

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

**2VAFAZPUB**

2ª Vara da Fazenda Pública do DF

Número do processo: 0700197-19.2022.8.07.0018

Classe judicial: MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO (119)

IMPETRANTE: ASSOCIACAO NACIONAL DOS CONTRIBUINTES DE TRIBUTOS

IMPETRADO: DIRETOR DO DEPARTAMENTO DE ARRECADAÇÃO E TRIBUTAÇÃO DA SUBSECRETARIA DA RECEITA DA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DO DISTRITO FEDERAL, SUBSECRETÁRIO DE RECEITA DO DISTRITO FEDERAL, DISTRITO FEDERAL

### SENTENÇA

Cuida-se de mandado de segurança, com pedido liminar, impetrado por **ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS CONTRIBUINTES DE TRIBUTOS (ANCT)** em face de ato praticado pelo **DIRETOR DO DEPARTAMENTO DE ARRECADAÇÃO E TRIBUTAÇÃO DA SUBSECRETARIA DA RECEITA** e **SUBSECRETÁRIO DA RECEITA DO DISTRITO FEDERAL**, partes qualificadas nos autos.

Em sede inicial, a impetrante questiona a exigibilidade do DIFAL (diferencial de alíquotas), por parte das autoridades fazendárias do DISTRITO FEDERAL.

Segundo a impetrante, de acordo com decisão do STF, a cobrança do ICMS-DIFAL nas operações interestaduais praticadas com consumidor final não contribuinte do imposto é inconstitucional. A inconstitucionalidade foi fundamentada na ausência de lei complementar. O STF, todavia, modulou os efeitos da decisão, para produzir efeitos a partir de 2022, exercício financeiro seguinte à data do julgamento, portanto, com vigência das cláusulas até dezembro de 2021.

Afirma que a Lei Complementar (n.º 190/2022) que disciplinou o DIFAL de ICMS em operações envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação, foi publicada apenas em 05 de janeiro de 2022. Por isso, deverá observar os princípios da anterioridade previstos nas alíneas "b" e "c", do inciso III, do artigo 150 da CF, conforme aliás enuncia o artigo 3º da LC. Argumenta, ainda, que o convênio/CONFAZ n.º 236/2021 não teria observado tais princípios tributários constitucionais.

Em caráter liminar, pede pela inexigibilidade dos valores relativos ao DIFAL relativos a operações de vendas de mercadorias pelo impetrante a consumidores finais não contribuintes do ICMS, situados no DF, durante o exercício de 2022. No mérito, requer seja concedida a segurança em favor dos filiados da impetrante para declarar e reconhecer a inexigibilidade dos créditos tributários de Diferencial de alíquota de ICMS – DIFAL, no período compreendido de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2022, declarando o



direito à restituição dos valores porventura indevidamente recolhidos, devidamente atualizados, o que poderá se dar à escolha do filiado da impetrante pela expedição de precatório, recomposição de sua escrita fiscal, compensação (súmula 213/STJ) ou restituição os valores recolhidos indevidamente, podendo, em caso de compensação, ser compensado os valores com quaisquer tributos e/ou contribuições vencidos e/ou vincendos administrados pelo Estado, atualizados monetariamente pela taxa SELIC e as demais cominações moratórias incidentes sobre o principal, desde a data de cada pagamento indevido.

Com a inicial vieram documentos.

A liminar foi DEFERIDA para suspender a exigibilidade dos valores relativos ao DIFAL decorrentes de operações de vendas de mercadorias realizadas pela impetrante a consumidores finais não contribuintes do ICMS, situados no Distrito Federal, durante o exercício de 2022 (ID 113110215).

A autoridade coatora prestou informações (ID 113538296).

O Distrito Federal requereu o ingresso no feito e pugnou pela denegação da segurança (ID 115337938). Preliminarmente, suscitou a inadequação da via eleita e a ilegitimidade ativa.

Após, os autos vieram conclusos para sentença.

É o relatório.

### **FUNDAMENTO E DECIDO.**

O mandado de segurança se presta para a tutela de direito (individual, coletivo ou difuso) líquido e certo, ameaçado ou lesado por ato ilegal ou abusivo, omissivo ou comissivo, praticado por autoridade pública ou que age por delegação do poder público (artigo 5º, LXIX, da CF/88 e artigo 1º da Lei nº 12.016/2009).

O direito líquido e certo é aquele comprovado *prima facie* (desde o início, com a petição inicial), por meio de documento capaz de corroborar a tese do impetrante.

Defiro o ingresso do Distrito Federal no feito. Registra-se que já foi realizado o cadastramento no processo.

Por meio da petição de ID 115337938, o Distrito Federal suscita as preliminares de inadequação da via eleita e ilegitimidade da parte impetrante.

Quanto à inadequação da via eleita, alega que a impetrante não carrou aos autos deste *writ* nenhum documento que demonstre referida violação ao alegado direito dos seus associados, e nem, menos ainda, eventual justo receio de que referida violação venha de fato a ocorrer. Afirma, assim, tratar-se de impetração genérica, que objetiva regra de conduta para o fisco distrital, o que não se coaduna com a via do mandado de segurança, que se apresenta, por isso mesmo, totalmente inadequada.

Sem razão o ente público. Explico.

Não se trata, no caso, de impetração genérica. Ao contrário do argumento do ente público, a alegada cobrança indevida de DIFAL é exatamente o que se caracteriza como ato coator para justificar a impetração do mandado de segurança. O mandado de segurança se presta para a tutela de direito líquido e certo, ameaçado ou lesado por ato ilegal ou abusivo, omissivo ou comissivo, praticado por autoridade pública ou que age por delegação do poder público. Dessa forma, se há alegação de violação de direito líquido e certo (no caso, a impetrante questiona a legalidade da cobrança do DIFAL pelo Distrito Federal em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, em razão da publicação da Lei Complementar nº 190/2022), este é o fundamento que justifica a existência do *writ*.

Portanto, rejeito a preliminar.



O Distrito Federal afirma, ainda, quanto à inadequação da via eleita, que a impetrante pede direito de repetição/compensação, em favor dos seus filiados, em clara tentativa de se utilizar do mandado de segurança para efeitos patrimoniais pretéritos, o que não seria possível. Neste caso, referida questão também diz respeito ao mérito, e será devidamente analisado a seguir.

Ainda em sede preliminar, o Distrito Federal alega a ilegitimidade da impetrante por dois motivos. Primeiramente, segundo o ente público, embora não se exija da impetrante autorização dos seus associados, afirma que tinha ela o dever de demonstrar que estes efetivamente serão beneficiados por aquilo que vier a ser decidido neste *writ*, entretanto, não se identifica nos autos nenhum documento tendente a fazer, ainda que de forma indireta, esta demonstração. Desta forma, diz que a impetrante não representa, neste mandado de segurança, nem mesmo de modo potencial, os interesses dos seus associados. Consequentemente, afirma restar cristalina a sua ilegitimidade ativa para o manejo do presente mandado de segurança, que deve ser, por isso mesmo, extinto, sem resolução do mérito, à luz do disposto no art. 485, inciso VI, do CPC.

Razão não assiste ao Distrito Federal. No caso, a impetrante é entidade associativa e possui como objeto resguardar o interesse de seus associados, conforme estatuto juntados aos autos (ID 113106895), defendendo, nestes autos, a irregularidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS no período compreendido de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2022.

Portanto, resta claro que a parte impetrante está, nestes autos, representando os interesses de seus associados.

O segundo motivo pelo qual a impetrante não seria parte legítima, segundo o Distrito Federal, seria pela não observância do disposto no art. 166 do CTN. Segundo o supracitado ente, a legitimidade para questionar a cobrança do DIFAL-ICMS deve obedecer ao disposto no art. 166 do CTN, que condiciona a legitimidade à comprovação de ausência de repasse do encargo financeiro ou de expressa autorização daquele que efetivamente o suportou. Entretanto, tal alegação também não merece prosperar.

No caso, a parte autora é parte legítima para questionar a incidência do DIFAL-ICMS, eis que, no curso de suas atividades e em relação a operações de venda realizadas a consumidor final não contribuinte do ICMS localizados no Distrito Federal, está obrigada ao recolhimento do chamado Diferencial de Alíquotas de ICMS (DIFAL), em observância à Lei Distrital nº 5.546/2015, o que a torna legítima para questionar a incidência do respectivo tributo.

Rejeito, assim, a preliminar de ilegitimidade ativa.

Não há outras questões preliminares a serem analisadas, tampouco vícios processuais a serem sanados. Estão presentes os pressupostos processuais, bem como as condições da ação. Resta analisar o mérito.

O impetrante afirma que, diante da necessidade de edição de Lei Complementar para disciplinar o mecanismo de compensação, o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a cobrança do DIFAL introduzida pela EC nº 87/2015, conforme julgamento conjunto RE 1.287.019/DF, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469, firmando a tese de que “*A cobrança do diferencial de alíquota alusivo a ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais*”.

Argumenta que a Suprema Corte modulou os efeitos do Acórdão para 1º de janeiro de 2022, ressalvadas as ações ajuizadas antes da conclusão do julgamento. Ocorre que somente em 05.01.2022 é que foi publicada a Lei complementar nº 190/2022 que instituiu e regulamentou o DIFAL, o que significa que, de acordo com o princípio da anterioridade, o DIFAL somente poderia ser cobrado a partir de 01.01.2023.

O Distrito Federal argumenta, por sua vez, que não seria caso para aplicação das anterioridades tributárias, diante da publicação da Lei Complementar nº 190/2022, que não cria e nem majora tributo, que são as hipóteses previstas no artigo 150, inciso III, alíneas b e c, da CF.



A controvérsia, portanto, consiste na legalidade da cobrança do DIFAL pelo Distrito Federal em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, em razão da publicação da Lei Complementar nº 190/2022.

Inicialmente, cumpre destacar que o Supremo Tribunal Federal, no tema de repercussão geral nº 1093, fixou a tese no sentido de que **a cobrança de DIFAL pressupõe a edição de Lei Complementar**. Confira-se:

“Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 1.093 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, assentando a invalidade "da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora", vencidos os Ministros Nunes Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux (Presidente). Em seguida, por maioria, foi fixada a seguinte tese: "A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais", vencido o Ministro Alexandre de Moraes. (...) Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).” (grifo nosso)

No julgamento do tema, já encerrado pelo STF, de fato, foi reconhecida a inconstitucionalidade do DIFAL pela ausência de Lei Complementar. Todavia, na modulação dos efeitos, o STF considerou que a inexigibilidade do DIFAL somente seria concretizada a partir de 01.2022, tendo ressalvado apenas as ações em curso, no momento da decisão.

Confira-se:

(...) Por fim, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderiria à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio (Relator), que não modulava os efeitos da decisão. Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).” (grifo nosso)

Por este motivo, em 05.01.2022, foi publicada a Lei Complementar nº 190, que alterou a Lei 87/1996 (Lei Kandir), justamente para instituir a cobrança de ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, ou seja, o diferencial de alíquota (DIFAL) nestas operações.

No artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022 ficou expresso que os efeitos deveriam respeitar o disposto na alínea "c" do inciso III, do caput, do artigo 150, da CF.

“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”.

A Constituição Federal, no artigo 150, inciso III, alínea b, veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, *verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:



III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

O Distrito Federal argumenta que não seria caso para aplicação das anterioridades tributárias, diante da publicação da Lei Complementar nº 190/2022, que não cria e nem majora tributo, que são as hipóteses previstas no artigo 150, inciso III, alíneas b e c, da CF.

Contudo, a tese do ente público não deve ser acolhida.

O fundamento da inconstitucionalidade pelo STF foi justamente a ausência de Lei Complementar com normas gerais sobre o DIFAL. Em decorrência disso foi editada a Lei Complementar nº 190/2022, que é lei nova de normas gerais e que institui (é causa originária) do DIFAL. Tanto é norma que institui o DIFAL, porque não havia Lei Complementar anterior a LC nº 190/2022 capaz de justificar a exigibilidade da diferença de alíquotas nas operações interestaduais (motivo pela declaração de inconstitucionalidade do DIFAL pelo STF). Logo, deve ser observado o princípio da anterioridade (aplicado quando há instituição ou aumento de tributo), o qual, inclusive, está expresso no texto da lei (artigo 3º), de acordo com o texto constitucional.

Além disso, também se aplica ao caso o princípio da anterioridade nonagesimal (artigo 150, inciso III, alínea c), cujo prazo de 90 dias acaba sendo incorporado pela anualidade (artigo 150, inciso III, alínea b).

Dessa forma, tendo em vista que a Lei Complementar nº 190/2022 foi publicada em 05.01.2022, o DIFAL não poderá ser cobrado ou exigido no exercício financeiro de 2022, mas somente a partir do exercício financeiro de 2023. Como consequência, o Distrito Federal não poderá exigir o DIFAL da impetrante no exercício de 2022, sob pena de grave violação aos princípios constitucionais, que foram expressamente previstos na LC nº 190/2022, artigo 3º.

Posto isso, diante da violação de direito líquido e certo da impetrante pela cobrança do DIFAL no exercício financeiro de 2022, a segurança deve ser concedida apenas para afastar a exigência do tributo até o início do exercício financeiro de 2023.

Quanto ao pedido de repetição de indébito, relativo a valores pretéritos, este não pode ser objeto de mandado de segurança. A Súmula 271 do Supremo Tribunal Federal é clara ao mencionar que a “a concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais, em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria”.

É fato que a Súmula 213 do Superior Tribunal de Justiça admite o mandado de segurança, como meio adequado apenas para declarar o direito à compensação, caso tenha de recolher o mesmo tributo futuramente, em relação a valores pretéritos, eventualmente exigidos de forma indevida. Tal declaração de direito à compensação se refere a situações em que, por exemplo, reconhecida a inconstitucionalidade do tributo, a consequência é o direito de compensar com valores a serem pagos relativos ao mesmo tributo. O reconhecimento de direito à compensação não implica em análise de como será a compensação, os documentos que deverá apresentar ao fisco ou para convalidar (porque depende de dilação probatória), compensação realizada pelo contribuinte (Súmula 460 do mesmo STJ). Ademais, a declaração do direito à compensação não conduz à restituição de valores. Nesse sentido, é a jurisprudência deste Egrégio Tribunal de Justiça:

**APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE ATIVA. REJEIÇÃO IMPOSTO PAGO ANTECIPADAMENTE. FATO GERADOR PRESUMIDO. PROVISORIEDADE. FATO GERADOR DEFINITIVO. VALOR INFERIOR. DIREITO À RESTITUIÇÃO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 201. COBRANÇA DE RESTITUIÇÃO VIA AÇÃO MANDAMENTAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULAS 267 E 271, DO STF. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA. RECURSOS IMPROVIDOS. (...) 3. **Muito embora se reconheça a adequação da via mandamental para declarar o direito à compensação tributária, segundo orientação das súmulas 269 e 271, do STF, o recebimento de verbas pretéritas, por sua vez,****



**não comprovado de plano, deve ser reclamado administrativamente ou pela via judicial própria.** 4. Sentença mantida. Recursos improvidos. (TJ-DF 20150111160158 DF 0030532-09.2015.8.07.0018, Relator: JOSAPHA FRANCISCO DOS SANTOS, Data de Julgamento: 29/11/2017, 5ª TURMA CÍVEL, Data de Publicação: Publicado no DJE: 15/12/2017. Pág.: 311/312) (grifo nosso)

Dessa forma, não há embasamento legal para que o pedido de repetição do indébito seja acolhido, motivo pelo, nesse ponto, a segurança deve ser denegada.

Ante o exposto, confirmo a liminar e **CONCEDO EM PARTE A SEGURANÇA** tão somente para **determinar que as autoridades coatoras se abstenham de efetuar a cobrança do DIFAL da impetrante no exercício financeiro de 2022, decorrentes de operações de vendas de mercadorias realizadas pela impetrante a consumidores finais não contribuintes do ICMS, situados no Distrito Federal, além de se afastar qualquer sanção, penalidade, restrição ou limitação de direitos em razão do não recolhimento do DIFAL.**

Em consequência, **RESOLVO O PROCESSO COM JULGAMENTO DO MÉRITO**, na forma do artigo 487, I, do CPC.

Sem honorários, na forma do artigo 25 da Lei 12.016/2009.

Embora o Distrito Federal seja isento do recolhimento das custas, deverá ressarcir as eventualmente adiantadas pelo impetrante.

Sentença sujeita à remessa necessária. Não interposto recurso necessário, remetam-se os autos ao TJDFT, para análise da remessa necessária, na forma do artigo 14, § 1º, da Lei 12.016/2009.

Interposto recurso, intime-se a parte contrária para contrarrazões. Com a resposta ou transcorrido *in albis*, remetam-se os autos ao TJDFT, independente de nova conclusão.

Transitado em julgado, dê-se baixa e arquivem-se os autos.

#### **AO CJU:**

*Intimem-se as partes. Prazo: 15 dias para o impetrante. 30 dias para o ente público.*

*Não interposto recurso necessário, remetam-se os autos ao TJDFT, para análise da remessa necessária, na forma do artigo 14, § 1º, da Lei 12.016/2009.*

*Interposto recurso, intime-se a parte contrária para contrarrazões. Com a resposta ou transcorrido in albis, remetam-se os autos ao TJDFT, independente de nova conclusão.*

*Transitado em julgado, dê-se baixa e arquivem-se os autos.*



14 de fevereiro de 2022 15:18:01.

**DANIEL EDUARDO BRANCO CARNACCHIONI**

**Juiz de Direito**



Número do documento: 22021415510562700000107303404

<https://pje.tjdf.jus.br:443/consultapublica/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam?nd=22021415510562700000107303404>

Assinado eletronicamente por: DANIEL EDUARDO BRANCO CARNACCHIONI - 14/02/2022 15:51:05