



Número: **0846144-75.2018.8.14.0301**

Classe: **APELAÇÃO CÍVEL**

Órgão julgador colegiado: **1ª Turma de Direito Público**

Órgão julgador: **Desembargadora CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO**

Última distribuição : **19/10/2023**

Valor da causa: **R\$ 89.909,69**

Processo referência: **0846144-75.2018.8.14.0301**

Assuntos: **ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias**

Nível de Sigilo: **0 (Público)**

Justiça gratuita? **NÃO**

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

| Partes                                     | Advogados  |
|--|--|
| <b>ESTADO DO PARÁ (APELANTE)</b>           |  |
| <b>MATISSE PARTICIPACOES S.A (APELADO)</b> | <b>LUIZ EUGENIO PORTO SEVERO DA COSTA (ADVOGADO)</b> |

| Documentos |                     |                         |         |
|------------|---------------------|-------------------------|---------|
| Id.        | Data                | Documento               | Tipo    |
| 20156305   | 17/06/2024<br>16:43 | <a href="#">Acórdão</a> | Acórdão |

# TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO PARÁ

**APELAÇÃO CÍVEL (198) - 0846144-75.2018.8.14.0301**

**APELANTE:** ESTADO DO PARÁ

**APELADO:** MATISSE PARTICIPACOES S.A

**RELATOR(A):** Desembargadora CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO

## EMENTA

**APELAÇÃO CÍVEL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS-DIFAL. EMPRESA CONTRIBUINTE. ÔNUS SUCUMBENCIAL. ART, 373, I DO CPC. APLICAÇÃO DO TEMA 1.093/STF. AFASTADA.**

- 1- Trata-se de recurso de apelação em face de sentença prolatada, nos autos de ação anulatória de débito fiscal, que julga procedente o pedido formulado na inicial, confirmando a tutela de urgência deferida, para desconstituir o crédito tributário impugnado;
- 2- De acordo com a CF/88, no ICMS-Difal para as operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte, o Estado de origem possui a competência para o ICMS calculado com base na alíquota interestadual (definida em Resolução do Senado); e o Estado de destino, a competência para o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;
- 3- Comprovado nos autos que, no período em que a empresa se encontrava cadastrada como contribuinte do ICMS, procedeu operações interestaduais. Nesse passo, cabia-lhe o recolhimento do DIFAL, pois caracterizada a hipótese do inciso VII, alínea “a” do art. 155 da Constituição Federal, vigente à época;
- 4- A responsabilidade imposta pelo FISCO poderia ser afastada pela autora mediante a comprovação de que os produtos comprados foram tributados com a alíquota interna na unidade federal de origem, e não com a alíquota reduzida decorrente de sua condição de contribuinte, conforme os termos do § 5º do art. 14 do Decreto Estadual nº 4.676/2001 (RICMS);
- 5- A autora não se desincumbiu do ônus da prova de constituição de seu direito, conforme lhe impõe o art. 373, I do CPC; prevalecendo, a presunção de legitimidade do ato administrativo;
- 6- A matéria tratada neste recurso não guarda identidade com o Tema 1.093 de repercussão geral (RE 1.287.019) que trata da tributação em relação a operações de consumidores não contribuintes, o que não é o caso dos autos em que a empresa, à época da incidência tributária, se declarava “contribuinte”;
- 7- Inversão do ônus sucumbencial; cabendo à parte autora as despesas processuais e o pagamento da verba honorária, nos termos do art. 85, § 2º do CPC;
- 8- Apelação conhecida e provida.



Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os Excelentíssimos Desembargadores integrantes da 1ª Turma de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, na 21ª Sessão Ordinária realizada no dia 17/06/2024, à unanimidade, em conhecer e dar provimento ao recurso de apelação, nos termos da fundamentação.

Desembargadora **CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO**

Relatora

## RELATÓRIO

**PROCESSO Nº 0846144-75.2018.8.14.0301**

**1ª TURMA DE DIREITO PÚBLICO**

**RECURSO: APELAÇÃO**

**APELANTE: ESTADO DO PARÁ**

**APELADO: MATISSE PARTICIPAÇÕES S.A**

**RELATORA: DESA. CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO**

## **RELATÓRIO**

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA DESEMBARGADORA CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO (Relatora):**

Trata-se de **recurso de apelação** (Id. 16583054) interposto pelo **ESTADO DO PARÁ** contra sentença (Id. 16583052) proferida pelo juízo de direito da 3ª Vara de Execução Fiscal da Capital, nos autos de ação anulatória de débito fiscal, que julga procedente o pedido formulado na inicial, confirmando a tutela de urgência deferida, para desconstituir o crédito tributário impugnado.

Em suas razões, o apelante narra que a ação visa à desconstituição de crédito fiscal do ICMS consubstanciado na CDA nº 2017570014603 referente ao Auto de Infração nº 12017510000441-6 lavrado em razão do não recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS incidente sobre a compra de bens de uso e consumo e materiais que compõem seu ativo permanente, no período de abril de 2012 a maio de 2015.

Sustenta os seguintes pontos: **a)** a empresa, além de se dedicar à atividade tributada pelo ISSQN, é contribuinte de ICMS com cadastro na SEFA (art. 14, § 4º RICMS); **b)** as mercadorias foram adquiridas com uso de inscrição estadual e alíquota reduzida; **c)** as operações foram praticadas antes da entrada em vigor da EC nº 87/2015, afastando a aplicabilidade do Tema 1093/STF; **d)** inaplicabilidade do precedente firmado na ADI nº 4.628/DF e ADI 4713/DF que declarou a inconstitucionalidade das cláusulas do Protocolo do CONFAZ nº21/11, pois trata de cobrança de ICMS-DIFAL nas operações interestaduais telepresenciais (e-commerce) o que não é o caso dos autos.



Requer o conhecimento e provimento do recurso para reformar a sentença e condenar a recorrida nos ônus de sucumbência.

Contrarrazões (Id 16583057) em que a apelada alega ter requerido a baixa de sua indevida inscrição estadual, sendo instaurada auditoria fiscal que culminou com a lavratura de auto de infração para cobrança do diferencial de alíquota do ICMS incidente sobre a compra de bens de uso e consumo e materiais que compõem seu ativo permanente de abril/2012 a maio/2015. Sustenta que sua condição é de administradora do empreendimento denominado “Boulevard Shopping Belém”, não promovendo habitualmente qualquer atividade comercial de bens ou mercadorias.

Aduz que não pode ser responsabilizada por ter sido inscrita indevidamente no cadastro do Estado, pelo que, em total boa-fé, ao verificar o equivocado cadastro realizado pelo Estado, prontamente requereu a baixa da inscrição. Que antes das mudanças trazidas pela EC 87/15, não havia que se falar em ICMS-DIFAL na aquisição interestadual por consumidor final não contribuinte do ICMS.

Ainda, que, a ADI nº 4.628/STF foi declarada inconstitucional a Portaria editada pelo CONFAZ, uma vez que o consumidor final da mercadoria proveniente de outro estado da federação não pode ser compelido ao pagamento do ICMS enquanto na qualidade de não contribuinte. Que é aplicável, no caso, o Tema nº 1093-RG do STF.

Pugna pelo desprovimento do recurso e a majoração da verba honorária.

Recurso retirado da pauta de julgamento virtual, a pedido da parte apelada (Id 17972478).

Juntada de memoriais pela apelada (Id 19989957).

É o relatório.

## **VOTO**

## **VOTO**

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA DESEMBARGADORA CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO (Relatora):**

Conheço do apelo, porquanto presentes seus requisitos de admissibilidade.

Trata-se de recurso de apelação contra sentença que julga procedente o pedido formulado na inicial, confirmando a tutela de urgência deferida, para desconstituir o crédito tributário impugnado.

Cuida-se de ação anulatória de crédito tributário. Conforme petição inicial, constante ao Id. 16583023, a empresa é pessoa jurídica de direito privado, cujo objeto social é a administração de propriedades imobiliárias, por meio de exploração de shopping centers e respectivos estacionamentos; atuando, neste Estado, no Boulevard Shopping Belém.

Alega que não faz parte de seu objeto social a exploração direta de atividades de comércio de mercadorias, prestando serviços tributáveis pelo Município de Belém através do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Ainda assim, quando a Autora requereu a baixa da sua indevida inscrição estadual, foi



instaurada auditoria fiscal que culminou com a lavratura de auto de infração nº 012017510000441-6 decorrente da suposta ausência de recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS incidente sobre a compra de bens de uso e consumo e materiais que compõem seu ativo permanente, no período de abril de 2012 a maio de 2015.

Os documentos juntados aos autos são:

- 1) Ata da Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 12/12/2015, de eleição de diretoria da Companhia (Id 16583024 - Pág. 2-6);
- 2) Ata da Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 30/12/2013, de cisão e incorporação (Id 16583024 - Pág. 7-9);
- 3) Protocolo de justificação de cisão e incorporação (Id 16583024 - Pág. 11 a 16583025 - Pág. 9);
- 4) Ata da Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 22/11/2011, de alteração do objeto social e consolidação do Estatuto Social da Companhia (Id 16583025 - Pág. 10-11);
- 5) Estatuto Social da autora, que, em seu artigo 3º, estabelece como objeto social da empresa a administração e exploração econômica do shopping center, bem como a prestação de serviços de administração e gestão de estacionamentos, próprios ou arrendados (Id 16583025 – Pág 12 a 16583026 – Pág 5);
- 6) Procuração dos advogados (Id 16583027 - Pág. 2);
- 7) Auto de Infração nº 012017510000441-6 (Id 16583028 - Pág. 2-4), emitido em 16/05/2017, que descreve como infração: deixar de recolher ICMS relativo à operação com mercadoria oriunda de outra unidade da federação, destinada ao uso/consumo do estabelecimento, apurado conforme planilha referente ao período de abril/2012 a maio/2015, com fulcro no **art. 155, § 2º, inciso VII, alínea “a” e inciso VIII da Constituição Federal; art. 14, § 4º; art. 22 e § único; art. 35 caput e §§ 1º e 2º do RICMS aprovado pelo Dec. 4676/2001 c/c RICMS aprovado pelo Dec. 4.686/2001, art. 108, II;**

Prolatada sentença nos seguintes termos dispositivos:

“Desse modo, julgo procedente o pedido formulado nestes autos, confirmando a tutela de urgência deferida nos autos, para desconstituir o crédito tributário consubstanciado na CDA 2017570014603, e AINF nº 012017510000441-6.

Com relação aos valores depositados em subconta judicial vinculada ao presente processo, devem, após o trânsito em julgado da presente sentença, ser feito o levantamento em favor do embargante, expedindo-se o necessário para tanto.

Condeno o requerido em custas processuais e em honorários advocatícios, que estabeleço, nos termos do art. 85, § 3º do CPC, em 10% (dez por cento) do valor da causa. Consigno, 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.

Nos termos do art. 496, § 4º, II do CPC, a presente sentença não se encontra sujeita a reexame necessário.

P.R.I.”

A conclusão do julgado recorrido é de não cabimento da cobrança do diferencial de alíquota, no caso, tendo em vista que a parte autora não se enquadra como contribuinte de ICMS; e que a normatização da matéria, que se deu por meio da Lei Complementar nº 190/2022, só tem vigor a contar do ano de 2023.



Destaco trecho da sentença nesse ponto:

“A normatização do diferencial de alíquota tão somente se concretizou no ano de 2022, uma vez que a Lei Complementar nº 190/2022 entrou em vigor em 04/01/2022, nos moldes do seu artigo 3º. Destaco que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI nº 5.469, decidiu que o Estado de destino das mercadorias e serviços interestaduais somente deve exigir o diferencial de alíquota após a edição de Lei Complementar que regulamente a matéria. Portanto, só poderá ser exigido no exercício financeiro correspondente ao ano calendário de 2023. Entendimento este que não fica prejudicado pela existência de lei estadual (Lei 8.315/15) que prevê a cobrança do tributo.

Ademais, resta comprovado que o autor não atua na exploração direta de atividades de comércio varejista, não se enquadrando como contribuinte do ICMS, sendo fato notório na cidade que o autor atua no ramo de exploração de shopping centers e seus respectivos estacionamentos.”

O apelante pugna pela reforma do julgado, sustentando o seguinte: **a)** a empresa, além de se dedicar à atividade tributada pelo ISSQN, é contribuinte de ICMS com cadastro na SEFA (art. 14, § 4º RICMS); **b)** as mercadorias foram adquiridas com uso de inscrição estadual e alíquota reduzida; **c)** as operações foram praticadas antes da entrada em vigor da EC nº 87/2015, afastando a aplicabilidade do Tema 1093/STF; **d)** inaplicabilidade do precedente firmado na ADI nº 4.628/DF e ADI 4713/DF que declarou a inconstitucionalidade das cláusulas do Protocolo do CONFAZ nº21/11, pois trata de cobrança de ICMS-DIFAL nas operações interestaduais telepresenciais (e-commerce) o que não é o caso dos autos.

**Vejo que o cerne da questão é a definição da condição de contribuinte ou não contribuinte da autora/apelada, para verificar sua responsabilidade tributária, na espécie.**

O AINF é firmado nos seguintes dispositivos constitucionais e legais:

### **Constituição Federal**

“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: (Redação anterior à EC 87/15)

**a)** a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; (Redação anterior à EC 87/15)

**b)** a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; (Redação anterior à EC 87/15)

**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; (Redação anterior à EC 87/15)”



## **Decreto 4.676/2001 (RICMS)**

“Art. 14. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior .

(...)

**§ 4º Equipara-se a contribuinte, para o efeito de cobrança do imposto referente ao diferencial de alíquota, qualquer pessoa jurídica, que adquira mercadorias ou serviços, em outra unidade federada, com carga tributária correspondente à aplicação de alíquota interestadual, destinando-os ao ativo permanente, uso ou consumo.**

§ 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica quando o adquirente comprovar que os bens, mercadorias ou serviços foram tributados pela alíquota interna na unidade federada de origem, com os seguintes documentos, alternativamente:

I - Nota Fiscal complementar emitida pelo remetente;

II - declaração do remetente, devidamente visada pela autoridade fiscal a que estiver circunscrito, de que o imposto foi corretamente debitado em seus livros fiscais, com carga tributária correspondente à aplicação da alíquota interna.

(...)

**Art. 22. Nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:**

**I - a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;**

II - a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

Parágrafo único. Quando os bens e serviços a que se refere o *caput* forem adquiridos por contribuintes localizados em território paraense, caberá ao Estado do Pará o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

(...)

**Art. 35. A base de cálculo do ICMS, para efeito do recolhimento da diferença de alíquotas, é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, constante no documento fiscal.**

**§ 1º O imposto a ser recolhido corresponderá à diferença entre a alíquota interna, estabelecida neste Estado para as operações ou prestações, e a interestadual aplicável na unidade federada de origem.**

**§ 2º O imposto será devido na forma prevista no parágrafo anterior, ainda que no documento fiscal de origem constem as seguintes irregularidades:**

**I - documento fiscal sem destaque do imposto por erro ou omissão, bem como em virtude de isenção ou não-incidência reconhecidas ou concedidas sem amparo constitucional pela unidade federada de origem;**

**II - documento fiscal com destaque do imposto a maior, inclusive em razão de ter sido adotada, indevidamente, a alíquota interna da unidade federada de origem.**

(...)



**Art. 108.** O recolhimento do ICMS far-se-á nos seguintes prazos:

I - no ato da saída dos produtos primários pelo produtor ou extrator;

**II - até o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao da entrada de bens e serviços em território paraense, em relação às operações em que couber diferença de alíquota prevista no inciso VII, § 2º, do art. 155, da Constituição Federal.”** (Grifo nosso)

Antes da Constituição de 1988, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final (contribuinte ou não), aplicava-se a alíquota do Estado de origem para cálculo do ICMS, e o imposto era devido integralmente a esse Estado.

Com o evento da CF/88, foi criado o ICMS-Difal, sendo mantida a lógica anterior apenas para as operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Para as operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte, foram estabelecidas duas competências distintas para o ICMS: ao Estado de origem, a competência para o ICMS calculado com base na alíquota interestadual (definida em Resolução do Senado); e, ao Estado de destino, a competência para o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Posteriormente, a Emenda Constitucional 87/2015 instituiu o ICMS-Difal incidente também nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, alterando os supracitados incisos VII e VIII da Constituição Federal. Vejamos:

**“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: (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)**

A alteração da EC 87/2015 não interfere nas operações e prestações interestaduais efetuadas por contribuintes do imposto, tendo em vista que já era estabelecida a divisão de alíquotas para essa categoria, conforme já exposto.

A apelada entende que não deve ser responsabilizada pelo imposto, pois, seu objeto social não alberga mercancia, porquanto lhe cabe apenas a administração e exploração econômica do shopping center, bem como a prestação de serviços de administração e gestão de estacionamentos, próprios ou arrendados.

Constato a veracidade da informação sobre o objeto social da apelada, conforme se observa no art. 3º do Estatuto Social da empresa. Por outro lado, conforme narrado pela própria autora/apelada, ela possuía cadastro na SEFA como contribuinte e, quando procedeu o requerimento de baixa da sua indevida inscrição estadual, foi instaurada auditoria fiscal que culminou com a lavratura de auto de infração em questão que



aponta o não recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS incidente sobre a compra de bens de uso e consumo e materiais que compõem seu ativo permanente, no período de abril de 2012 a maio de 2015.

O que se conclui, dos fatos narrados, bem como pela documentação acostada aos autos, é que, no período em que a empresa se encontrava cadastrada como contribuinte do ICMS, procedeu operações interestaduais. Nesse passo, cabia-lhe o recolhimento do DIFAL, pois caracterizada a hipótese do inciso VII, alínea "a" do art. 155 da Constituição Federal, vigente à época. Constatada a inadimplência, foi lavrado o auto de infração.

Em que pese o objeto social da empresa, que lhe permite a condição de não contribuinte do imposto, a realidade, à época, era outra, porquanto seu registro na SEFA era de contribuinte.

Assim, para afastar a responsabilidade que lhe foi imposta pelo FISCO, cabia à autora comprovar que os produtos comprados foram tributados com a alíquota interna na unidade federal de origem, e não com a alíquota reduzida decorrente de sua condição de contribuinte, conforme os termos do § 5º do art. 14 do Decreto Estadual nº 4.676/2001 (RICMS). Senão vejamos:

“Art. 14. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 4º Equipara-se a contribuinte, para o efeito de cobrança do imposto referente ao diferencial de alíquota, qualquer pessoa jurídica, que adquira mercadorias ou serviços, em outra unidade federada, com carga tributária correspondente à aplicação de alíquota interestadual, destinando-os ao ativo permanente, uso ou consumo.

**§ 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica quando o adquirente comprovar que os bens, mercadorias ou serviços foram tributados pela alíquota interna na unidade federada de origem, com os seguintes documentos, alternativamente:**

**I - Nota Fiscal complementar emitida pelo remetente;**

**II - declaração do remetente, devidamente visada pela autoridade fiscal a que estiver circunscrito, de que o imposto foi corretamente debitado em seus livros fiscais, com carga tributária correspondente à aplicação da alíquota interna.” (Grifamos)**

A autora, portanto, não se desincumbiu do ônus da prova de constituição de seu direito, conforme lhe impõe o art. 373, I do CPC; prevalecendo, a presunção de legitimidade do ato administrativo.

Ressalte-se que a matéria tratada neste recurso não guarda identidade com o Tema 1.093 de repercussão geral (RE 1.287.019) que fixou a tese de que "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".

Ao declarar a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/2015 e reconhecer a invalidade da cobrança da diferença de alíquotas de ICMS, na operação interestadual de venda de mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte sem prévia lei complementar, o Supremo Tribunal Federal postergou os efeitos da decisão para o exercício financeiro seguinte ao julgamento, isto é, em 1 de janeiro de 2022, "ressalvadas as ações judiciais em curso". O acórdão foi assim ementado:

"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)

O precedente alberga a situação instaurada pela EC 87/2015 que trata da tributação em relação a operações de consumidores não contribuintes, o que não é o caso dos autos em que a empresa, à época da incidência, se declarava "contribuinte", conforme já delineado.

Nesse aspecto, a Lei Kandir (Lei 87/96) já admitia a cobrança do DIFAL na hipótese de contribuinte do imposto. Assim dispõe seu artigo 6º, § 1º:



"Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto."

Emerge a distinção do caso concreto em análise com a situação julgada pelo STF, o que afasta sua aplicação.

Assim tem sido o entendimento da Suprema Corte:

" Ementa: AGRADO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – DIFAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. INAPLICABILIDADE DO TEMA 1.093. ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. DESPROVIMENTO. 1. O entendimento desta Corte firmado no julgamento do Tema 1.093 da Repercussão Geral ( RE 1.287.019), que trata da exigência do DIFAL nas operações interestaduais que destinem mercadorias a consumidores finais não contribuintes do ICMS, não se aplica à presente hipótese, em que se discute a exigência de DIFAL nas aquisições por contribuinte do ICMS de mercadorias destinadas a uso e consumo e ao ativo imobilizado. 2. É inadmissível o recurso extraordinário quando eventual divergência em relação ao entendimento adotado pelo Colegiado de origem demandar a análise prévia da legislação infraconstitucional pertinente à matéria. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF - RE: 1418002 SP, Relator: EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 08/08/2023, Segunda Turma, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 15-08-2023 PUBLIC 16-08-2023)

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE

MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. FORMA DE CÁLCULO. CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. INAPLICABILIDADE DO TEMA 1.093 DA REPERCUSSÃO GERAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU ERRO MATERIAL.IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS" (RE n. 1.313.099-AgR-ED, Rel. Min. Carmem Lúcia, Primeira Turma, DJe 30.11.2021).

EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. Direito tributário. ICMS. Aquisições interestaduais por empresa contribuinte do imposto de bens e mercadorias destinadas a seu ativo fixo/permanente ou ao uso/consumo. Cobrança do diferencial de alíquotas pelo estado de destino. Acórdão recorrido no qual se firma haver na LC nº 87/96 e na Lei estadual nº 6.347/89 normas suficientes para a tributação. Necessidade de reexame da legislação infraconstitucional. Inaplicabilidade do Tema nº 1.093. 1. O Tribunal de origem concluiu existir na Lei Complementar Federal nº 87/96 e na

Lei Estadual nº 6.347/89 normas relativas ao ICMS suficientes para a cobrança do ICMS-difal pelo estado de destino em face de empresa contribuinte do imposto em razão de aquisições interestaduais por ela realizadas de bens e mercadorias destinadas a seu ativo fixo/permanente ou a uso/consumo. Para superar

essa compreensão e acolher a pretensão recursal, seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional, o que não se admite em sede de recurso extraordinário. 2. Não se aplica no caso o Tema nº 1.093, que envolveu os consumidores finais não contribuintes do imposto. 3. Agravo regimental ao qual se nega provimento, com imposição de multa de 2% (art. 1.021, § 4º, do CPC)" (RE n. 1.351.076-AgR, Relator o Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma, Sessão Virtual de 25.3.2022 a 1º.4.2022)"

Nessa esteira, destaco jurisprudência:

**AGRAVO DE INSTRUMENTO EM AÇÃO ORDINÁRIA. ANULAÇÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO FISCAL. TRIBUTÁRIO - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS (DIFAL - ICMS) EM OPERAÇÕES ENVOLVENDO AQUISIÇÕES DE BENS DE USO OU CONSUMO, OU DESTINADOS A ATIVO PERMANENTE DE EMPRESA CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. PRETENSÃO DE AFASTAR A EXAÇÃO. INAPLICABILIDADE À ESPÉCIE DO TEMA 1.093 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, QUE VERSA SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. PARA O CASO DE CONSUMIDOR FINAL CONTRIBUINTE DO IMPOSTO, HIPÓTESE DOS AUTOS, SUFICIENTES AS DISPOSIÇÕES DO ARTIGO 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, E DA LEI COMPLEMENTAR 87/96 (LEI KANDIR). COBRANÇA DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ADMITIDA NO CASO DOS AUTOS. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.**

(TJPA – AGRAVO DE INSTRUMENTO – Nº 0804954-94.2020.8.14.0000 – Relator(a): LUZIA NADJA GUIMARAES NASCIMENTO – 2ª Turma de Direito Público – Julgado em 27/11/2023 )

**EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO EM MANDADO DE SEGURANÇA. DECISÃO AGRAVADA QUE INDEFERIU MEDIDA LIMINAR. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DIFAL. CONSUMIDOR FINAL CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO E ATIVO FIXO. LC 87/96. TEMA 1093/STF. INAPLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS CONTRÁRIAS À JURISPRUDENCIA DOMINANTE DA SUPREMA CORTE. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO.**

1. Não comprovado o fumus boni iuris para deferimento de medida liminar em mandado de segurança em que a impetrante/agravante na condição de contribuinte final do ICMS pretende a aplicação da Tese fixada no julgamento do Tema 1093/STF pela sistemática da repercussão geral.
2. Decisão agravada na linha da jurisprudência dominante do C. STF no sentido de que não se aplica às operações interestaduais de aquisições de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, uso e consumo pelo consumidor final contribuinte do ICMS a tese assentada no Tema 1093 do STF ("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"). Tema que trata apenas do diferencial de alíquotas referentes às operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte instituída pela EC 87/205.
3. O diferencial de alíquota relativo às operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do ICMS já possui previsão na redação original do art. 155, §2º, inciso VIII, alínea "a", da CF/88. A Lei Complementar n.º 87/1996 atende às imposições previstas no art. 146 da Constituição da República.
4. O pressuposto para a aplicabilidade da decisão vinculante da Corte Maior é não ser o consumidor final contribuinte do ICMS, o que não é o caso dos autos. Precedentes STF.
5. Recurso conhecido e não provido.

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS DIFAL. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIA PARA O ATIVO IMOBILIZADO. DESTINATÁRIO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. SITUAÇÃO DISTINTA DA TRATADA NO TEMA Nº 1.093/STF. INAPLICABILIDADE. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. ELEMENTOS NECESSÁRIOS PARA A COBRANÇA DO IMPOSTO TRAZIDOS PELA PRÓPRIA CONSTITUIÇÃO. 1. A exigência do ICMS neste caso não tem amparo no Convênio ICMS nº 93/2015, sendo indevida aplicação da modulação definida para o Tema nº 1.093, uma vez que as cláusulas submetidas ao efeito da referida modulação, sequer tem incidência no caso concreto. 2. É desnecessária a edição de lei complementar para disciplinar a cobrança do ICMS-DIFAL em operação interestadual de aquisição de mercadoria para o ativo imobilizado e bens de uso e consumo, por decorrer diretamente da norma constitucional. RECURSO DE APELAÇÃO NÃO PROVIDO.

(TJ-PR 00017953620218160179 Curitiba, Relator: Stewalt Camargo Filho, Data de Julgamento: 21/08/2023, 2ª Câmara Cível, Data de Publicação: 25/08/2023)

Ementa: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DIFAL. CONSUMIDOR FINAL CONTRIBUINTE. AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO E ATIVO FIXO. LC 87/96. TEMA 1093. INAPLICABILIDADE. 1. Não se aplica às operações interestaduais de aquisições de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, uso e consumo pelo consumidor final contribuinte do ICMS a tese assentada no Tema 1093 do STF ("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"). Com efeito, o referido Tema tratou apenas do diferencial de alíquotas referentes às operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte instituída pela EC 87/205. 2. O diferencial de alíquota relativo às operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do ICMS já era previsto na redação original do art. 155, §2º, inciso VIII, alínea "a", da CR. A Lei Complementar n.º 87/1996 atende às imposições previstas no art. 146 da Constituição da República. Recurso do Estado do Rio Grande do Sul provido. Recurso das impetrantes e remessa necessária prejudicados. (Apelação / Remessa Necessária, Nº 50934366520208210001, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em: 15-12-2021)

Desse modo, merece reparo a sentença que desconstitui o crédito tributário, considerando a condição de não contribuinte da empresa, haja vista a autora não fazer prova da constituição do suposto direito de não se responsabilizar pelo recolhimento do ICMS, porquanto, à época das operações interestaduais que geraram o tributo, era declarada como contribuinte.

Com a reforma da sentença, inverte-se o ônus sucumbencial; cabendo à parte autora as despesas processuais e o pagamento da verba honorária, que estabeleço, nos termos do art. 85, § 2º do CPC, em 10% (dez por cento) do valor atualizado da causa.

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao recurso de apelação, para reformar a sentença que desconstitui o crédito tributário e inverter o ônus sucumbencial. Tudo nos termos da fundamentação.

Considerando os deveres de boa-fé e de cooperação para a razoável duração do processo, expressamente previstos nos arts. 5º e 6º do CPC, ficam as partes advertidas de que a interposição de embargos de declaração manifestamente protelatórios, ou que promovam indevidamente rediscussões de mérito, poderá

ensejar a aplicação das multas previstas nos §§ 2º e 3º do art. 81 e do art. 1026, ambos do CPC.

É o voto.

Belém, 17 de junho de 2024.

Desembargadora **CÉLIA REGINA DE LIMA PINHEIRO**

Relatora

Belém, 17/06/2024

