



**PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DO PARANÁ**  
**COMARCA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA - FORO CENTRAL**

**AUTOS nº. 0000271-10.2022.8.16.0004**

**Classe Processual: Mandado de Segurança**

**Impetrante:**

**LTDA.**

**Impetrado:**

**DIRETOR DE ARRECADAÇÃO DA  
RECEITA ESTADUAL DO PARANÁ**

Trata-se de *Mandado de Segurança Preventivo* ajuizado por \_\_\_\_\_ LTDA., no qual alega, em suma: a) o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 1.287.019/DF – Tema 1.093, com repercussão geral, declarou a constitucionalidade do recolhimento do diferencial de alíquota previsto no Convênio ICMS N° 93/2015 porque se exige lei complementar (art. 146, I, III, “a” e “b”, CF); b) mediante Lei Complementar nº 190/2022, publicada em 5 de janeiro de 2023, instituiu-se a diferença de alíquotas, com celebração de Convênio nº 236/2021/CONFAZ pelos Estados, contudo, conforme dispõe o art. 3º da respectiva Lei Complementar nº 190/2023, deve ser observada alínea “c”, do inciso III, do art. 150 da CF, ou seja, princípio da anterioridade atual porque se trata de lei que institui tributo.

Emendou-se a inicial (Mov. 20.1).

Relatados, **DECIDO**.

A Lei nº. 12.016/09, a qual disciplina o mandado de segurança, prevê que, ao despachar a inicial, o juiz ordenará “*que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do*



**PODER JUDICIÁRIO DO  
ESTADO DO PARANÁ  
COMARCA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA - FORO CENTRAL**

*impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica” (art. 7º, III).*

Exige-se a demonstração da plausibilidade objetiva do direito invocado pelo impetrante e, ainda, o perigo de ineficácia da sentença de mérito caso não seja reconhecida a violação do direito de forma liminar.

No que se refere à plausibilidade do direito, sabe-se que, com o advento da EC nº 87/2015, instituiu-se nova sistemática para recolhimento do ICMS quando o consumidor final do bem ou serviço, contribuinte ou não, está localizado em outro Estado, com admissibilidade da adoção de diferencial de alíquota (art. 155, §2º, incisos VII e VIII, da CF):

*“Art. 155.  
(...)*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)*

*VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;*

*VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;”*

Todavia, mediante Emenda Constitucional nº 87/2017, acrescentou-se no art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

*“Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:*

*I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;*



**PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DO PARANÁ**  
**COMARCA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA - FORO CENTRAL**

*II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;  
V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino."*

A partir da vigência de Emenda Constitucional nº 87/2015, celebrou-se o Convênio ICMS nº 93/2015 (CONFAZ) e, com amparo no respectivo convênio, editou-se a Lei Estadual nº 18.572/2015 (art. 2º, VII, da Lei Estadual nº 11.580/96), pela qual possibilitou a incidência do ICMS sobre “operações e prestações iniciadas em outra unidade da Federação que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado”.

Todavia, em sessão realizada em 24 de fevereiro de 2021, o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, quando do julgamento do Recurso Extraordinário 1287019/DF considerou inválida a “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”, bem como firmou a seguinte tese (Tema 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”.

Outrossim, o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio nº 93/2015 e, por conseguinte, enquanto a decisão produzirá efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF, produzirá os efeitos, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do respectivo julgamento (2022), com aplicação de tal solução em relação às Leis dos Estados e do Distrito Federal e, sobretudo, ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso.



## PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DO PARANÁ COMARCA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA - FORO CENTRAL

Segundo Kelsen<sup>1</sup>, a Constituição Federal, como fundamento de validade das demais normas jurídicas, regula a produção de normas jurídicas e condiciona sua validade à observância de aspectos formais (processo legislativo) e materiais (conteúdo).

Sabe-se que existe o controle concentrado e o controle difuso de constitucionalidade que, como doutrina HUGO DE BRITO MACHADO<sup>2</sup>, assim podem ser compreendidos: *"No primeiro caso (controle concentrado) o que se questiona é a lei em tese; assim, a decisão que declara a inconstitucionalidade, ou a constitucionalidade, manifesta-se no plano normativo, ou plano da abstração. No segundo (controle difuso), o que se questiona é a validade dos atos praticados como fundamento na lei cuja conformidade com a Constituição é posta em dúvida. No primeiro caso, a declaração de conformidade, ou de inconformidade, da lei com a Constituição é o objeto mesmo da decisão. No segundo, essa conformidade, ou inconformidade, é apenas o fundamento da decisão, que dirá se o ato de concreção do direito é válido, ou inválido. No primeiro caso, a declaração não afeta diretamente direitos subjetivos. Laborando, como labora, no plano normativo, onde não se pode falar, sem impropriedade, em direito, ou dever jurídico, a decisão proferida em ação direta a estes não atinge".*

No controle concentrado realizado pelo Supremo Tribunal Federal, sob o regime de repercussão geral (RE nº 1287019/DF - Tema 1.093), ainda que dissociada de caso concreto, a decisão pela qual declara a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo produz efeito retroativo (*ex tunc*) e *erga omnes*, ou seja, a norma jurídica declarada inconstitucional é extirpada do ordenamento jurídico desde a respectiva vigência e, por consequência, não produz efeito na órbita do direito subjetivo.

<sup>1</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1995, pág. 248/249.

<sup>2</sup> Efeito retroativo da declaração de inconstitucionalidade, em Direito & Justiça, Correio Braziliense, de 04.03.96, pág. 4.



**PODER JUDICIÁRIO DO  
ESTADO DO PARANÁ  
COMARCA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA - FORO CENTRAL**

Esse é o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal<sup>3</sup>, pelo qual, declarada a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, considera-se nula *ipso jure* e *ex tunc*, independentemente de qualquer outro ato, inclusive de natureza judicial.

Entretanto, a Lei nº 9.868/99 (art. 27) possibilitou ao Supremo Tribunal Federal realizar a modulação dos efeitos da decisão pela qual reconhece a inconstitucionalidade de norma jurídica, o que implica a definição de limites temporais, ou seja, não realizada ou ressalvada da modulação, os efeitos da declaração são imediatos e com eficácia *ex tunc*.

Somente se houver modulação dos efeitos e, sobretudo, naquilo que a abarcou por razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, mediante o voto de dois terços dos Ministros, o Supremo Tribunal Federal pode adotar as seguintes alternativas: **a)** efeitos retroativos limitados: define-se que a norma produz efeitos até determinado marco temporal, com eficácia retroativa e deferimento de alguma aplicabilidade; **b)** efeitos ex nunc: exclusão dos efeitos retroativos e a norma é considerada aplicável até o trânsito em julgado, ou seja, os efeitos são produzidos a partir do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade; **c)** efeitos pro futuro: firma-se o marco temporal futuro a partir do qual a norma declarada inconstitucional perde aplicabilidade, ou seja, a norma inconstitucional produz efeitos até o advento do termo fixado.

Destarte, como foram ressalvadas da modulação somente as ações em curso até a data do julgamento, pelo qual se estabeleceu como termo inicial dos efeitos da inconstitucionalidade o exercício financeiro seguinte à conclusão do respectivo julgamento (2022), salvo ações nas quais se discute aplicabilidade da cláusula 9ª, cujos efeitos são retroativos a partir da concessão da cautela na ADI nº 5.464/DF, a declaração produziu efeitos *ipso jure* a partir do exercício financeiro de 2022 e, por

<sup>3</sup> Rp. nº 971, Relator: Ministro Djaci Falcão, RTJ nº 87, p. 758; RE nº 93.356, Relator: Leitão de Abreu, RTJ 97, p. 1369; Rp. nº 1016, Relator: Ministro Moreira Alves, RTJ nº 95, p. 993; Rp. nº 1077, Relator: Ministro Moreira Alves, RTJ 101, p. 503.



**PODER JUDICIÁRIO DO  
ESTADO DO PARANÁ  
COMARCA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA - FORO CENTRAL**

conseguinte, somente se houvesse edição de Lei Complementar antes do início do exercício financeiro de 2022, ou seja, até 31 de dezembro de 2021, é que poderia ser exigida a cobrança, mormente porque se considerou imprescindível Lei Complementar que tenha instituído o respectivo tributo (DIFAL).

Outrossim, sabe-se que o princípio da anterioridade limita o poder de tributar, ou seja, veda-se ao sujeito ativo tributário cobrar tributos: *a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b* (art. 150, III, da CF).

Nota-se, neste juízo sumário e provisório, que o art. 3º da Lei Complementar nº 190/2023, assim expressamente dispôs: “*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*”. A alínea “c”, por sua vez, prevê que, “*antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b*”, ou seja, além do prazo de 90 (noventa) dias, deve-se observar a vedação de cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu.

Como ocorreu a publicação da Lei Complementar nº 190 somente em 5 de janeiro de 2022 (Diário Oficial da União nº 3, Seção 1) e, por outro lado, como a declaração de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (Tema 1.093) produziu efeitos a partir de 01º de janeiro de 2022, salvo quanto às ações em curso, extirpou-se do ordenamento jurídico do tributo até edição nova Lei Complementar que o instituiria e, portanto, não observado o princípio da anterioridade, somente poderá ser exigido a partir de 1 de janeiro de 2023.

Enfim, no que se refere ao risco de ineficácia da medida caso o ato impugnado não seja suspenso, deve-se ponderar que, caso não seja suspensa a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS envolvendo mercadoria destinada a



**PODER JUDICIÁRIO DO  
ESTADO DO PARANÁ  
COMARCA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA - FORO CENTRAL**

consumidor final não contribuinte, somente restará ao impetrante a repetição do indébito em ação própria, notadamente porque inadmissível na via estreita do *mandamus*.

Caso não haja suspensão do ato de forma preventiva, existe o risco de potencial prejuízo de a impetrante sofrer autuações do fisco, aplicação de multa e inscrição em dívida ativa, a despeito das fundadas razões que indicam a ilegalidade da cobrança do respectivo tributo.

**DIANTE DO EXPOSTO**, atendidos os requisitos do art. 7º da Lei nº 12.016/09, impõe-se **DEFERIR** a liminar com efeito de proibir ou suspender a “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”, art. 2º, VII, da Lei Estadual nº 11.580/96 (STF – Tema 1.093 – RE 1287019/DF) e Lei Complementar nº 190/2022 até o início do exercício financeiro de 2023 (01 de janeiro de 2023) em observância ao princípio da anterioridade (art. 150, III, “b”, da CF), com vedação de quaisquer sanções ou medidas coercitivas de cobrança do respectivo crédito tributário, inclusive de expedição de Certidão Positiva de Débitos (art. 206 do CTN), sob pena de multa diária a ser fixada caso se revele necessária.

Retifique-se o polo passivo (Mov. 20.1).

Notifique-se a autoridade coatora para, no prazo de 10 (dez) dias, prestar informações (art. 7º, I, Lei nº. 12.016/2009).

Cientifique-se o ESTADO DO PARANÁ (art. 7º, II, Lei nº. 12.016/2009).

Apresentadas as informações, ou decorrido o prazo, VISTA ao Ministério Público (art. 12 da Lei nº. 12.016/2009).

Enfim, voltem conclusos para sentença.

Intimem-se.

Curitiba, data gerada pelo Sistema.

**Marcos Vinícius Christo  
Juiz de Direito**



**PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DO PARANÁ**  
**COMARCA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA - FORO CENTRAL**

