



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000002911

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1046544-98.2022.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante/apelado HENRIQUES CALCADOS LTDA e Recorrente JUÍZO EX OFFICIO, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 6ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram parcial provimento aos recursos necessário e voluntário da FESP e negaram provimento ao recurso da contribuinte. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores SILVIA MEIRELLES (Presidente sem voto), SIDNEY ROMANO DOS REIS E MARIA OLÍVIA ALVES.

São Paulo, 7 de janeiro de 2025.

TÂNIA AHUALLI

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Remessa Necessária e Apelação Cível – Autos Digitais

Processo nº 1046544-98.2022.8.26.0053

Comarca: 11ª Vara da Fazenda Pública do Foro da Capital

Magistrado(a): Dr(a). Renato Augusto Pereira Maia

Apelante/Apelada: Fazenda Pública do Estado de São Paulo

Apelante/Apelada: Henriques Calçados Ltda.

Recorrente: Juízo *Ex Officio*

Interessado: Coordenador da Coordenadoria de Fiscalização, Cobrança, Arrecadação, Inteligência de Dados e Atendimento (CFIS)

Voto nº 10833

APELAÇÃO CÍVEL e REEXAME NECESSÁRIO – Mandado de Segurança – DIFAL/ICMS – Sentença de concessão da ordem, para reconhecer a inexigibilidade do tributo até dezembro de 2022 – Insurgência de ambas as partes – Acolhimento parcial apenas do apelo da FESP e da remessa necessária – A despeito do entendimento consolidado desta C. Câmara no sentido de que a LC nº 190/22 se sujeita à anterioridade geral e nonagesimal, o que implica na exigibilidade do DIFAL/ICMS somente a partir de janeiro de 2023, diante do recente julgamento das ADIs nº 7066, 7070 e 7078, em que declarada a constitucionalidade do art. 3º da LC nº 190/22, o qual prevê apenas a anterioridade nonagesimal, conclui-se que o DIFAL/ICMS é exigível a partir de abril de 2022 – Caso concreto em que se questiona o DIFAL vencido entre dezembro de 2021 e agosto de 2022, além dos que se venceram no curso do processo – Segurança que, portanto, deve ser concedida em parte – Pretensão da contribuinte de ser ressarcida ou ver compensado o DIFAL vencido posteriormente a janeiro de 2023 com o que teria sido indevidamente recolhido antes disso, que não comporta acolhimento – Ausência de prova do atendimento ao disposto no art. 166 do CTN – Depósitos realizados no curso do processo que, por serem posteriores a abril de 2022, não comportam devolução à contribuinte, devendo ser levantados pela FESP – Sentença reformada, com concessão parcial da ordem, reconhecendo-se a exigibilidade do DIFAL/ICMS a partir de abril de 2022 – RECURSO NECESSÁRIO E VOLUNTÁRIO DA FESP PROVIDOS EM PARTE, SENDO DESPROVIDA A APELAÇÃO DA CONTRIBUINTE.

Trata-se de recurso *ex officio* e de apelações tirados da r. sentença de fls. 183/189, proferida nos autos do mandado de segurança impetrado por **HENRIQUES CALÇADOS LTDA.** contra ato do **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE FISCALIZAÇÃO, COBRANÇA, ARRECADAÇÃO, INTELIGÊNCIA DE DADOS E ATENDIMENTO (CFIS)**, que concedeu a ordem “*para impor à autoridade impetrada a obrigação de não exigir da impetrante o DIFAL regulamentado pela LC 190/2022, antes de 1º de janeiro de 2023*”.

Insurge-se a FESP, aduzindo, em linhas gerais, que a exigibilidade do DIFAL/ICMS, diante da edição da Lei Complementar Estadual nº 14.470/21 e da Lei Complementar nº 190/22, além da orientação vinculante dos Temas nº 1093 e 1094 de Repercussão Geral, deve-se dar a partir de 2022. Afirma que as anterioridades geral e nonagesimal devem ser contadas da entrada em vigor da LCE nº 14.470/21, em 14.12.2021, responsável pela instituição do DIFAL no Estado de São Paulo, e não da LC nº 190/22, que foi editada como mera condição de eficácia das leis estaduais sobre o tema. Pede, assim, seja o recurso provido, com denegação da segurança (fls. 225/248, complementadas pelas razões de fls. 442/475).

Apela, também, a contribuinte, argumentando que realizou depósitos nos autos relativos ao DIFAL/ICMS objeto da controvérsia, razão pela qual, diante da concessão da ordem no que diz respeito ao reconhecimento da sua inexigibilidade para o exercício de 2022, seria o caso de autorizar o levantamento em favor dela (contribuinte). Sustenta, ainda, que também em virtude da inexigibilidade declarada na r. sentença, seria o caso de autorizá-la a compensar ou restituir o tributo pago indevidamente no exercício de 2022, eis que as notas fiscais apresentadas nos autos dariam conta de que foi ela (e não os consumidores finais) que suportou o encargo financeiro do DIFAL/ICMS, em atendimento ao disposto no art. 166 do CTN. Pugna pelo provimento do apelo, para essas duas finalidades (fls. 483/488).

Contrarrazões às fls. 491/503 e 511/519.

Recursos tempestivos, estando bem preparado o da contribuinte e isento do preparo o do Estado de São Paulo.

Não houve oposição ao julgamento virtual.

É o relatório.

Apenas a remessa necessária e o recurso da FESP comportam acolhimento parcial.

Versa este mandado de segurança sobre a exigibilidade do DIFAL/ICMS incidente sobre as operações realizadas pela impetrante, durante o exercício de 2022. Argumenta a contribuinte que diante da entrada em vigor da LC 190/22 apenas em janeiro de 2022, observando-se os princípios da anterioridade geral e nonagesimal, o tributo seria exigível somente a partir de janeiro de 2023.

O D. Juízo *a quo*, vislumbrando a pertinência da tese defendida pela impetrante, concedeu a segurança, para que o DIFAL/ICMS não seja exigido antes de janeiro de 2023.

É contra essa deliberação que se voltam os recursos.

Como cediço, o DIFAL/ICMS foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro por meio da EC nº 87/2015, que alterou a redação do art. 155, § 2º, VII da CF:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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.” – destacamos

A partir disso, o Conselho Nacional de Política Fazendária editou o Convênio ICMS nº 93/15, regulamentando a cobrança do DIFAL pelos Estados.

Ocorre que o E. Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Tema nº 1093 de Repercussão Geral acabou consolidando o entendimento de que a exigibilidade do DIFAL pressupunha a edição de lei complementar veiculando normas gerais a respeito:

“Tema nº 1093. 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.”

Em razão disso, o Convênio ICMS nº 93/15 caiu por terra e, alguns Estados, como é o caso de São Paulo através da LCE nº 14.470/21 (com vigência a partir de 14.12.2021), acabaram por editar leis complementares locais regulamentando o DIFAL.

Ainda assim, ausente a lei complementar federal, contendo normas gerais sobre o tributo, o DIFAL, mesmo com a edição de leis complementares estaduais seguia inexigível.

Em 04.01.2022, entrou em vigor a Lei Complementar nº 190/22, trazendo as regras gerais sobre o DIFAL/ICMS.

A partir disso, iniciaram-se as discussões sobre quando o tributo seria exigível: se a partir de abril de 2022, observada apenas a anterioridade nonagesimal, ou se a partir de janeiro de 2023, em atenção não só à anterioridade nonagesimal, mas também à geral (anual).

Esta C. Câmara tem o entendimento consolidado de que é necessário observar-se a anterioridade geral e nonagesimal, de modo que o DIFAL seria exigível apenas a partir de janeiro de 2023.

No entanto, mais recentemente, houve julgamento das ADIs nº 7066, 7070 e 7078, que versaram justamente sobre a constitucionalidade do art. 3º da LC nº 190/22, o qual prevê apenas a anterioridade nonagesimal com relação ao DIFAL, e não a anual.

A esse respeito, acabou o E. Supremo Tribunal Federal por declarar constitucional referido dispositivo legal, concluindo que a exigibilidade do DIFAL se sujeita apenas à anterioridade nonagesimal, a contar da entrada em vigor da LC nº 190/22.

O E. Relator das ADIs referidas, Min. Alexandre de Moraes, consignou em sua fundamentação que a LC nº 190/22 não implicou em instituição ou majoração de tributo, mas apenas em estipulação de novas regras de divisão de receitas do ICMS na circulação interestadual de mercadorias e serviços, sem o propósito de elevar a carga tributária em prejuízo do contribuinte, razão pela qual não deve se sujeitar à anterioridade anual/geral:

“Em todo caso, importa realçar que o princípio da anterioridade de exercício posto no art. 150, III, 'b', da CF, é, notadamente, um instrumento

constitucional de limitação do poder de tributar, pelo qual, em regra, nenhum tributo, seja da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a Lei que o instituiu ou aumentou, tendo por finalidade evitar a surpresa do contribuinte em relação a uma nova cobrança ou um valor maior, não previsto em seu orçamento doméstico.

A LC 190/2022 não modificou a hipótese de incidência, tampouco da base de cálculo, mas apenas a destinação do produto da arrecadação, por meio de técnica fiscal que atribuiu a capacidade tributária ativa a outro ente político – o que, de fato, dependeu de regulamentação por lei complementar – mas cuja eficácia pode ocorrer no mesmo exercício, pois não corresponde a instituição nem majoração de tributo.

A qualificação da incidência do DIFAL em operações interestaduais como nova relação tributária (entre o contribuinte e a Fazenda do Estado de destino) não afasta a constatação de que a EC 87/2015 (e a LC 190/2022, consequentemente) não visou a interferir na esfera jurídica do contribuinte, mas a fracionar o tributo antes devido integralmente ao Estado produtor (alíquota interna) em parcelas devidas a entes diversos.

O Congresso Nacional orientou-se por um critério de neutralidade em relação ao contribuinte; para este, não é imposta qualquer repercussão econômica relacionada à obrigação principal da relação tributária, apenas obrigações acessórias decorrentes da observância de procedimentos junto às repartições fazendárias dos Estados de destino, em acréscimo ao recolhimento junto à Fazenda do Estado de origem (por uma alíquota menor). E tais obrigações, por não se situarem no âmbito da obrigação principal devida pelo contribuinte, não se sujeitam ao princípio da anterioridade, na linha do que afirmado pela CORTE em relação a obrigações acessórias tais como prazo, condições e procedimentos para pagamento.” - destacamos

Nesse cenário, havendo pronunciamento expresso pela Suprema Corte de que a exigibilidade do DIFAL se sujeita apenas à anterioridade nonagesimal, na forma prevista no próprio art. 3º da LC nº 190/22, conclui-se que sua cobrança pode ser admitida a partir de **abril de 2022.**

No caso concreto, não elucidou a impetrante na petição inicial qual seria o

período exato debatido nos autos. A documentação de fls. 36/54 traz notas fiscais e guias de recolhimento (GNRE) que vão desde dezembro de 2021 até agosto de 2022.

Nessa medida, entendo que o pedido inicial comporta parcial acolhimento, somente para reconhecer a inexigibilidade do DIFAL/ICMS cobrado até março de 2022, já que de abril de 2022 em diante, como dito, ele é inquestionavelmente devido.

No que diz respeito ao recurso da impetrante, entendo não se o caso de acolhimento.

Com efeito, a documentação acerca do recolhimento do DIFAL/ICMS entre dezembro de 2021 e março de 2022, é insuficiente a evidenciar o atendimento ao disposto no art. 166 do CTN, segundo o qual:

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Por essa razão, se o caso, eventual recolhimento indevido deverá ser objeto de ação própria, nada podendo ser aferido acerca da pretendida devolução ou compensação nestes autos, até mesmo por conta do rito mais estrito do mandado de segurança.

Quanto aos depósitos realizados no curso este processo, considerando que se referem a fatos geradores posteriores a abril de 2022, não há que se falar em restituição à impetrante, devendo o numerário ser levantado pela própria FESP para pagamento do DIFAL devido, o que deverá ser avaliado posteriormente ao trânsito em julgado.

O caso, assim, é de reforma da r. sentença, nos termos acima indicados.

Ante o exposto, pelo meu voto, **DOU PARCIAL PROVIMENTO** à remessa necessária e ao recurso voluntário da FESP, a fim de conceder parcialmente a ordem, para reconhecer a exigibilidade do DIFAL/ICMS somente a partir de abril de 2022 e **NEGO PROVIMENTO** ao apelo da impetrante.

Diante da sucumbência recíproca, condeno as partes ao pagamento equitativo (50%) das custas e despesas processuais.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Sem verba honorária (art. 25, da Lei nº 12.016/09).

Considera-se prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observando ser pacífico perante o C. Superior Tribunal de Justiça que, para fins de prequestionamento, é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido abordada no processo.

Tânia Ahualli
Relatora