



PODER JUDICIÁRIO  
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**Registro: 2025.0000326277**

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1017320-81.2023.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante ESTADO DE SÃO PAULO (PROCURADOR GERAL DO ESTADO), é apelado CELLERA CONSUMO LTDA.

**ACORDAM**, em sessão permanente e virtual da 13ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram provimento em parte aos recursos. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores RICARDO ANAFE (Presidente sem voto), ISABEL COGAN E DJALMA LOFRANO FILHO.

São Paulo, 1º de abril de 2025.

**FLORA MARIA NESI TOSSI SILVA**

**Relator(a)**

Assinatura Eletrônica

**VOTO Nº 25.530 (processo digital)**

**APELAÇÃO Nº 1017320-81.2023.8.26.0053**

**Nº ORIGEM: 1017320-81.2023.8.26.0053**

**COMARCA: São Paulo (4ª Vara da Fazenda Pública)**

**APTE: ESTADO DE SÃO PAULO**

**APDO: CELLERA CONSUMO LTDA.**

**INTERESSADOS: Coordenador de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, Subcoordenador da Subcoordenadoria de Fiscalização, Cobrança, Arrecadação e Atendimento da Sefaz/SP; Diretor da Diretoria de Fiscalização da Sefaz e Diretor da Diretoria de Arrecadação, Cobrança e Recuperação de Dívida da Sefaz**

**MM. JUIZA DE 1º GRAU: Celina Kiyomi Toyoshima**

APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-ST SUBSTITUIÇÃO PARA FRENTE PREVISTA NO ART. 150, §7º DA CF/88. ATUALIZAÇÃO DOS VALORES PAGOS A MAIOR. Pretensão de ressarcimento dos valores correspondentes à atualização dos débitos tributários de ICMS-ST já recuperados. Atualização monetária que se mostra devida para recompor o valor da moeda. Ausente mora da Fazenda Pública diante da imprescindibilidade de prévio processo administrativo. Atualização dos valores relativos a ICMS-ST pelo IPCA-E, entre o pagamento indevido e o trânsito em julgado, e, a partir de então, pela Selic. Inteligência do art. 167, § único, do CTN e S. 188, do STJ. Precedentes desta E. Corte.

R. sentença parcialmente reformada para conceder em parte a segurança.

RECURSO DE APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO PARCIALMENTE PROVIDOS.

**Vistos.**

Trata-se de mandado de segurança com pedido de liminar impetrado por **CELLERA CONSUMO LTDA.** contra o ato praticado pelo **COORDENADOR DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, SUBCOORDENADOR DA SUBCOORDENADORIA DE**

**FISCALIZAÇÃO, COBRANÇA, ARRECADAÇÃO E ATENDIMENTO DA SEFAZ/SP; DIRETOR DA DIRETORIA DE FISCALIZAÇÃO DA SEFAZ E DIRETOR DA DIRETORIA DE ARRECADAÇÃO, COBRANÇA E RECUPERAÇÃO DE DÍVIDA DA SEFAZ.** A fim de evitar repetições, transcrevo o relatório e dispositivo da r. sentença as fls. 462/464, “*verbis*”:

*“CELLERA CONSUMO LTDA impetrou o Mandado de Segurança contra ato do COORDENADOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO e de OUTROS, com o escopo de obter medida que lhe assegure o direito de promover a atualização dos valores pagos a maior a título de ICMS, em virtude da não ocorrência do fato gerador presumido ou ocorrido em valor menor do que a base de cálculo presumida.*

*Não houve liminar.*

*Vieram as informações.*

*O Ministério Público declinou de se manifestar sobre o pedido,*

*É o relatório.*

*Decido.*

*(...)*

*Em face do exposto, concedo a segurança, como pleiteada e declaro extinto o processo, com supedâneo no artigo 487, I, do Código de Processo Civil.*

*Custas na forma da lei. Sem honorários advocatícios.*

*Decorrido o prazo de interposição do recurso voluntário, subam os autos, para o reexame necessário.*

*Publique-se, registre-se e intimem-se.”*

Foram opostos embargos de declaração pela impetrante (fls. 477/480), os quais foram acolhidos pela r. decisão de fls. 489, nos seguintes termos:

*“Vistos.*

*Tratam-se de embargos de declaração opostos pela impetrante em face da sentença que concedeu a segurança.*

*Apenas a título de esclarecimento, acolho os embargos de declaração, para reconhecer que, concedida a segurança, tem a impetrante direito de atualização dos valores*

*restituídos nos cinco anos que antecederam o ajuizamento da ação, que poderá ser feito pelas diferentes modalidades listadas no pedido “g” da exordial; bem como tem direito a atualização dos valores recolhidos a maior a título de ICMS-ST, na hipótese em que a base de cálculo presumida é maior do que a base de cálculo da operação.*

*Mantenho, no mais, como lançada a sentença.*

*Oportunamente, subam os autos para apreciação do recurso de apelação.*

*Intimem-se.”*

Apela a FESP (fls. 469/475), pretendendo a reforma da r. sentença, pois: a) a legislação tributária do Estado de São Paulo acerca do ICMS não contém previsão que dê amparo ao pleito da impetrante; b) a jurisprudência dos Tribunais Superiores é no sentido de impossibilidade de correção monetária de créditos escriturais de ICMS ante a ausência de legislação específica para tanto, salvo se ocorrer injusto óbice por parte da Administração Tributária; c) no §7º, do art. 150, da Constituição Federal, não há nenhuma menção à atualização monetária que pudesse servir de fundamento a um tratamento diferenciado em relação ao já pacificado na jurisprudência sobre correção de créditos escriturais quando estes sejam advindos de restituição de ICMS pago a maior na substituição progressiva; d) caso mantida a r. sentença, pugna pela correção dos índices aplicados, para que a atualização monetária seja feita de acordo com o IPCA-E e com termo inicial a partir do nonagésimo dia após a protocolização do pedido administrativo de ressarcimento, efetivando-se o pagamento mediante precatório.

Recurso tempestivo, processado, sem recolhimento de preparo e contrarrazoado às fls. 497/508.

Sem oposição ao julgamento virtual.

**É o relatório.**

**Em primeiro lugar, ratifico a prevenção conferida a esta Subscritora para análise do presente, considerando já ter sido analisado agravo de instrumento interposto nos presentes autos (AI nº 2100307-25.2023.8.26.0000).**

O saudoso mestre Hely Lopes Meirelles conceitua o remédio heroico da seguinte forma, verbis:

*"o meio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, órgão com capacidade processual, ou universalidade reconhecida por lei, para a proteção de direito individual ou coletivo, líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, lesado ou ameaçado de lesão, por ato de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça" (MEIRELLES, Hely Lopes. Mandado de segurança e Ações Constitucionais. 35. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 28/29.)*

Para concessão de mandado de segurança há necessidade de existência de direito líquido e certo. Ainda segundo Hely Lopes Meirelles:

*“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, embora possa ser defendido por*

*outros meios judiciais.” (MEIRELLES, Hely Lopes. Mandado de segurança e Ações Constitucionais. 35. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 37.)*

E neste sentido pontuam Theotonio Negrão, José Roberto F. Gouvêa, Luis Guilherme A. Bondioli e João Francisco Naves da Fonseca, em sua obra Código de Processo Civil e legislação processual em vigor, 46ª ed., Saraiva, 2014, pág. 1823, nota 10a:

***"Direito Líquido e certo é o que resulta de fato certo, e fato certo é aquele capaz de ser comprovado de plano (RSTJ 4/1.427, 27/140, 147/386), por documento inequívoco (RTJ 83/130, 83/855, RSTJ 27/169, 55/325, 129/72), e independente de exame técnico (RTFR). É necessário que o pedido esteja apoiado 'em fatos incontroversos, e não em fatos complexos, que reclamam produção e cotejo de provas' (RTJ 124/948). No mesmo sentido: RSTJ 154/150; STJ-RT 676/187. S/ recurso especial, nessa hipótese, v. RISTJ 255, nota 4-Mandado de Segurança."***

Ainda sobre o tema, são válidas as considerações de Sérgio Cruz Arenhart em seus comentários à Carta Magna, *verbis*:

*"A expressão 'direito líquido e certo', portanto, liga-se à forma de cognição desenvolvida no mandado de segurança, que exige prova pré-constituída das alegações postas pela parte impetrante. Não há, então, qualquer relação com espécie particular de direito subjetivo. Em conta disso, vem-se exigindo que as afirmações de fato trazidas pelo autor na petição inicial sejam demonstradas de pronto, por meio da prova documental" (ARENHART, Sergio Cruz in Comentários à Constituição do Brasil, Coord J.J Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luiz Streck. Ed. Saraiva. 2014. P. 478).*

**Verifico que no caso presente a r. sentença deve ser parcialmente reformada.**

Trata-se de mandado de segurança impetrado pela pessoa

jurídica de direito privado Celleria Consumo Ltda., alegando, em síntese, que atua no ramo de indústria, produção, fábrica, comércio, distribuição, importação e exportação de produtos farmacêuticos e correlatos, bem como outros produtos relacionados, sujeitando-se ao recolhimento de ICMS, na sistemática de substituição tributária – ICMS-ST.

Alega que por se tratar de imposto recolhido antecipadamente, a partir de um fato gerador presumido, calculado a partir de uma base de cálculo também presumida, quando a Impetrante vende as mercadorias aos consumidores finais, os valores dos fatos geradores e das respectivas bases de cálculo definitivas eventualmente são distintos daqueles utilizados pelo substituto.

Sustenta, ainda, que após o julgamento pelo C. STF do tema de repercussão geral nº 201, os Estados passaram a prever medidas para viabilizar o ressarcimento desse imposto recolhido a maior. Em relação ao Estado de São Paulo, essa medida se deu por meio da Portaria CAT nº 42/2018 e alterações legislativas posteriores.

Todavia, narra que ao realizar o pedido de ressarcimento, a Impetrante não tem a possibilidade de atualizar a quantia paga a maior, ou seja, o valor a ressarcir, uma vez que a Autoridade Impetrada admite apenas o ressarcimento dos valores nominais, ou seja, aqueles originalmente pagos a maior, sem qualquer atualização monetária.

Pleiteia, assim, a declaração do seu direito de promover a atualização dos valores pagos a maior a título de ICMS-ST em virtude da não ocorrência do fato gerador presumido ou ocorrência em valor menor do que a base de cálculo presumida, conforme o art. 150, §7º,

Constituição Federal e o art. 10º, da LC nº 87/1996, com correção integral desde a data de cada pagamento indevido até a data da sua efetiva recuperação, de acordo com os mesmos índices adotados pelo Estado de São Paulo para a cobrança do ICMS/ICMS-ST (no caso a SELIC desde setembro de 2016 e, para o período anterior, o índice previsto na Lei Estadual nº 13.918/2009 e normas infralegais correlatas).

Pois bem.

Ora, acerca do tema, cumpre reconhecer que a restituição da diferença de ICMS pago a maior no regime de substituição tributária foi objeto de julgamento em recurso extraordinário com repercussão geral (RE nº 593.849/MG). Em tal oportunidade, foi definida a seguinte tese pelo E. STF:

*“É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida” (Tema nº 201 STF).*

Em virtude do julgamento acima mencionado, não há como se afastar o direito à restituição do valor a maior pago antecipadamente pelo contribuinte quando o fato gerador efetivo for inferior ao presumido.

Assim, tendo em vista a tese fixada quando do julgamento do RE nº 593.849/MG, não mais prospera a restrição do direito à restituição apenas para a hipótese em que o preço final for pré-estabelecido pelo Fisco (art. 66-B, § 3º, da Lei nº 6.374/89, §3º, acrescentado pela Lei nº 13.291, de 22/12/2008) por afronta à Constituição Federal.

Esta E. Corte já decidiu pela inaplicabilidade do § 3º do art. 66-B da Lei Estadual nº 6.374/89, declarado inconstitucional pelo C. Órgão Especial no julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 0033098-49.2018.8.26.0000, cuja ementa segue abaixo:

*“ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. Artigo 66- B, inciso II, § 3º, da Lei Estadual nº 6374/1989, na redação dada pela Lei Estadual nº 13291/2008. Edição do Comunicado CAT 14/2018 posterior ao ingresso da ação. Questões que dizem respeito à necessidade de prévio requerimento administrativo para comprovação da dissonância entre preço praticado e base do imposto devido por substituição tributária, ao condicionamento da restituição ao art. 166 do CTN, à imposição de recolhimento da complementação do ICMS pelo contribuinte substituído, bem como as demais, alheias à análise da constitucionalidade do ato normativo, deverão ser solvidas pelo órgão fracionário. Controle de constitucionalidade que se dá de forma incidental, com cisão no julgamento da causa principal, em observância à cláusula de reserva do plenário. Competência do Órgão Especial reservada à análise da constitucionalidade ou não da norma e sua declaração. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. Artigo 66- B, inciso II, § 3º, da Lei Estadual nº 6374/1989, na redação dada pela Lei Estadual nº 13291/2008, que estabelece a possibilidade de restituição de créditos tributários oriundos da diferença entre a base de cálculo presumida e a efetivada somente quando a base de cálculo for fixada por autoridade competente. Restrição da Lei Estadual incompatível como § 7º do artigo 150 da Constituição da República. Precedentes do Supremo Tribunal Federal e desta Egrégia Corte. Inconstitucionalidade reconhecida. Arguição acolhida.”* (TJSP; Incidente De Arguição de Inconstitucionalidade Cível 0033098-49.2018.8.26.0000; Relator (a): Xavier de Aquino; Órgão Julgador: Órgão Especial; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 07/08/2019; Data de Registro: 09/08/2019)

Dessa forma, é devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, sem a restrição prevista no § 3º, do artigo 66-B, da Lei Estadual nº 6.374/89.

No tocante à atualização dos valores, entendo que não há dúvida de que a restituição há de ser feita com atualização monetária de forma a assegurar o poder aquisitivo da moeda e evitar o enriquecimento ilícito do Poder Público em detrimento do contribuinte, o que não exige previsão legal específica para ser devida.

Todavia, no que tange à correção monetária dos eventuais valores a serem ressarcidos, entendo que não há como ser adotada a taxa SELIC, como pleiteado pela impetrante, uma vez que tal índice congrega, a um só tempo, os índices de correção monetária e juros moratórios, e no caso tratado nos autos não há que se falar em mora da Administração Pública.

Dessa forma, para reposição total da perda inflacionária, tem se por devida a atualização monetária pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo Especial (IPCA-E) sobre a diferença paga a maior quando da compra com ICMS/ST e venda por preço inferior ao que serviu de base de cálculo presumida, ou, quando não realizado o fato gerador presumido, por terem sido as vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária realizadas em operações interestaduais, para consumidores finais.

Todavia, mencionado índice deve incidir isoladamente no período compreendido entre o pagamento indevido e o trânsito em julgado, dada a ausência de mora do Estado.

Após, será aplicável a Selic, com fundamento no art. 1º da Lei Estadual nº 10.175/1998, artigo 167, § único, do Código Tributário Nacional e Súmula nº 188, do Superior Tribunal de Justiça.

Assim sendo, o crédito corrige-se pela Tabela Prática do TJSP da data do recolhimento indevido até o trânsito em julgado e, a partir de então, será aplicada a taxa Selic, que congrega a correção monetária e os juros de mora.

Acerca do tema, destaco os seguintes julgados desta E.

Corte:

*“MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE – Pretensão de ter reconhecido o direito de ver processado, administrativamente, seus pedidos de ressarcimento de imposto recolhido a maior no regime de substituição tributária para frente, em período anterior a 19.10.16, desconsiderando a aplicação da CAT nº 14/18 – Possibilidade - Tese fixada pelo STF (Tema nº 201), em 19.10.16, pela qual se reconheceu ser "devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida" - Legislação paulista que já previa tal modalidade de restituição julgada constitucional, na mesma data, por meio da ADI nº 2.777/SP - Impossibilidade de limitação temporal – Correção dos créditos a serem compensados pela Taxa SELIC – Descabimento - Taxa SELIC que engloba atualização monetária e juros moratórios – Ausência de mora da Fazenda Pública diante da imprescindibilidade de prévio processo administrativo - Atualização monetária que se mostra devida para recompor o valor da moeda - Precedente desta E. Corte - Sentença reformada. CONFERE-SE PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO DA IMPETRANTE.”* (TJSP; Apelação Cível 1032931-45.2021.8.26.0053; Relator (a): Afonso Faro Jr.; Órgão Julgador: 11ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 4ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 04/07/2023; Data de Registro: 05/07/2023)

*“Apelação e Remessa Necessária. ICMS. Substituição tributária para frente. Pretensão de ressarcimento dos valores correspondentes à atualização dos indébitos tributários de ICMS-ST já recuperados. Possibilidade. I. Fato gerador presumido não realizado ou base de cálculo efetiva praticada com o consumidor final inferior à presumida. Inteligência do art. 150, § 7º, da CF, art. 10º da LC 87/96 e art. 66-B da LE nº 6.374/89. Incidência de*

*correção monetária como forma de recomposição da perda inflacionária. Precedentes do TJSP. II. Atualização dos valores relativos a ICMS-ST pelo IPCA-E, entre o pagamento indevido e o trânsito em julgado, e, a partir de então, pela Selic. Inteligência do art. 167, § único, do CTN e S. 188, do STJ. III. Procedimento de recuperação. Contribuinte substituído que poderá se creditar, em sua escrita fiscal, ou optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado. Inteligência do art. 10, § 1º, da LC 87/1996 e da S. 461, do STJ. IV. Honorários sucumbenciais. Fixação por equidade. Cabimento. Fixação dos honorários segundo o grau de zelo do profissional, lugar de prestação do serviço, natureza e importância da causa, trabalho realizado pelo advogado e tempo exigido para o serviço. Inteligência do art. 85, §8º, do CPC. Alteração devida. V. Sentença parcialmente reformada. Recursos oficial e voluntário providos em parte.” (TJSP; Apelação Cível 1032879-15.2022.8.26.0053; Relator (a): Paola Lorena; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 15ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 25/07/2023; Data de Registro: 08/08/2023)*

Diante do acima explicitado, entendo que o recurso de apelação da FESP merece parcial provimento, reformando-se a r. sentença para conceder em parte a segurança, com a correção quanto aos índices de atualização monetária.

Por fim, sem honorários advocatícios, em virtude do art. 25, da Lei 12.016/2009 e do entendimento cristalizado na Súmula 512 do STF.

Em relação ao prequestionamento, basta que as questões tenham sido enfrentadas e solucionadas no voto, como ocorreu, pois “*desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais*” (STJ EDCL. No RMS 18.205/SP, Rel. Min. Felix Fischer, j. 18.04.2006), mas, para que não se diga haver cerceamento de direito de recorrer, dou por prequestionados todos os dispositivos legais referidos na fase recursal.

Observo que eventuais embargos de declaração serão julgados em ambiente virtual, nos termos da Resolução do TJSP nº 549/2011, com redação dada pela Resolução do TJSP nº 772/2017.

Diante do exposto, pelo meu voto, **DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso de apelação da FESP e ao reexame necessário** para conceder em parte a segurança pelos fundamentos acima explicitados.

**Oportunamente ciência à D. Procuradoria de Justiça, observado que o Ministério Público não atuou em 1º grau de jurisdição (fls. 445/446).**

**FLORA MARIA NESI TOSSI SILVA**

**Relatora**