da Lei nº 12.016/09.”

No entanto, deve ser observado que houve modulação dos efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal, no sentido que a declaração de inconstitucionalidade somente produziria efeito, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento (2022).

Por sua vez, a Lei Complementar n.º 190/22 regulamentou a matéria consignando a produção de efeitos 90 dias, a partir da sua publicação, mas também determinando a observância do disposto no art. 150, inciso III, alínea "c", nos seguintes termos:

*"Art. 3º - Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea 'c' do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal."*

Diante da dúvida em relação ao início da produção dos efeitos, foram propostas às ADIs n.º 7066, 7070 e 7078, cujo objeto é justamente a discussão sobre a exigência de ICMS nas operações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto, na forma disciplinada na Lei Complementar 190/2022, para a finalidade de fixar o início da exigência de ICMS de diferencial de alíquota de consumidor final não contribuinte do imposto.

No julgamento definitivo das referidas Ações Diretas de Inconstitucionalidade foi vencedora a tese de constitucionalidade do disposto no art. 3.º da Lei Complementar n.º 190/2022, estabelecendo que a lei deve produzir efeito após 90 dias da data de sua publicação (princípio da anterioridade nonagesimal), por não ter havido criação de tributo novo, mas apenas repartição de arrecadação tributária.



Neste sentido, verifico que o mandado de segurança foi impetrado em 16.08.2022, ou seja: após o julgamento paradigmático proferido pelo Supremo Tribunal Federal, por conseguinte, encontra-se abrangido pela modulação mencionada.

Ademais, aplica-se o disposto no art. 3.º da Lei Complementar n.º 190/2022, em relação ao início de exigência de ICMS de diferencial de alíquota de consumidor final não contribuinte do imposto, por conseguinte, não pode ser acolhido o pedido de aplicação do princípio da anterioridade, para a exigência do DIFAL somente a partir de 1.º de janeiro de 2023, na forma fixada na sentença, pois a tese encontra óbice no julgamento das ADIs n.º 7066, 7070 e 7078.

Daí porque, a sentença deve ser reformada em parte para permitir a exigência de recolhimento de ICMS - DIFAL no período posterior a 90 (noventa) dias, a contar da publicação da Lei Complementar n.º 190/2022, em observância ao princípio constitucional da anterioridade nonagesimal, na forma disposto no art. 3º da LC 190/2022.

Outrossim, em relação ao suposto direito da apelante **AZIMUT DO BRASIL FABRICAÇÃO DE IATES LTDA** a compensação de crédito tributário, entendo que não pode ser acolhido. Vejamos:

É verdade que o Superior Tribunal de Justiça definiu que: "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária." (Súmula n.º 213).

Contudo, deve ser observado que na espécie o pedido principal da inicial consiste na declaração de ilegalidade e inconstitucionalidade da exação de DIFAL – ICMS, incidente nas operações de vendas interestaduais para não contribuintes do ICMS com base no Convênio CONFAZ n. 236/2022, e por consequência, a *compensação* dos créditos vencidos nos meses de janeiro, fevereiro e março, caso acolhida a tese de anterioridade nonagesimal, ou, por todo o período de 2022, no caso de acolhida a tese de afronta ao princípio da anterioridade, conforme consta do pedido de ID- 19036661 .

Neste sentido, não resta dúvida que a *compensação* de eventuais



créditos vencidos nos meses de janeiro, fevereiro e março, encontram óbice na modulação proferida pelo STF, face a impetração ter sido protocolada em 16.08.2022, pois o pedido diz respeito a créditos supostamente vencidos, mas que não foram comprovados junto a inicial, como também a cobrança de valores, por via transversa, por meio de *compensação*, em afronta a Súmula n.º 269 do STJ.

Por outro lado, os créditos supostamente vincendos após a impetração ainda não existiam à época da impetração e não há prova da existência dos mesmos, portanto, não é possível a verificação da certeza e liquidez dos eventuais créditos para a finalidade de *compensação*, face à impossibilidade de dilação probatória em sede de mandado de segurança, tendo em vista a possibilidade de exação a partir de 90 dias da vigência da Lei Complementar n.º 190/2022.

Neste diapasão, não se caracterizou a condição do impetrante como credor tributário e aplica-se a espécie o entendimento do Superior Tribunal de Justiça formulado no Tema n.º 118 do STJ, face a ausência de prova pré-constituída, consoante a alínea "b", nos seguintes termos:

"Tese firmada pela Primeira Seção no julgamento do REsp n. 1.111.164/BA, acórdão publicado no DJe de 25/05/2009: É necessária a efetiva comprovação do recolhimento feito a maior ou indevidamente para fins de declaração do direito à compensação tributária em sede de mandado de segurança. Tese fixada nos REsps n. 1.365.095/SP e 1.715.256/SP (acórdãos publicados no DJe de 11/3/2019), explicitando o definido na tese firmada no REsp n. 1.111.164/BA: (a) tratando-se de Mandado de Segurança impetrado com vistas a declarar o direito à compensação tributária, em virtude do reconhecimento da ilegalidade ou inconstitucionalidade da anterior exigência da exação, independentemente da apuração dos respectivos valores, é suficiente, para esse efeito, a comprovação cabal de que o impetrante ocupa a posição de credor tributário, visto que os comprovantes de recolhimento indevido serão exigidos posteriormente, na esfera administrativa, quando o procedimento de compensação for submetido à verificação pelo Fisco; e (b) tratando-se de Mandado de Segurança com vistas a obter juízo específico sobre as parcelas a serem compensadas, com

efetiva alegação da liquidez e certeza dos créditos, ou, ainda, na hipótese em que os efeitos da sentença supõem a efetiva homologação da compensação a ser realizada, o crédito do Contribuinte depende de quantificação, de modo que a inexistência de comprovação suficiente dos valores indevidamente recolhidos representa a ausência de prova pré-constituída indispensável à propositura da ação mandamental."

Por tais razões, **CONHEÇO DE AMBAS AS APELAÇÕES E NEGO PROVIMENTO A APELAÇÃO DE AZIMUT DO BRASIL FABRICAÇÃO DE IATES LTDA**, face a inexistência de direito líquido e certo a compensação requerida na espécie, e **DOU PARCIAL PROVIMENTO A APELAÇÃO DO ESTADO DO PARÁ**, no sentido de fixar que não haja exação relativa ao DIFAL de ICMS antes do prazo de 90 dias após a publicação da Lei Complementar n.º 190/2022 (princípio da anterioridade nonagesimal, nos termos da fundamentação).

Após o trânsito em julgado da presente decisão, proceda-se a baixado do processo e remessa ao Juízo de origem, para ulteriores de direito.

Publique-se. Intime-se.

Datado e assinado eletronicamente.

Mairton Marques Carneiro

Desembargador Relator

