



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000314555

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1012736-39.2021.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante ESTADO DE SÃO PAULO, é apelado ZEE DOG S.A..

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 5ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram provimento ao reexame necessário. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores MARIA LAURA TAVARES (Presidente) E NOGUEIRA DIEFENTHALER.

São Paulo, 31 de março de 2025.

FRANCISCO BIANCO

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

VOTO Nº 34744

APELAÇÃO Nº 1012736-39.2021.8.26.0053

COMARCA: Capital

APELANTE: Fazenda Pública do Estado de São Paulo

APELADO: Zee Dog Z.A.

INTERESSADO: Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo

REEXAME NECESSÁRIO: artigo 14, § 1º, da Lei Federal nº12.016/09

MM. JUÍZA DE DIREITO: Dra. Maricy Maraldi

RECURSOS OFICIAL E DE APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFAL) – LEI ESTADUAL Nº 6.374/89 ALTERADA POR MEIO DAS LEIS ESTADUAIS NºS 15.856/15 – OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM A PARTICIPAÇÃO DE CONSUMIDORES FINAIS NÃO CONTRIBUINTES DO MESMO IMPOSTO – PRETENSÃO À INEXIGIBILIDADE DO REFERIDO TRIBUTO – IMPOSSIBILIDADE – PRETENSÃO À RESTITUIÇÃO OU A COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO – IMPOSSIBILIDADE. 1. Irregularidade, ilegalidade ou nulidade manifesta no ato administrativo ora impugnado, não demonstradas. 2. A exigência do diferencial de alíquota (DIFAL), nas operações interestaduais com a participação de consumidores finais não contribuintes do imposto, consoante a regra do artigo 155, § 2º, VII e VIII, da CF, prescinde da edição de nova legislação complementar. 3. Inocorrência de inconstitucionalidade do Convênio ICMS 93/2.015, que estabelece, apenas e tão somente, os aspectos procedimentais para a exigência do ICMS, nas operações e prestações de bens e serviços, em favor do consumidor final, não contribuinte do tributo. 4. Precedente da jurisprudência recente do C. STF, com Repercussão Geral reconhecida (Tema nº 1.093). 5. Modulação dos efeitos do r. julgado: a) relativamente às cláusulas 1ª, 2ª, 3ª e 6ª, do Convênio CONFAZ nº 93/15, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento (2.022); b) relativamente à cláusula 9ª, do referido Convênio, a partir da data da concessão da medida cautelar, nos autos da ADI nº 5.464/DF, do C. STF, questionando a constitucionalidade do referido dispositivo normativo. 6. Inaplicabilidade da



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

modulação dos efeitos às ações judiciais em tramitação na data do julgamento, hipótese diversa dos autos. 7. Precedentes da jurisprudência deste E. Tribunal de Justiça e, inclusive, desta C. 5ª Câmara de Direito Público. 8. Ofensa a direito líquido e certo, passível de reconhecimento e correção, não caracterizada. 9. Ordem impetrada em mandado de segurança, concedida parcialmente, em Primeiro Grau de Jurisdição. 10. Sentença, recorrida, reformada. 11. Ordem, denegada, invertido o resultado inicial da lide. 12. Recursos oficial e de apelação, apresentado pela parte impetrada, providos.

Trata-se de recursos oficial e de apelação, interposto contra a r. sentença de fls. 944/948, que concedeu a ordem impetrada em mandado de segurança, para reconhecer o direito líquido e certo da parte impetrante à inexigibilidade do Diferencial de Alíquota (*DIFAL*), do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, até a edição da respectiva legislação complementar. Em razão da sucumbência, a parte vencida foi condenada, ainda, ao pagamento das custas e despesas processuais, na forma da legislação pertinente, sem a imposição de honorários advocatícios, por força do disposto no artigo 25 da referida Lei Federal nº 12.016/09.

A parte impetrada, nas razões recursais, sustentou, em resumo, a inversão parcial do resultado inicial da lide.

O recurso de apelação, tempestivo e isento de preparo, foi recebido nos regulares efeitos e respondido.

É o relatório.

Pondere-se, desde logo, o seguinte: a) existência de reexame necessário, tendo em vista o disposto no artigo 14, § 1º, da Lei Federal nº 12.016/09; b) desnecessidade de remessa dos autos à Douta Procuradoria-Geral de Justiça, para a manifestação, ante o r. parecer de fls. 936/943, oferecido pela D. Promotoria de Justiça.

Os recursos oficial e de apelação, apresentado pela parte impetrada, merecem acolhimento, respeitado, contudo, o entendimento em sentido contrário manifestado pelo Digno Juízo de Primeiro Grau de Jurisdição.

Trata-se de mandado de segurança, objetivando o reconhecimento do direito líquido e certo da parte impetrante ao seguinte: a) inexigibilidade do Diferencial de Alíquota (*DIFAL*), do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; b) compensação, ou então, a restituição de eventuais valores indevidamente adimplidos.

Os elementos de convicção produzidos nos autos, revendo o posicionamento anterior, não autorizam, no caso concreto, o acolhimento da pretensão deduzida pela parte impetrante na petição inicial. Isso porque, é impossível vislumbrar a presença e a existência de qualquer irregularidade, ilegalidade ou nulidade manifesta no ato administrativo ora impugnado, passíveis de reconhecimento e correção.

Pois bem. A cobrança do Diferencial de Alíquota

(DIFAL), está fundamentada no artigo 155, II, § 2º, VII e VIII, da CF, cuja redação, posteriormente à edição da EC nº 87/15, é a seguinte:

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

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; [Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015](#)

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: [Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015](#)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; [Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015](#)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; [Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015](#)”

De outra parte, a Lei Estadual nº 6.374/89, que dispõe a respeito da instituição do ICMS, no Estado de São Paulo, foi alterada por meio da Lei Estadual nº 15.856/15, que acrescentou o inciso XVI, ao respectivo artigo 2º, nos seguintes termos:

*“Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:
(...)”*

XVI - nas operações e prestações iniciadas em outra unidade da federação que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto localizado neste Estado; (...)”

É certo, ainda, que o Convênio ICMS nº 93/15 estabeleceu os procedimentos necessários às operações envolvendo o fornecimento de bens e serviços ao consumidor final, não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade da federação.

Todavia, o C. STF, na oportunidade da análise do RE nº 1.287.019, em sede de Repercussão Geral (*Tema nº 1.093*), fixou a seguinte questão jurídica: “*Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS - DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015.*”

E mais. O C. STF, por ocasião do referido e r. julgamento, consignou, ainda, a invalidade da cobrança do Diferencial de Alíquota do tributo, nos termos do Convênio ICMS nº 93/15, na hipótese de operação interestadual relacionada à remessa de mercadoria destinada ao consumidor final não contribuinte, ante a inexistência de Lei Complementar disciplinadora (*STF; Tribunal Pleno; Rel. o I. Min. Dias Toffoli; j. 24.2.21; ATA nº 4; de 24.2.21; DJE nº 39; divulgado em 2.3.21*).

Mas não é só. Sobreveio, ainda, a fixação da seguinte tese jurídica: *“A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional n.º 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.”*

Por outro lado, o C. STF, por maioria de votos, providenciou a modulação dos efeitos do reconhecimento da inconstitucionalidade das cláusulas 1ª, 2ª, 3ª, 6ª e 9ª, do mencionado Convênio n.º 93/15, nos seguintes termos: a) relativamente à cláusula 9ª, desde a data da concessão da medida cautelar, nos autos da ADI n.º 5.464/DF, questionando a constitucionalidade do referido dispositivo normativo; b) relativamente às cláusulas 1ª, 2ª, 3ª e 6ª, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento (2.022).

Ademais, ficou assentado, também, que a r. decisão produzirá efeitos, no caso da legislação Estadual e do Distrito Federal, apenas e tão-somente, a partir de 2.022, exceto no que diz respeito às normas jurídicas relacionadas à cláusula 9ª, do Convênio ICMS n.º 93/15.

Outrossim, as ações judiciais em tramitação foram expressamente ressalvadas da proposta de modulação. Todavia, a hipótese concreta não está submetida à referida ressalva, tendo em vista que o julgamento ocorreu em 24.2.21, ao passo que o presente mandado de segurança foi impetrado, posteriormente, em 3.3.21.

Finalmente, confira-se, a propósito da matéria

jurídica ora debatida, a jurisprudência deste E. Tribunal de Justiça e, inclusive, desta C. 5ª Câmara de Direito Público, a seguir:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. Pretensão de concessão da liminar, visando a suspensão da cobrança do DIFAL para o exercício de 2022, por conta dos princípios da anterioridade e da anualidade. Inadmissibilidade. Princípios da anterioridade e nonagesimal devem ser observados em relação às normas instituidoras do tributo e não em relação à norma que veicula normas gerais. Instituição do tributo pela lei estadual nº 17.470/21. LCF nº 190/22 apenas trata de normas gerais. Observância do Tema 1094 do STF. Decisão mantida. Recurso improvido.” (TJSP; Agravo de Instrumento nº 2033487-58.2022.8.26.0000; Rel. o Des. Claudio Augusto Pedrassi; E. 2ª Câmara de Direito Público; Julgado em 15.3.22)

“APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DENEGACÃO DA SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. CESSAÇÃO DA EXIGIBILIDADE DOS DÉBITOS DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS ("DIFAL"). Aplicabilidade da modulação dos efeitos do Tema 1093/STF. Julgamento em 24.02.2021, com publicação da ata de julgamento em 03.03.2021. Impetração do 'mandamus' em 26.02.2021. Decisão proferida pelo STF registra a modulação dos efeitos 'a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022)', com a ressalva das ações em curso discutindo a questão e às empresas que adotam o simples nacional. A decisão do STF parece não fixar data específica quanto à modulação dos efeitos para fins de "ações judiciais em curso". Interpreta-se que se deve considerar, para tanto, como marco temporal limite, a data do julgamento ocorrido em 24.02.2021. ADICIONAL DE ALÍQUOTA DO ICMS PARA O FUNDO DE COMBATE À POBREZA - "ADICIONAL FECF". Mantém obrigatoriedade do recolhimento do Adicional de FECF. Decorrente lógica da manutenção da obrigatoriedade do recolhimento do DIFAL-ICMS pelas impetrantes. Inteligência do artigo

1º, §2º e artigo 2º, inciso I, ambos da Lei nº 16.006/2015. Sentença mantida. RECURSO NÃO PROVIDO.” (TJSP; Apelação Cível nº 1011530-87.2021.8.26.0053; Rel. o Des. José Maria Câmara Junior; E. 8ª Câmara de Direito Público; Julgado em 15.2.22)

*“Mandado de segurança preventivo – Diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL) – Aplicação da tese fixada no RE nº 1.287.019/DF (Tema nº 1.093 de Repercussão Geral) e do quanto decidido na ADI nº 5469/DF, que afastam a cobrança do DIFAL – Segurança concedida para afastar a incidência do DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais não-contribuintes do imposto localizados no Estado de São Paulo até que sobrevenha a norma federal necessária – Impertinência, por ora, da discussão relativa à necessidade de nova lei estadual posterior à lei complementar federal, cabendo unicamente seguir estritamente o quanto determinado pelo E. STF – **Inexigibilidade do DIFAL que afasta, por consequência, o adicional de alíquota destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FECOEP), posto que, sendo indevido ICMS ao Estado de São Paulo, não há base para o citado adicional – Recurso da impetrante parcialmente provido.**” (TJSP; Apelação Cível nº 1056449-98.2020.8.26.0053; Rel. a Des. Luciana Bresciani; E. 2ª Câmara de Direito Público; Julgado em 11.5.21)*

“AGRAVO DE INSTRUMENTO – Mandado de segurança – ICMS – Pretensão de suspensão de exigibilidade de créditos referentes ao Diferencial de Alíquota – DIFAL/ICMS – Demanda visando afastar a cobrança do ICMS-DIFAL para o exercício de 2022, em razão dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, diante da publicação da Lei Federal Complementar 190/2022 e da Lei Estadual 17.470/2021, posteriores ao julgamento, pelo E. STF, do tema de repercussão geral 1.093, relativo ao RE 1.287.019, rel. Min. Marco Aurélio, conjuntamente com a ADI 5464, em que se fixou o entendimento de

que depois da EC 87/2015, a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS exige lei complementar – Liminar indeferida – Ausência de requisitos legais – Previsão expressa tanto na Lei Complementar Federal 190/2022, que veicula normas gerais sobre o tributo, quanto na Lei Estadual 17.470/2021, de observância da anterioridade nonagesimal – Lei Estadual 17.470/2021, que efetivamente institui o tributo, publicada no exercício de 2021, respeitada, portanto, a anterioridade anual, com relação ao exercício de 2022 – Ausência de ato formal, concreto e específico de fiscalização tributária com relação ao autor da demanda, em sentido contrário às disposições legais expressas – Ausência de perigo de ineficácia da medida, para afastar cobrança tributária para além da anterioridade nonagesimal, nesta fase póstica da ação, com base exclusivamente na Lei Complementar Federal 190/2022, que veicula somente normas gerais sobre o tributo – Decisão mantida. RECURSO NÃO PROVIDO.” (TJSP; Agravo de Instrumento nº 2005440-74.2022.8.26.0000; Rel. o Des. Vicente de Abreu Amadei; E. 1ª Câmara de Direito Público; Julgado em 22.3.22)

“AGRAVO DE INSTRUMENTO – MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS-DIFAL – LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022 – Pretensão de reconhecimento da aplicação do princípio da anterioridade anual, contido na alínea “b” do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, com o fito de cobrança do tributo somente a partir de 2023 – Medida liminar indeferida pelo juízo a quo – Decisão que deve ser mantida – Alterações pela Emenda Constitucional nº 87/15 e pela Lei Complementar nº 190/2022 que aparentemente não implicam instituição ou aumento de tributo – Ausência dos requisitos autorizadores da medida, a saber, o “fumus boni juris” e “periculum in mora” – Decisão mantida – Recurso improvido.” (TJSP; Agravo de Instrumento nº 2032294-08.2022.8.26.0000; Rel. a Des. Maria Laura Tavares; E. 5ª Câmara de Direito Público; Julgado em 20.3.22)



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Portanto, a denegação da ordem impetrada em mandado de segurança é de absoluto rigor, invertido o resultado inicial da lide, nos exatos termos da fundamentação. Custas e despesas processuais, na forma da legislação pertinente. Honorários advocatícios, decorrentes da sucumbência, incabíveis, na espécie, tendo em vista o disposto no artigo 25 da Lei Federal nº 12.016/09.

Ante o exposto, **DÁ-SE PROVIMENTO** aos recursos oficial e de apelação, apresentado pela parte impetrada, para os fins acima especificados.

FRANCISCO BIANCO
Relator