



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000285334

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1063740-13.2024.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante/Apelado ESTADO DE SÃO PAULO, é apelado/apelante MEDICAMENTAL DISTRIBUIDORA LTDA.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 10ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Negaram provimento aos recursos. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores ANTONIO CELSO AGUILAR CORTEZ (Presidente) E ANTONIO CARLOS VILLEN.

São Paulo, 25 de março de 2025.

MARCELO SEMER
Relator(a)
Assinatura Eletrônica

APELAÇÃO Nº 1063740-13.2024.8.26.0053

COMARCA: SÃO PAULO – FORO CENTRAL - 15ª. VARA DA FAZENDA PÚBLICA

APELANTES/APELADOS: MEDICAMENTAL DISTRIBUIDORA LTDA. E FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO Nº 29547

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ISENÇÃO DE ICMS EM OPERAÇÕES ENVOLVENDO PRESERVATIVOS. RECURSOS DESPROVIDOS.

I. CASO EM EXAME.

Apelações interpostas por Medicamental Distribuidora Ltda. e Fazenda Pública contra r. sentença que reconheceu o direito da impetrante à isenção até 31.12.2024, respeitadas as anterioridades anual e nonagesimal e garantido o ressarcimento de valores pagos a maior, em ação própria.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO.

A questão em discussão consiste em saber se: (i) há necessidade de lei específica para isenção de ICMS; (ii) o limite temporal da isenção deve ser até 31.12.2024 ou até 30.04.2026; (iii) a possibilidade de execução direta do indébito tributário, no bojo dos autos do mandado de segurança.

III. RAZÕES DE DECIDIR.

A isenção de ICMS sobre operações envolvendo preservativos foi regularmente ratificada por meio de Decreto, sem necessidade de lei específica, conforme precedentes, não podendo o Estado agir contra legítima confiança, em venire contra factum proprium. O Decreto Estadual n.º 68.492/2024 efetivou a revogação da isenção, no entanto, deve respeitar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, vigorando até 31.12.2024. O mandado de segurança não substitui ação de cobrança para restituição de indébito tributário.

IV. DISPOSITIVO.

Recursos desprovidos.

Legislação citada: CF/1988, art. 150, §6º, III, "b" e "c"; CTN, arts. 104, 178; LC n.º 24/75, art. 2º, §2º; LINDB, art. 24; CPC, arts. 1.012, V, 141, 492.

Jurisprudência citada: STF, AgR no ARE n.º 1322395, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, j. 21.02.2022; STJ, REsp n.º 2.135.870/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 13/8/2024; TJSP, Apelação/Remessa Necessária n.º 1044715-14.2024.8.26.0053, Rel. Jayme de Oliveira, 4ª. Câmara de Direito Público, j. 02.12.2024.

Trata-se de apelações da autora Medicamental Distribuidora Ltda. e da Fazenda Pública contra a r. sentença que concedeu em parte a segurança, para reconhecer a ilegalidade do Comunicado SER n.º 06/2024 em relação à impetrante, afastando-se a sua aplicação ao caso concreto até a data de 31.12.2024, bem como reconhecer o direito da impetrante ao ressarcimento dos valores pagos a maior, referentes ao período, o que deverá ser buscado em ação própria.

Recorre a Fazenda Pública (fls. 230/239), aduzindo, em resumo, que: (i) não foram preenchidos os requisitos necessários à fruição da isenção, uma vez que não editada lei específica, na forma do art. 150, §6º, da CR, com a redação dada pela EC n.º 3/1993; (ii) não tendo sido editada lei específica concedendo a isenção, não há que se falar em revogação de isenção não constituída.

Recorre, também, a impetrante Medicamental (fls. 249/275), afirmando, em suma, que: (i) há erro material na sentença, ao considerar que o Decreto Estadual n.º 68.492/24 revogou o benefício fiscal, quando, ao revés, prorrogou expressamente o benefício até 30.04.2026; (ii) os fundamentos adotados pelo Comunicado SRE n.º 06/2024 estão equivocados, uma vez que o Decreto Estadual n.º 68.492/24 prorrogou a isenção fiscal sobre os preservativos até 30.04.2026. Além disso, como tal Decreto é posterior ao Decreto Estadual n.º 67.382/23, houve a revogação deste último, não podendo ser considerada a validade da isenção até 30.04.2024, como o fez o Decreto de 2023; (iii) há ofensa ao princípio da legalidade, tendo havido aumento indireto de tributo por meio de “Comunicado”, normativo

hierarquicamente inferior; (iv) é ilegal a revogação do Convênio CONFAZ por meio de Comunicado, violando-se o art. 2º, §2º, da LC n.º 24/75; (v) é ilegal a revogação de isenção onerosa conferida por prazo determinado, na forma do art. 178, do CTN e da Súmula n.º 544, do STF; (vi) houve a violação ao princípio da essencialidade, ao se majorar indiretamente os impostos sobre preservativos, que são itens de primeira necessidade à saúde pública; (vii) é desnecessário o ajuizamento de nova ação para pleitear o ressarcimento dos valores do indébito tributário, tratando-se de título executivo judicial, sendo o caso, na forma da Súmula n.º 461, do STJ, de opção do contribuinte entre receber o indébito por meio de precatório ou por compensação; (viii) deve ser concedida antecipação dos efeitos da tutela recursal, para que a apelada se abstenha de lavrar autuações e realizar fiscalizações a respeito de cobrança de ICMS sobre a operação envolvendo preservativos até o trânsito em julgado da presente ação.

Houve contrarrazões (fls. 278/287 e 295/309).

É O RELATÓRIO.

Os recursos são tempestivos e foi regularmente preparado o da impetrante, recebidos os recursos sem efeito suspensivo, na forma do art. 1.012, V, do CPC.

Nesse ponto, deixo de conceder a antecipação dos efeitos da tutela recursal, ausente probabilidade do direito, como se verá no julgamento do mérito, quanto à prorrogação da isenção em tela até

30.04.2026, prevalecendo o quanto decidido na sentença, que limitou a isenção à data de 31.12.2024.

Trata-se de recursos em que se discute se é o caso de prevalecer a revogação da isenção desde a égide do Comunicado SRE, de 05.05.2024, diante da falta de lei específica a fundamentar a isenção ou após 31.12.2024, diante da violação aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal ou, ainda, após 30.04.2026, conforme prorrogado mediante Decreto Estadual. Além disso, pretende a impetrante que possa cobrar o indébito tributário sem a necessidade de ação para tanto, mediante precatório ou compensação.

A r. sentença deve ser mantida integralmente.

Inicialmente, não aproveita o argumento da Fazenda Pública, no sentido de que seria necessária lei específica para internalizar as isenções levadas a efeito pelos Convênios CONFAZ e, não tendo havido o advento de tal lei, a isenção sobre as operações de preservativos nunca teria sido ratificada pelo Estado de São Paulo.

Nesse tema, fico com as palavras do Des. Mauricio Fiorito, para quem: *“observa-se que, em se tratando de ICMS de preservativos, o Estado de São Paulo NUNCA internalizou as prorrogações dos respectivos Convênios CONFAZ mediante lei específica e vem concedendo as isenções regularmente mediante DECRETO. Observa-se que o direito à isenção de ICMS na comercialização de preservativo teve sua primeira previsão através do*

Convênio...CONFAZ n.º 116/98, firmado com todos os Estados...O referido convênio passou por sucessivas prorrogações” (Agravado de Instrumento n.º 3005471-09.2024.8.26.0000, 4ª. Câmara de Direito Público, j. 26.08.2024).

O Estado, assim, deve se nortear pelo princípio da legítima confiança e pela boa-fé objetiva (art. 24, da LINDB), não podendo atuar em “*venire contra factum proprium*”: por um lado, sempre ratificar as isenções por Decreto, dando a elas plena validade e eficácia e, por outro, dizer que as isenções nunca existiram, pois nunca foram ratificadas por meio de lei específica.

Assim, nega-se provimento à apelação da Fazenda Pública.

O apelo da impetrante Medicamental também deve ser rechaçado.

A impetrante pretende, em resumo, que seja reconhecido seu direito líquido e certo à manutenção da isenção de ICMS sobre a operação com preservativos até 30.04.2026, conforme Convênio CONFAZ n.º 226/23, ratificado pelo Decreto Estadual n.º 68.305/2024 ou, subsidiariamente, seja permitido que execute diretamente o indébito tributário por meio de precatório ou compensação.

Quanto ao primeiro pleito, porém, não lhe afigura razão, tendo havido a revogação da isenção até 30.04.2026.

Com efeito, o Convênio CONFAZ n.º 226/2023, de fato, prorrogou a isenção sobre operações com preservativos até 30.04.2026. Tal Convênio foi ratificado pelo Estado de São Paulo por meio do Decreto n.º 68.305/24, datado de 16.01.2024. Assim, como vinha fazendo desde 1998, o Estado, inicialmente, renovou a isenção até 30.04.2026.

Em 30.04.2024, porém, foi editado o Decreto Estadual n.º 68.492/2024, que não previu a extensão do benefício fiscal ora analisado. O Comunicado SRE n.º 6 expressamente ratifica que o Decreto em questão revogou o art. 66, do Anexo I, do Decreto n.º 45.490/2000, onde estava prevista a isenção de ICMS sobre as operações com preservativos.

A jurisprudência deste Eg. Tribunal assim têm entendido:

“1. Trata-se de mandado de segurança impetrado por RECKITT BENCKISER HEALTH COMERCIAL LTDA contra ato coator dos Delegados da DTRC III, do CFIS e do Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, visando a assegurar a manutenção da isenção de ICMS sobre operações com preservativos, conforme convênios CONFAZ 116/98 e 226/2023. 2. A sentença de primeira instância concedeu em parte a segurança, reconhecendo o direito à isenção até 30/04/2026, condicionada à manutenção da situação analisada. 3. A questão em discussão consiste em: (i) saber se o mandado de segurança impetrado é cabível frente à revogação da isenção de ICMS; e

(ii) se a impetrante possui direito à restituição de valores pagos indevidamente. 4. A preliminar de ofensa à dialeticidade recursal é rejeitada. 5. O mandado de segurança impugna especificamente o fim da isenção de ICMS, sendo cabível. 6. A teoria da encampação é aplicável, pois há vínculo hierárquico entre as autoridades coatoras e o ato impugnado, como admitido pelo próprio Estado de São Paulo. 7. **A revogação da isenção pelo Decreto Estadual nº 68.492/2024 deve respeitar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, sendo válida até 31/12/2024.** 8. A impetrante possui direito de reaver valores pagos indevidamente desde a data da impetração do mandado de segurança. 9. Dá-se provimento, em parte, ao recurso do Estado de São Paulo e ao reexame necessário. Dá-se provimento, em parte, ao recurso da impetrante, reconhecendo o direito à isenção de ICMS sobre preservativos até 31/12/2024 e ao reembolso de valores pagos indevidamente a partir da impetração. 10. Tese de julgamento: “1. A revogação da isenção de ICMS deve respeitar a anterioridade. 2. É cabível o direito à restituição de valores indevidos a partir da impetração” (Apelação/Remessa Necessária n.º 1044715-14.2024.8.26.0053, Rel. Jayme de Oliveira, 4ª. Câmara de Direito Público, j. 02.12.2024, g.n.).

“APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ISENÇÃO. IMPORTAÇÃO DE PRESERVATIVOS. 1. Preliminar. Sentença 'ultra petita'. Ocorrência. Pretensão ao reconhecimento do direito de realizar importação de preservativos consubstanciada nas faturas listadas na inicial com isenção de ICMS. Concessão da segurança, para reconhecer o direito da impetrante de usufruir da isenção de ICMS até 30 de abril de 2026. Decisão que foi além do pedido formulado na exordial. Inteligência dos arts. 141 e 492 do CPC. Nulidade parcial da decisão, apenas na parte que extrapola o pedido formulado. Preliminar acolhida. 2. Mérito. ICMS. Isenção fiscal sobre preservativos. Benefício que vem sendo concedido desde 1998 (Convênio CONFAZ 116/98), com diversas prorrogações, sendo a última pelo Convênio CONFAZ 226/2023, que prorrogou a isenção até 30/04/2026 e foi ratificado pelo Decreto Estadual nº 68.305, de 16/01/2024. Superveniência do Decreto Estadual nº 68.492, de 30/04/2024 e do Comunicado SRE nº 06, de 03/05/2024, que revogaram a isenção concedida. Majoração indireta de tributo. Inobservância do princípio da anterioridade inserto no artigo 150, III, "b" e "c", da CF e arts. 104 e 178 do CTN.

Precedentes do STF e desta Corte. Direito líquido e certo demonstrado. Manutenção da sentença que concedeu a segurança, apenas em relação às "invoices" listadas na exordial. 3. Reexame necessário e recurso fazendário parcialmente providos” (Apelação/Remessa Necessária n.º 1015508-92.2024.8.26.0562, Rel. Osvaldo de Oliveira, 12ª Câmara de Direito Público, j. 21/10/2024, g.n.).

“APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ISENÇÃO. IMPORTAÇÃO DE PRESERVATIVOS. Pretensão da impetrante que a autoridade coatora se abstenha de aplicar as disposições do Comunicado SRE n.º 06/24, assegurando-lhe o direito líquido e certo de usufruir do benefício da isenção de ICMS sobre as operações de importações de preservativos durante o exercício financeiro de 2024, mediante a aplicação do princípio da anterioridade geral. Preliminar. Sentença "ultra petita". Sentença que concedeu a segurança para reconhecer o direito da impetrante de usufruir da isenção de ICMS sobre as operações de importações de preservativos até 30 de abril de 2026, nos termos dos Convênios CONFAZ n.ºs 116/98 e 226/93, prevista no art. 66, do Anexo I, do RICMS. Decisão que foi além do pedido formulado na exordial. Preliminar acolhida para expurgar da sentença a parte "ultra petita", a fim de que seja reduzida aos limites do pedido. Inteligência dos arts. 141 e 492 CPC. Mérito. A importação de preservativos de látex com isenção tributária de ICMS, outrora regido pelo Convênio CONFAZ n.º 116/98, foi prorrogada por diversos outros convênios e decretos estaduais, sendo o último deles o Convênio CONFAZ n.º 226/2023, que a prorrogou até 30/04/2026 e foi ratificado pelo Decreto Estadual n.º 68.305, de 16/01/2024. Superveniência, no entanto, do Decreto Estadual n.º 68.492/2024 e do Comunicado SER n.º 06, de 05/05/2024, que revogaram a isenção concedida desde 1998. Revogação de benefício fiscal que implicou aumento imediato e indireto da carga tributária para o contribuinte, razão pela qual devem ser observados os princípios da anterioridade geral e nonagesimal, previstos no art. 150, III, alíneas "b" e "c", da CF e os arts. 104 e 178 do CTN. Precedentes do STF e deste TJSP. Violação a direito líquido e certo da impetrante. Expurgada a parte "extra petita" da sentença, mantém-se a concessão da segurança para assegurar à impetrante a isenção de ICMS nas operações de importações de preservativos no exercício financeiro de 2024. Recursos oficial e de apelação parcialmente providos”

(Apelação/Remessa Necessária n.º 1013576-69.2024.8.26.0562, Rel. Djalma Lofrano Filho, 13ª Câmara de Direito Público, j. 02/10/2024, g.n.).

A revogação da isenção, assim, foi levada a efeito pelo Decreto Estadual n.º 68.492/2024, de 30.04.2024. Ocorre que, a exclusão da isenção do ICMS sobre as operações com preservativos equivale à majoração indireta de tributo e, desse modo, deve respeitar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, na forma do art. 150, III, b e c, da CR, bem como dos arts. 104 e 178, do CTN.

Nesse sentido, assim entende o Supremo Tribunal Federal:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL. MAJORAÇÃO INDIRETA DE TRIBUTO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. 1. Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo interposto em face de decisão que, monocraticamente, conheceu do recurso e deu-lhe provimento. O acórdão do TJSP, reformado pelo relator, havia determinado que **decreto estadual que revoga benefício fiscal de ICMS produza efeitos apenas a partir do ano seguinte a sua edição, respeitando a anterioridade anual e a noventena, por configurar aumento de carga tributária, nos termos da jurisprudência desta Corte.** 2. O ato normativo questionado pelo contribuinte extinguiu benefício fiscal que possibilitava a geração de créditos de ICMS ainda que a circulação de mercadorias fosse isenta. No entanto, seus efeitos começaram a ser produzidos quando da publicação. **A anterioridade tributária visa a assegurar a previsibilidade da carga tributária, protegendo a segurança jurídica, a não surpresa e a confiança legítima. Por isso, também deve ser aplicada à revogação ou alteração de benefício fiscal, conforme já reconhecido por esta Corte.** 3. Desse modo, divirjo do relator e dou provimento ao agravo interno para negar provimento ao recurso do Estado de

São Paulo, a fim de manter o acórdão recorrido” (AgR no ARE n.º 1322395, Rel. p/ Acórdão Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, j. 21.02.2022, g.n.).

Assim, nesse ponto, correta a r. sentença ao limitar a garantia de isenção de ICMS sobre as operações com preservativos até 31.12.2024, respeitando a anterioridade anual e a noventena, como inclusive já havia sido feito por essa Câmara, em agravo de instrumento tirado desses mesmos autos, de n.º 3010143-60.2024.8.26.0000, relatoria da eminente Des. Teresa Ramos Marques.

Também no segundo pleito, de que seja permitida a execução da sentença mandamental nos próprios autos, sem necessidade de nova ação de cobrança, não aduz razão à apelante Medicamental.

É que, conforme Súmula n.º 269, do STF, “*o mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança*”.

Assim, conforme entendimento atualizado do STJ, com adequação de sua jurisprudência após o julgamento do Tema n.º 1262, pelo STF, por meio de mandado de segurança somente é possível a compensação administrativa, vedadas a restituição administrativa ou o pagamento via precatórios, sendo necessária regular ação de cobrança do indébito tributário para tanto:

“PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. EFICÁCIA DA SENTENÇA. COMPREENSÃO DO TEMA N. 1.262/STF DA REPERCUSSÃO GERAL. POSSIBILIDADE DO PAGAMENTO DO INDÉBITO VIA PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE

*COMPENSAÇÃO ONDE FEITA A RESTITUIÇÃO OU O RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DO PAGAMENTO DO INDÉBITO VIA PRECATÓRIOS OU REQUISIÇÃO DE PEQUENO VALOR. IMPOSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO ADMINISTRATIVA EM ESPÉCIE (DINHEIRO). 1. Sob o aspecto material, em matéria tributária, o **mandado de segurança não pode ser utilizado como substitutivo de ação de repetição de indébito (ação de cobrança)**. Desta forma, a concessão da segurança, via de regra, não permite o reconhecimento de créditos do contribuinte relacionados a indébitos tributários pretéritos (quantificação) e também não permite a execução via precatórios ou requisições de pequeno valor - RPV's. Precedentes: AgInt no REsp. n. 1.949.812 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 02.10.2023; AgInt no REsp. n. 1.970.575 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 08.08.2022; Súmula n. 269/STF; Súmula n. 271/STF. 2. Consoante a Súmula n. 213/STJ, o mandado de segurança é meio apto a afastar os óbices formais e procedimentais ao Pedido Administrativo de Compensação tributária. Nessas condições, ele pode sim, indiretamente, retroagir, pois, uma vez afastados os obstáculos formais a uma compensação já pleiteada administrativamente (mandado de segurança repressivo), todo o crédito não prescrito outrora formalmente obstado poderá ser objeto da compensação. [...] 5. **Muito embora a sentença mandamental tenha, em alguma medida, eficácia declaratória, a Súmula n. 461/STJ** ("O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado") **em nenhum momento se referiu ao mandado de segurança e em nenhum momento permitiu a restituição administrativa em espécie (dinheiro)**. Por tais motivos, a sua aplicação ao mandado de segurança se dá apenas mediante adaptações: 1ª) somente é possível a compensação administrativa; 2ª) jamais será permitida a restituição administrativa em (espécie) dinheiro ou 3ª) o pagamento via precatórios/RPV. A restituição permitida é aquela que se opera dentro do procedimento de compensação apenas já que a essa limitação se soma aquela outra das Súmulas n.n. 269 e 271/STF, que vedam no mandado de segurança a possibilidade da restituição administrativa em espécie (dinheiro) ou via precatórios. 6. Realizado o julgamento do Tema n. 1.262/STF da repercussão geral, em não havendo notícia da expressa superação dos enunciados sumulares 269 e 271 do STF que vigem há décadas - conforme o art. 927,*

§4º, do CPC/2015, é de se presumir que permaneçam em vigor, devendo ser obedecidos na forma do art. 927, IV, também do CPC/2015. Assim, a leitura do precedente formado no Tema n. 1.262/STF, em relação ao mandado de segurança, deve ser feita tendo em vista as ações transitadas em julgado com conteúdo condenatório, a despeito das referidas súmulas e da jurisprudência deste STJ que veda, no mandado de segurança, a repetição de indébito tributário pela via dos precatórios e RPV's. [...] 9. Recurso especial da FAZENDA NACIONAL parcialmente provido” (REsp n.º 2.135.870/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 13/8/2024, g. n.).

De rigor, portanto, a manutenção da r. sentença.

Ante o exposto, pelo meu voto, nego provimento aos recursos.

MARCELO SEMER
Relator