



PODER JUDICIÁRIO
Tribunal de Justiça do Estado de Goiás
Gabinete do Desembargador Gerson Santana Cintra



REEXAME NECESSÁRIO NO MANDADO DE SEGURANÇA Nº 0260639.64.2013.8.09.0051

COMARCA DE GOIÂNIA

3ª CÂMARA CÍVEL (camaracivel3@tjgo.jus.br)

IMPETRANTE : AM TRADING E COMÉRCIO LTDA.

IMPETRADO : SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE GOIÁS

LIT. PASSIVO : ESTADO DE GOIÁS

APELAÇÃO CÍVEL (EVENTO N. 56)

APELANTE : AM TRADING E COMÉRCIO LTDA.

APELADO : SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE GOIÁS

2º APELADO : ESTADO DE GOIÁS

RELATOR : Desembargador GERSON SANTANA CINTRA

VOTO

Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço da remessa obrigatória e do apelo interposto, razão pela qual passo a analisá-los conjuntamente.

Conforme relatado, trata-se de remessa necessária e apelação cível interposta pela AM TRADING E COMÉRCIO LTDA, atinentes à sentença prolatada pela Juíza de Direito da 5ª Vara da Fazenda Pública Estadual da comarca de Goiânia/GO, Dra. Lívia Vaz Da Silva, nos autos do mandado de segurança com pedido liminar, impetrado pela apelante contra ato praticado pelo SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE GOIÁS, tendo como litisconsorte passivo o ESTADO DE GOIÁS.

A controvérsia restringe-se em verificar o acerto ou desacerto da sentença, que concedeu a



segurança, a fim de tornar definitiva a liminar antes deferida, para afastar os efeitos do Protocolo ICMS nº 21/11 e Decreto Estadual nº 7.303/11, reconhecendo, conseqüentemente, o direito da parte impetrante de não ser submetida àquela normativa, mas somente a partir da impetração do *mandamus* (evento nº 34).

A empresa apelante requer o conhecimento e provimento do recurso apelatório, para que seja parcialmente reformado o ato judicial vergastado, a fim de admitir também, a ilegalidade dos autos de infração lavrados no ano de 2013, com fundamento no Protocolo ICMS nº 21/11 e Decreto Estadual nº 7.303/11.

Sem maiores delongas, constato que a sentença merece parcial modificação, como passo a demonstrar.

Inicialmente, afasto a preliminar defendida pelo Estado de Goiás na contestação (evento nº 11), referente à ilegitimidade passiva da autoridade coatora, porquanto, como bem ponderado pela magistrada sentenciante, *“o Superintendente de Administração Tributária, ao tempo dos fatos narrados na exordial era o responsável pelos atos de fiscalização. Logo, detentor de legitimidade para figurar no polo passivo.”*

Quanto à via eleita, registro ser a adequada, na medida em que o presente mandado de segurança não está dirigido à lei em tese, uma vez que a pretensão da impetrante visa evitar os efeitos concretos decorrentes do Protocolo ICMS nº 21/11.

Superada as prefaciais suscitadas pelo Estado de Goiás, passo à análise do mérito recursal.

Em proêmio, mister registrar que o Mandado de Segurança é um remédio constitucional que se presta a proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* e *habeas data*, quando o responsável pelo ato coator for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público, de acordo com o disposto no artigo 5º, inciso LXIX, da Constituição Federal.

Notável, que a existência de um direito líquido e certo, de plano demonstrado, que tenha sido ameaçado ou violado por um ato ilegal ou abusivo de autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições públicas, são requisitos essenciais necessários e suficientes para a concessão do *mandamus*.

Quanto à matéria, destaco o entendimento dos doutrinadores Hely Lopes Meireles, Arnold Wald e Gilmar Ferreira Mendes:



“Direito líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa; se sua extensão ainda não estiver delimitada; se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança. (...) Em última análise, direito líquido e certo é direito comprovado de plano. (...) O que se exige é prova pré-constituída das situações e fatos que embasam o direito invocado pelo impetrante” (in Mandado de Segurança e as Ações Constitucionais, Editora Malheiros, 32ª edição, 2009, fls. 34/35).”

Logo, o mandado de segurança exige prova pré-constituída dos fatos articulados na peça vestibular, não admitindo a dilação probatória. Além disto, deve-se indicar com clareza e precisão o ato da autoridade que macula o direito da impetrante.

Pois bem. A matéria posta em análise, versa sobre a possibilidade de afastamento de diversos autos de infrações lavrados pela Autoridade Coatora ao longo do ano de 2013 (nº 4011301785128, 4011301731460, 4011301733837, 4011301712406 e 4011301757163), bem como de futuras autuações tendentes à cobrança do ICMS com fundamento no Protocolo ICMS 21/11 e no Decreto Estadual nº 7.303/2011, referentes a vendas interestaduais que destinam mercadorias a consumidor final, residente neste Estado.

No caso, a sentença singular concedeu a segurança, a fim de tornar definitiva a liminar antes deferida, para afastar os efeitos do Protocolo ICMS nº 21/11 e Decreto Estadual nº 7.303/11, reconhecendo, conseqüentemente, o direito da parte impetrante de não ser submetida àquela normativa, mas somente a partir da impetração do *mandamus* (evento nº 34).

Rememorando, o Protocolo CONFAZ nº 21/2011 estabeleceu que as unidades federadas de destino da mercadoria podem exigir, a seu favor, parcela do ICMS devido na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria de forma não presencial, seja por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Cediço que o Decreto Estadual nº 7.303/2011, ao tratar da exigência, por parte do Estado de Goiás, de parcela de ICMS originado da aquisição não presencial de mercadorias advindas de outros Estados por consumidor final não contribuinte e residente neste Ente Federado, o fez com arrimo no mencionado Protocolo (nº 21/2011), que, por sua vez, foi declarado inconstitucional, na ação direta de inconstitucionalidade (ADI) nº 4.628, ajuizada perante o Supremo Tribunal Federal (STF) pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo.



Confira-se a ementa do julgamento em referência:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS). PRELIMINAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. PRESENÇA DE RELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS FINS INSTITUCIONAIS DAS REQUERENTES E A QUESTÃO DE FUNDO VERSADA NOS AUTOS. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011. ATO NORMATIVO DOTADO DE GENERALIDADE, ABSTRAÇÃO E AUTONOMIA. MÉRITO. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO NAS HIPÓTESES EM QUE OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE AFIGUREM COMO CONTRIBUINTES DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VII, B). OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (CRFB/88, ART. 150, IV). ULTRAJE À LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (CRFB/88, ART. 150, V). VEDAÇÃO À COGNOMINADA GUERRA FISCAL (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VI). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DO DEFERIMENTO DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, RESSALVADAS AS AÇÕES JÁ AJUIZADAS. 1. A Confederação Nacional do Comércio - CNC e a Confederação Nacional da Indústria - CNI, à luz dos seus fins institucionais, são partes legítimas para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade que impugna o Protocolo ICMS nº 21, ex vi do art. 103, IX, da Lei Fundamental de 1988, posto representarem, em âmbito nacional, os direitos e interesses de seus associados. 2. A modificação da sistemática jurídico-constitucional relativa ao ICMS, inaugurando novo regime incidente sobre a esfera jurídica dos integrantes das classes representadas nacionalmente pelas entidades arguentes, faz exsurgir a relação lógica entre os fins institucionais a que se destinam a CNC/CNI e a questão de fundo versada no Protocolo adversado e a fortiori a denominada pertinência temática (Precedentes: ADI 4.364/SC, Plenário, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ.: 16.05.2011; ADI 4.033/DF, Plenário, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ.: 07.02.2011; ADI 1.918/ES-MC, Plenário, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ.: 19.02.1999; ADI 1.003-DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.09.1999; ADI-MC 1.332/RJ, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ.: 06.12.1995). 3. O Protocolo ICMS nº 21/2011 revela-se apto para figurar como objeto do controle concentrado de constitucionalidade, porquanto dotado de generalidade, abstração e autonomia (Precedentes da Corte: ADI 3.691, Plenário, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ.: 09.05.2008; ADI 2.321, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.06.2005; ADI 1.372, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 03.04.2009). 4. Os Protocolos são adotados para regulamentar a prestação de assistência mútua no campo da fiscalização de tributos e permuta de informações, na forma do artigo 199 do Código Tributário Nacional, e explicitado pelo artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ (Convênio nº 138/1997). Aos Convênios atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, g, da CRFB/1988 e da Lei Complementar nº 21/1975, hipóteses inaplicáveis in casu. 5. O ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial (internet, telemarketing, showroom) por consumidor final não contribuinte do tributo não pode ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos, sob pena de contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, § 2º, inciso VII, b, e 150, IV e V, da CRFB/88. 6. A alíquota interna,



quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação. 7. O princípio do não confisco, que encerra direito fundamental do contribuinte, resta violado em seu núcleo essencial em face da sistemática adotada no cognominado Protocolo ICMS nº 21/2011, que legitima a aplicação da alíquota interna do ICMS na unidade federada de origem da mercadoria ou bem, procedimento correto e apropriado, bem como a exigência de novo percentual, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, a título também de ICMS, na unidade destinatária, quando o destinatário final não for contribuinte do respectivo tributo. 8. O tráfego de pessoas e bens, consagrado como princípio constitucional tributário (CRFB/88, art. 150, V), subjaz infringido pelo ônus tributário inaugurado pelo Protocolo ICMS nº 21/2011 nas denominadas operações não presenciais e interestaduais. 9. A substituição tributária, em geral, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do art. 155, § 2º, XII, alínea b, da CRFB/88. In casu, o protocolo hostilizado, ao determinar que o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária vulnera a exigência de lei em sentido formal (CRFB/88, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição. 10. Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detém competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida. 11. A engenharia tributária do ICMS foi chancelada por esta Suprema Corte na ADI 4565/PI-MC, da qual foi relator o Ministro Joaquim Barbosa, assim sintetizada: a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, propiciando, portanto, tributação concomitante, ou partilha simultânea do tributo; Vale dizer: ambos os Estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna; c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual; d) Operação envolvendo combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem. 12. A Constituição, diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, dispõe categoricamente que a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, a teor do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. É dizer: outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino. 13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, et pour cause, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o alti plano constitucional. 14. O Pacto Federativo e a

Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio. **15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas.** (STF, ADI: 4628 DF 9933303-49.2011.1.00.0000, Relator: LUIZ FUX, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 24/11/2014, g.)

Ademais, importante consignar que no julgamento do RE 680.089 (Tema 615/RG) firmou-se a seguinte tese:

É inconstitucional a cobrança de ICMS pelo Estado de destino, com fundamento no Protocolo ICMS 21/2011 do CONFAZ, nas operações interestaduais de venda de mercadoria ou bem realizadas de forma não presencial a consumidor final não contribuinte do imposto.

Desta forma, se o Protocolo ICMS 21/2011 não pode ser aplicado, por ser inconstitucional, conclui-se que o Decreto Estadual nº 7.303/2011, que foi editado com base nesse Protocolo, também não pode surtir qualquer efeito, de maneira que a exação de ICMS pelo Estado de Goiás na aquisição, por meio da rede mundial de computadores (Internet), telemarketing e showroom, de mercadoria por consumidor final não contribuinte daquele imposto e residente neste Estado, é indevida.

Nesse contexto, impõe-se o reconhecimento do direito líquido e certo da impetrante de não ser submetida aos efeitos do Protocolo ICMS nº 21/11, do CONFAZ, e Decreto Estadual nº 7.303/11, e, enquadrando-se, o caso em comento, na ressalva da modulação posta pelo STF (ADI) nº 4.628), acima transcrita, vez que o presente mandado de segurança, impetrado em 24 de julho de 2013, já estava em curso no momento da concessão da medida liminar (19/02/2014), merece parcial reforma a sentença, para determinar, ainda, o afastamento dos autos de infrações lavrados pela Autoridade Coatora ao longo do ano de 2013, com fundamento naqueles normativos.

A propósito, eis os seguintes julgados deste Sodalício:

EMENTA: DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. COMERCIALIZAÇÃO NÃO PRESENCIAL DE PRODUTOS DIVERSOS PARA O CONSUMIDOR FINAL. COBRANÇA ICMS. DECRETO ESTADUAL Nº. 7.303/2011. PROTOCOLO ICMS Nº. 21/11 DO CONFAZ. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE COM EFEITOS MODULADOS NA ADI 4628/DF. CONFIRMADA A SENTENÇA CONCESSIVA DA SEGURANÇA PLEITEADA. 1. O Supremo Tribunal Federal, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, e por unanimidade do Plenário, declarou inconstitucional o Protocolo nº. 21/11 do CONFAZ, por violação ao disposto no artigo 155, §2º, VII, ?b? da Constituição



Federal, sob o argumento de que o protocolo instituiu uma modalidade de substituição tributária sem previsão legal (ADI's 4628 e 4713). 2. Não pode um protocolo estabelecer cláusulas incompatíveis com a Constituição Federal, especialmente acerca do pretendido aumento de imposto do ICMS, devendo ser respeitados os princípios constitucionais essenciais à manutenção da harmonia de um Estado Democrático de Direito. REMESSA NECESSÁRIA CONHECIDA E DESPROVIDA. (TJGO, RN nº 0276812-32.2014.8.09.0051, Rel. Des(a). Fabiano Abel de Aragão Fernandes, 6ª Câmara Cível, DJe de 27/10/2021, g.)

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. EMPRESA VAREJISTA. COMÉRCIO DE ELETRÔNICOS. COBRANÇA DA DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DE ICMS. DESTINATÁRIO FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS E DOMICILIADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. PROTOCOLO CONFAZ Nº 21/2011 RATIFICADO PELO DECRETO ESTADUAL Nº 7.303/2011. INCONSTITUCIONALIDADE DO PROTOCOLO DECLARADA PELO STF (ADI 4628 E RE Nº 680089 - TEMA Nº 615). RECOLHIMENTO INDEVIDO DO TRIBUTO. Segundo entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal (ADI 4628 e RE nº 680089 ? Tema nº 615) é inconstitucional o Protocolo ICMS nº 21/2011 do CONFAZ, que havia estabelecido uma nova hipótese de incidência de ICMS ao consumidor final na aquisição de mercadoria de forma não presencial (internet, telemarketing ou showroom), tendo em vista os Estados-Membros não poderem substituir a legitimidade democrática da Assembleia Constituinte, nem do constituinte derivado, na fixação da "regra de origem" imposta no artigo 155, § 2º, VII, 'b', da Constituição Federal. SEGURANÇA CONCEDIDA. (TJGO, MS nº 0253011-80.2013.8.09.0000, Rel. Des(a). ITAMAR DE LIMA, 3ª Câmara Cível, DJe de 25/08/2020, g.)

Ao teor do exposto, acolhendo o parecer da douta Procuradoria-Geral de Justiça, conheço das insurgências, dou parcial provimento à remessa necessária e provimento ao apelo, a fim de reformar, em parte, a sentença guerreada, para, reconhecendo o direito líquido e certo da impetrante de não ser submetida aos efeitos do Protocolo ICMS nº 21/11, do CONFAZ, e Decreto Estadual nº 7.303/11, determinar o afastamento dos autos de infrações lavrados pela Autoridade Coatora ao longo do ano de 2013, com fundamento nestes normativos.

É como voto.

Goiânia, 27 de fevereiro de 2024.

Desembargador GERSON SANTANA CINTRA

Relator



ACÓRDÃO

VISTOS, relatados e discutidos os presentes autos no Reexame Necessária em Mandado de Segurança e Apelação Cível nº 0260639.64.2013.8.09.0051 , Comarca de Goiânia.

ACORDAM os integrantes da 3ª Câmara Cível da segunda turma julgadora do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, à unanimidade de votos, em conhecer e prover em parte a remessa necessária, conhecer e prover o recurso apelatório, nos termos do voto do Relator.

VOTARAM, além do Relator, os componentes descritos no extrato de ata.

Presidiu a sessão o Des. Itamar de Lima.

Presente a ilustre Procurador de Justiça, Dra. Márcia de Oliveira Santos.

Goiânia, 27 de fevereiro de 2024.

Desembargador GERSON SANTANA CINTRA

Relator

