



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000325361

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1011028-51.2021.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que são apelantes NEOENERGIA DOURADOS TRANSMISSAO DE ENERGIA S.A e NEOENERGIA ATIBAIA TRANSMISSAO DE ENERGIA S.A, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 1ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Negaram provimento ao recurso. V. U.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores MAGALHÃES COELHO (Presidente sem voto), ALIENDE RIBEIRO E VICENTE DE ABREU AMADEI.

São Paulo, 1º de abril de 2025.

RUBENS RIHL

RELATOR

Assinatura Eletrônica

Apelação nº: 1011028-51.2021.8.26.0053

Apelantes: **NEOENERGIA DOURADOS TRANSMISSÃO DE ENERGIA S.A. E OUTRAS**

Apelado: **ESTADO DE SÃO PAULO**

Interessado: COORDENADOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Comarca: SÃO PAULO

Voto nº: 36.533

APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA

- DIFAL CONTRIBUINTE - Pretensão das impetrantes de determinar que a autoridade coatora se abstenha de exigir o diferencial de alíquota de ICMS (DIFAL) - Sentença que denegou a segurança – Irresignação das impetrantes - Descabimento - Inaplicabilidade do Tema 1.093 do Supremo Tribunal Federal – Parte impetrante que é contribuinte do ICMS e pretende afastar o pagamento do DIFAL para aquisições relacionadas a produtos para o seu uso e consumo e para seu ativo imobilizado - Inovação não verificada para os casos de

operações com destinatários contribuintes do imposto - Lei Kandir que já tratava da DIFAL Contribuinte anteriormente à LC nº 190/22 - Ilegalidade e inconstitucionalidade não verificadas - Direito líquido e certo não evidenciado – Precedentes desta E. Corte Bandeirante e desta C. Câmara de Direito Público - Sentença mantida – **RECURSO IMPROVIDO.**

Trata-se de mandado de segurança, com pedido liminar, impetrado por NEOENERGIA DOURADOS TRANSMISSAO DE ENERGIA S.A. E OUTRAS em face de suposto ato coator proferido pelo COORDENADOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, objetivando, em síntese, o reconhecimento da inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a impetrante ao recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS (DIFAL), até a publicação de lei ordinária estadual.

A r. decisão de fls. 541/551, cujo relatório ora se adota, acolheu os embargos de declaração opostos pela impetrante, com efeitos infringentes, para denegar a segurança, com fundamento no art. 487, inc. I, do Código de Processo Civil.

Irresignadas, apelam NEOENERGIA JALAPAO TRANSMISSAO DE ENERGIA S.A. E OUTRAS (fls. 562/573), buscando a inversão do resultado do julgamento. Sustentam, em breve síntese, a ilegalidade da cobrança de ICMS-DIFAL nas operações envolvendo a aquisição de bens para uso e consumo ou aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado em seus estabelecimentos, ou seja,

hipótese em que são consumidores finais contribuintes do ICMS. Aduzem que o E. STF firmou posicionamento pacífico no sentido de que a cobrança do DIFAL, nas operações de aquisição de bens para uso e consumo e integração do ativo imobilizado de consumidor final contribuinte do ICMS, também necessita de lei complementar federal. Cita precedentes da Suprema Corte. Aponta que na ADI 5.866, em trâmite no STF, a Ministra Carmén Lúcia reiterou o entendimento de que as regras gerais de ICMS devem necessariamente, sob pena de inconstitucionalidade, ser disciplinadas por lei complementar.

Defende que, apesar de o Tema 1093 não se aplicar automaticamente ao presente caso por possuir causa de pedir que origina de fato jurídico diverso, ambos os objetos possuem o mesmo fundamento jurídico, ou seja, não pode ser feita a cobrança do DIFAL na medida que inexistente lei complementar nacional que trate das normas gerais do DIFAL no País, o que é exigido pelo art. 146, incisos I e III, e pelo art. 155, inciso XII, ambos da CF/88. Assevera que, muito embora o juízo de primeiro grau entenda que o tributo em discussão na espécie já se encontraria regularmente previsto na Lei Complementar 87/1996, também conhecida com a Lei Kandir, fato é que, quando da edição da referida lei, o legislador decidiu não regulamentar o DIFAL na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e ao uso e consumo, e regulamentou o DIFAL na prestação de serviços de transporte em operações interestaduais. Assim, aponta que apenas as operações envolvendo serviços interestaduais foram abarcadas pela regulamentação original da Lei Complementar nº 87/96, de modo que até a vigência da LC 190/2022, não havia em vigor nenhuma disposição em lei complementar – e em nenhum dispositivo da Lei Kandir – a

respeito do DIFAL na aquisição mercadorias para integração de seu de ativo imobilizado e para seu uso e consumo.

Requer, assim, *“o provimento do recurso, a fim de que seja reformada a sentença e concedida a segurança pleiteada, afastando-se a cobrança do DIFAL sobre as operações interestaduais envolvendo a aquisição de mercadorias destinadas a seu uso e consumo e integração do ativo imobilizado, com a correlata determinação de abstenção do Estado de São Paulo da prática de atos de sanção política contra a Recorrente em razão do não pagamento do tributo no período anterior à vigência da lei complementar nacional regulamentando a cobrança do DIFAL e, posteriormente, da lei estadual que institua esse imposto em conformidade com essa lei complementar”*.

Recurso recebido, recolhido o preparo, regularmente processado e com decurso do prazo *in albis* para resposta da parte adversa certificado à fl. 579.

Deixo de encaminhar os autos ao *Parquet* Estadual, tendo em vista que este instado a se manifestar em primeira instância entendeu estar ausente o interesse público que legitime a sua intervenção (fls. 507/509).

Observado o prazo estabelecido pela Resolução nº 772/2017 do Egrégio Tribunal de Justiça, não houve oposição ao julgamento virtual.

É, em síntese, o relatório.

Bem examinada a questão posta em Juízo, vê-se que a irresignação

recursal não comporta provimento.

O mandado de segurança é uma ação ou um remédio jurídico-constitucional posto à disposição dos cidadãos e das pessoas jurídicas para a proteção de direito líquido e certo. E direito líquido e certo, nos termos da conceituação doutrinária clássica, é aquele já pré-constituído e que não depende de dilação probatória para ser demonstrado.

Segundo a festejada lição de Hely Lopes Meirelles, *“quando a lei alude a direito líquido e certo, está exigindo que esse direito se apresente com todos os requisitos para o seu reconhecimento e exercício no momento da impetração. Em última análise, direito líquido-e-certo é direito comprovado de plano. Se depende de comprovação não é líquido para fins de segurança”*. (cf. Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública e Mandado de Injunção Ed. Saraiva, 1989, pg. 14).

Cuida-se, portanto, de direito demonstrado por prova pré-constituída e que independe para sua verificação, de dilação probatória.

E, no caso dos autos, as impetrantes não comprovam seu direito líquido e certo no tocante a suposta inconstitucionalidade do DIFAL-CONTRIBUINTE, tendo em vista que a lei complementar no 87/95 (Lei Kandir) traz os requisitos necessário para a exação nos casos de destinatário final contribuinte de ICMS.

Inicialmente, consigno que não há que se falar na aplicação da tese fixada no bojo do Tema nº 1.093 do E. STF, porquanto referido precedente envolve a “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, no caso destes autos, conforme exposto pelas próprias impetrantes, estas são empresas contribuintes do ICMS e destinam as mercadorias a seu uso e consumo e ativo imobilizado.

Nesse contexto, verifica-se que o Exmo. Ministro Dias Toffoli ressaltou em seu voto que:

Do preâmbulo do convênio consta que ele dispõe 'sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada' (grifo nosso). Adveio ele após a Emenda Constitucional nº 87/15, a qual determinou a adoção da alíquota interestadual nas operações e prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final localizado em outro estado, seja ele contribuinte ou não do imposto, cabendo ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual. Nas hipóteses em que o destinatário não for contribuinte do ICMS, a referida emenda constitucional atribuiu a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota ao remetente do bem ou da mercadoria.

Conforme a redação originária do texto constitucional, em relação às operações e prestações que destinassem bens ou serviços a consumidor final localizado em outro estado, adotava-se, quando o destinatário não era contribuinte do imposto, a alíquota interna do

estado de origem. Caso o destinatário consumidor final fosse contribuinte do imposto, adotava-se a alíquota interestadual, cabendo ao estado de localização do destinatário o denominado diferencial de alíquotas, isto é, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (vide a redação originária dos incisos VII e VIII do § 2º do 155 da Constituição Federal).

Portanto, a tese criada em sede de repercussão geral não tem aplicação ao presente caso, pois as inovações trazidas pela Emenda Constitucional no 87/2015 são aplicáveis apenas ao recolhimento do DIFAL quando o destinatário da mercadoria ou serviço não for contribuinte do ICMS.

Nesse mesmo sentido, assim já decidiu o E. STF: RE 1313099 AgR-ED, Relatora Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 23/11/2021.

Deveras, especificamente no caso do DIFAL CONTRIBUINTE, a redação originária da Constituição Federal já determinava a sua incidência nas operações interestaduais em que o adquirente fosse consumidor final da mercadoria ou do serviço e contribuinte do ICMS, como é o caso dos impetrantes, nos termos do art. 155, §2º, incisos VII e VIII.

Após o advento da Emenda Constitucional no 87/2015, a redação do dispositivo passou a consignar que “*caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual*” acrescentando-se que “*a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a*

alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto”.

Como é possível depreender da leitura dos dispositivos expostos alhures, no caso de operação e prestação que destine bens ou serviços para consumidor final CONTRIBUINTE DE ICMS em outro estado da federação, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto ICMS-DIFAL é do destinatário e a alíquota aplicável representa a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

E referida sistemática não se alterou com o advento da Emenda Constitucional no 87/2015, de modo que a necessidade de edição de lei complementar firmada no Tema 1.093/STF é aplicável apenas ao DIFAL NÃO CONTRIBUINTE, uma vez que, nesta hipótese, restou criada nova relação tributária entre o remetente do produto ou do serviço e o estado destino, que não existia até então.

Portanto, no que tange ao DIFAL nos casos de operação envolvendo contribuintes de ICMS, a Lei Kandir (Lei complementar no 87/96) já previa em seu art. 6º, § 1º as normas gerais acerca da exação.

Desse modo, observa-se que a exação do DIFAL nos casos envolvendo consumidor final contribuinte de ICMS já possui regulamentação em legislação complementar e, portanto, plenamente válida e regular a sua eventual cobrança, ao contrário do que tenta fazer crer a parte impetrante.

Nesse mesmo sentido, é o entendimento desta E. Corte

Bandeirante, incluindo desta C. Câmara de Direito Público: Apelação Cível 1023105-58.2022.8.26.0053, Relator Carlos Eduardo Pachi, 9ª Câmara de Direito Público, j. 17/03/2025; Apelação / Remessa Necessária 1014488-23.2022.8.26.0405, Relator Oswaldo Luiz Palu, 9ª Câmara de Direito Público, j. 27/11/2024; Apelação Cível 1041446-35.2022.8.26.0053, Relator José Luiz Gavião de Almeida, 3ª Câmara de Direito Público, j. 22/10/2024; Apelação Cível 1017709-03.2022.8.26.0053, Relator Luís Francisco Aguilar Cortez, 1ª Câmara de Direito Público, j. 30/05/2023; Apelação Cível 1063928-74.2022.8.26.0053, Relator Marcos Pimentel Tamassia, 1ª Câmara de Direito Público, j. 28/05/2023.

Portanto, desnecessário acréscimo para se concluir que o nobre Juízo monocrático deu o adequado deslinde à controvérsia, merecendo ser integralmente confirmada a r. sentença por seus próprios e jurídicos fundamentos, não infirmados pelas razões recursais.

Sem fixação de honorários advocatícios, nos termos do art. 25 da Lei nº 12.016/09.

Ressalto, em remate, que o presente acórdão enfocou as matérias necessárias à motivação do julgamento, tornando claras as razões pelas quais chegou ao resultado. A leitura do acórdão permite ver cristalinamente o porquê do decisor. É o que basta para o respeito às normas de garantia do Estado de Direito, entre elas a do dever de motivação (CF, art. 93, IX), não sendo mister divagar sobre todos os pontos e dispositivos legais citados pela recorrente.

De qualquer modo, para viabilizar eventual acesso às vias



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

extraordinária e especial, considero prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observando o pacífico entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, tratando-se de prequestionamento, a abordagem pelo Tribunal recorrido da matéria federal suscitada, ainda que não mencionados os específicos dispositivos legais violados, abre a via do recurso especial (AgInt no AREsp n. 2.292.733/RJ, relator Ministro Moura Ribeiro, Terceira Turma, julgado em 19/8/2024, DJe de 22/8/2024).

Deixo consignado, por derradeiro, que eventuais recursos que sejam apresentados em decorrência deste julgado estarão sujeitos a julgamento virtual. No caso de discordância, deverá ela ser manifestada no momento de apresentação do novo recurso.

Daí porque, em tais termos, nega-se provimento ao recurso.

RUBENS RIHL

Relator