



PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DO PARANÁ
COMARCA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA - FORO
CENTRAL DE CURITIBA
SECRETARIA UNIFICADA DAS VARAS DA FAZENDA PÚBLICA - 1ª VARA - PROJUDI
Rua da Glória , 362 - Centro Cívico - Curitiba/PR - CEP: 80.030-060 Fone: (41) 3200-4700

Autos nº. 0000824-57.2022.8.16.0004

Processo: 0000824-57.2022.8.16.0004

Classe Processual: Mandado de Segurança Cível

Assunto Principal: ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

Valor da Causa: R\$10.000,00

Impetrante(s): ---

- Impetrado(s):
- Diretor da Receita Estadual do Paraná
 -
 - ESTADO DO PARANÁ

1. Trata-se de mandado de segurança preventivo com pedido liminar, impetrado por --- LTDA contra ato do DIRETOR DA COORDENAÇÃO DE RECEITAS DO ESTADO DO PARANÁ, com o intuito de suspender a exigibilidade do DIFAL ICMS em operações destinadas à consumidor final localizado neste Estado. Explica que vende mercadorias a consumidores finais localizados em diversos Estados da Federação, inclusive no Paraná. Narra que a fundamentação constitucional para a exigência do DIFAL é a Emenda Constitucional nº 87/2015 que, o dar nova redação aos incisos VII e VIII do artigo 155 da CF, passou a prever que, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, o ICMS seria devido à alíquota interestadual para o Estado de origem e para o Estado de destino deveria ser recolhida a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Acrescenta que com a conclusão do julgamento do RE n.º 1.287.019/DF, submetido à repercussão geral da matéria, o Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL entendeu que a cobrança do DIFAL do ICMS pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais. Explica que os efeitos da decisão foram modulados para 01/01/2022, ressalvadas as ações ajuizadas antes da conclusão do julgamento, contudo apenas em 05/01/2022 foi publicada a lei complementar n. 190/2022, que instituiu e regulamentou o DIFAL. Sendo assim, conclui que considerando a publicação da Lei Complementar no curso do ano-calendário de 2022, o DIFAL somente poderá ser exigido pelos Estados a partir do dia 1º de janeiro de 2023, uma vez que a exigência tributária submete-se aos Princípios da Anterioridade de Exercício e Nonagesimal, previstos no artigo 150, caput, e inciso III, alínea "a" da Constituição Federal. Citando os princípios constitucionais da anterioridade de exercício e nonagesimal, pede o deferimento de liminar para determinar a suspensão da exigibilidade dos valores referentes ao ICMS DIFAL exigidos pelo Estado no curso do Ano-Calendário de 2022, afastando-se o direito de retenção de mercadorias quando do ingresso em seu território em razão do não recolhimento do DIFAL e, ao final, a concessão definitiva da ordem. Juntou documentos (mov. 1.2 a 1.4).

Determinação de emenda para retificação da Autoridade coatora ou

manifestação sobre a incompetência do Juízo para processar e julgar mandado de segurança impetrado contra o Secretário do Estado (mov. 23.1).

Emenda à inicial retificando-se a Autoridade coatora (mov. 24.1).

É o relatório.

2. Inicialmente, recebo o aditamento da inicial.

Retifique-se o polo passivo da demanda junto ao Sistema Projudi.

3. A medida liminar é concedida mediante a presença de *fumus boni iuris* e *periculum in mora*.

O Diferencial de Alíquota ou DIFAL consiste na diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual do Estado remetente, devido nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte do imposto.

O Estado do Paraná, assim, exige do contribuinte local o recolhimento do ICMS fruto de aquisições interestaduais no momento da entrada da mercadoria em seu território, visando minorar os efeitos da “guerra fiscal”, tal como fazem os demais entes da Federação. Isso porque, nas operações interestaduais, sendo a alíquota menor, assegura-se ao Estado de destino, para equalizar, a diferença em relação à alíquota interna.

A propósito, o disposto na Lei Estadual nº 11.580/1996:

Art. 5º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...)

XV - da realização de operações e prestações iniciadas em outra unidade da Federação que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado. (...)

§ 7º. Na hipótese do inciso XV, caberá ao remetente ou ao prestador a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Na sequência, adveio o Decreto Estadual nº 7.871/2017, que aprovou o Regulamento do ICMS:

Art. 16. Na hipótese do § 7º do art. 7º deste Regulamento, o imposto a ser recolhido por antecipação, pelo contribuinte ou pelo responsável solidário, no momento da entrada no território paranaense de bens ou mercadorias destinadas à comercialização ou à industrialização oriundos de outra unidade federada, corresponderá à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, aplicada sobre o valor da operação constante no documento fiscal (art. 1º da Lei n. 18.879, de 25 de setembro de 2016). § 1.º O disposto neste artigo: I - somente se aplica às operações interestaduais: a) sujeitas à alíquota de 4% (quatro por cento); b) com gás natural, classificado na posição 27.11 da NCM. II - não se aplica às operações submetidas ao regime de Substituição Tributária - ST; III - deverá considerar as hipóteses de isenção e de redução na base de cálculo, bem como do diferimento parcial de que trata o art. 28 do Anexo VIII. § 2.º Tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, em substituição ao pagamento do imposto no momento da entrada dos bens ou das mercadorias no território paranaense, o



imposto devido poderá ser lançado em conta gráfica no próprio mês em que ocorrer a entrada da mercadoria no Estado. § 3.º O imposto lançado na forma do § 2º poderá ser apropriado como crédito pelo estabelecimento destinatário enquadrado no regime normal de apuração juntamente com o imposto destacado no documento fiscal. § 4.º Tratando-se de contribuinte optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional, o imposto devido deverá ser declarado na forma disposta no art. 13 do Anexo XI e pago em GR-PR ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais GNRE até o dia 3 (três) do 2º (segundo) mês subsequente ao da entrada da mercadoria no Estado (art. 21-B da Lei Complementar Federal n. 123, de 14 de dezembro de 2006).

Como se vê, a legislação estadual previu expressamente a possibilidade de exigir antecipadamente o diferencial de alíquota nas operações interestaduais.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal em julgamento recente (24/02/2021, ata do julgamento publicada em 03/03/2021) fixou, por maioria de votos, 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" (Tema 1093 – RE 1287019/DF).

Nessa linha, cumpre curvar-se ao entendimento da Corte Suprema, inclusive porque o Pretório Excelso modulou os efeitos da decisão, a fim de constar que a declaração de inconstitucionalidade acerca de algumas cláusulas (primeira, segunda, terceira, sexta e nona) do Convênio nº 93/2015 questionado, passem a surtir efeitos apenas a partir do exercício fiscal de 2022, salvo quanto à cláusula nona (Simples Nacional), que retroage à data (12/02/2006) da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF, que trata, justamente, da cobrança de DIFAL às empresas optantes do Simples Nacional, que não é o caso da impetrante, ressaltando, porém, desta modulação, os processos em curso.

A presente ação constitucional não se inclui na categoria de processos pendentes ou processos em curso, posto que impetrada após a publicação da ata de julgamento do RE 1287019/DF, de modo que está abrangida pela modulação de efeitos da decisão, ou seja, para que opere efeitos para o exercício financeiro seguinte.

Nessa linha, tem-se que os efeitos de decisão de inconstitucionalidade do STF seriam aplicados a partir do exercício financeiro de 2022 acaso a Lei Complementar que regulamentasse o DIFAL do ICMS tivesse sido publicada até o último dia do exercício financeiro anterior, ou seja, até 31/12/2021, em atenção ao princípio constitucional da anterioridade de exercício (art. 150, III, "b", CF).

Ainda, os efeitos da decisão da Corte Suprema seriam aplicados desde o início do exercício financeiro de 2022 acaso a Lei Complementar nº 190/2022 tivesse sido publicada 90 dias antes, em respeito ao princípio constitucional da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, "c", CF).

Na espécie, não aconteceu nem uma coisa nem outra, posto que a Lei Complementar não foi publicada 90 dias antes do início do exercício fiscal de 2022, tampouco – e obviamente – não foi publicada no exercício fiscal anterior (2021).

Sendo assim, parece correta a conclusão da impetrante de que não podem ser cobrada do DIFAL do ICMS nas operações que envolvam a venda de mercadoria a consumidor final não contribuinte do Imposto situados no Estado do Paraná até o fim do exercício fiscal de 2022, ou seja, até 31/12/2022.



Essa, aliás, é a conclusão que se extrai da leitura do artigo 3º da própria LC nº 190/2022: “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.”

Logo, tem-se, na prática, que observar a modulação de efeitos da decisão do STF no tema 1093, assim como os princípios constitucionais da anterioridade de exercício e nonagesimal.

A propósito, a parte autora do RE 1287019/DF, que deu origem à fixação da tese (tema 1093) pretendia justamente que o Fisco não cobrasse o DIFAL do ICMS até que sobreviesse Lei Complementar que regulamentasse o tema e desde que observado o princípio da anterioridade (nonagesimal e de exercício), conforme se depreende do relatório do inteiro teor do aresto.

E é justamente isso que se busca na presente impetração, ou seja, que sejam observados os contornos dados pelo Pretório Excelso no julgamento do tema 1093, inclusive no que tange ao princípio constitucional da anterioridade.

Note-se, a propósito, que o STF, após intenso debate, entendeu, por maioria de votos, que a EC nº 87/2015 “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”. E isso porque “antes dessa emenda, ele possuía, em casos assim, relação jurídico-tributária com o estado de origem, a quem era devido integralmente o ICMS segundo a alíquota interna de tal unidade federada. Com a emenda, o mesmo sujeito passou a ter duas relações tributárias: uma com o estado de origem, para o qual deve recolher o imposto com base na alíquota interestadual, e outra, no caso de destinatário não contribuinte do imposto, com o estado de destino, para o qual deve recolher o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, considerando-se a alíquota interna dessa unidade federada.”.[1]

A nova relação jurídico-tributária criada constitui, pois, o DIFAL do ICMS (diferencial entre a alíquota interestadual e a alíquota interna).

E, justamente por haver a criação de uma nova relação jurídico tributária, concluiu a Corte pela necessidade de edição de Lei Complementar “dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS”, nos termos, aliás, do art. 146, I e III, “a” e “b”, CF, exigência essa não suprida por “Convênio interestadual”, tampouco suficiente a LC nº 87/96 (Lei Kandir) que, não obstante trate com normas gerais o ICMS, não aborda a questão envolvendo o diferencial de alíquotas do consumidor final não contribuinte do imposto: “*não se infere dessa lei complementar, por exemplo, (i) quem é o contribuinte dessa exação, isto é, se é o remetente ou o destinatário; (ii) se há ou não substituição tributária na hipótese; (iii) quem deve ser considerado destinatário final, se, v.g., o destinatário físico ou se o destinatário jurídico dos bens; (iv) quando ocorre o fato gerador da nova obrigação, se, por exemplo, na saída da mercadoria do estabelecimento, na entrada dela no estado de destino ou, ainda, em sua entrada no estabelecimento ou no domicílio do consumidor final; (v) onde ocorre o fato gerador, para efeitos de cobrança da exação*”.

Bem assim, a Lei Estadual nº 11.580/1996, que alterou a Lei Estadual nº 11.580/96, não pode fazer as vezes da necessária Lei Complementar, porque se trata de Lei Ordinária.

Daí, depreende-se o “fumus boni iuris” do direito da Impetrante.

No tocante ao perigo da demora, tem-se que é consubstanciado na possibilidade de cobrança de tributo reputado indevido (por carecer de lei complementar imediatamente aplicável), afetando a capacidade econômica da empresa.



Por oportuno, há destacar que não se desconhece possível perigo de dano inverso em face do Estado do Paraná, diante de sugerida lesão à ordem econômica, comprometendo a arrecadação estatal. Entretanto, nada impediria a Fazenda Pública de realizar a cobrança do tributo devidamente corrigido acaso denegada a segurança ao final. Na espécie, porém, a denegação é remota, diante da eficácia imediata e efeito vinculante da decisão do Supremo Tribunal Federal acerca do tema 1093, que, aliás, tratou justamente dessa hipótese da perda de arrecadação ao decidir pela necessidade de regulamentação por Lei Complementar, porém ressaltando apenas a modulação de efeitos da decisão.

4. Diante do exposto, DEFIRO a liminar para suspender a exigibilidade da antecipação do DIFAL do ICMS referente a operações de vendas de mercadorias pela impetrante a consumidores finais não contribuintes do ICMS situados no Estado do Paraná, até que cumprido o princípio da anterioridade de exercício e nonagesimal pela Lei Complementar nº 190/2022, ou seja, até 31/12/2022, obstando a Impetrada de quaisquer medidas sancionatórias decorrentes do não pagamento do DIFAL do ICMS nessas situações, inclusive afastando a retenção de mercadorias quando do ingresso em seu território.

5. Intime-se a Autoridade Impetrada.

6. Cumpra-se a Portaria n.º 1/2020, da Secretaria Unificada das Varas da Fazenda Pública, na seção de procedimentos próprios – mandado de segurança.

Curitiba, datado eletronicamente.

Rafaela Mari Turra

Juíza de Direito

[1] Trechos extraídos da ementa e do voto condutor do acórdão de lavra do Min. DIAS TOFFOLI (redator para o acórdão), no julgamento do RE RE 1287019/DF

[2] Página 536 do Diário de Justiça do Distrito Federal (DJDF) de 19 de Março de 2021. Sentença de lavra do Juiz de Direito DANIEL EDUARDO BRANCO CARNACCHIONI.

