



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000330585

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Embargos de Declaração Cível nº 2247285-68.2023.8.26.0000/50001, da Comarca de São Paulo, em que é embargante ESTADO DE SÃO PAULO, é embargado AMERICANAS S.A. (EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL).

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 6ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: Acolheram os embargos, com alteração do resultado do julgamento, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores SILVIA MEIRELLES (Presidente) E TANIA AHUALLI.

São Paulo, 2 de abril de 2025.

ALVES BRAGA JUNIOR

Relator

Assinatura Eletrônica

Voto	21429
Embargos de Declaração	2247285-68.2023.8.26.0000/50001 ALB (digital)
Origem	7ª Vara da Fazenda Pública da Capital
Embargante	Estado de São Paulo
Embargada	Americanas S/A
Juíza de Primeiro Grau	Renata Barros Souto Maior Baiao
Acórdão	12/7/2024 (Composição: Desª. Silvia Meirelles, Des. Evaristo dos Santos)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. Acórdão que deixou de considerar o recente julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7066. Afastamento da tese de que a LCF nº 190/22 instituiu ou majorou tributo, ainda que indiretamente, a fim de atrair o princípio da anterioridade. Entendimento do c. Supremo Tribunal Federal de que deve ser observado apenas o princípio da anterioridade nonagesimal, expressamente mencionado na parte final do art. 3º da LCF nº 190/22. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS, COM EFEITO MODIFICATIVO.

RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo **ESTADO DE SÃO PAULO** contra o v. acórdão de fls. 298/303, que deferiu a atribuição do efeito suspensivo à apelação, nos autos nº 1003894-36.2022.8.26.0053, para determinar o afastamento da exigência do DIFAL durante o exercício de 2022.

O embargante alega haver omissão no v. aresto, “*ao não se pronunciar e não levar em consideração o quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7066*”.

Requer sejam providos os embargos de declaração, para suprir a referida omissão.

Manifestação da embargada a fls. 15/8.

FUNDAMENTAÇÃO

Cabem embargos de declaração quando houver, na decisão, omissão, obscuridade, contradição ou erro material (art. 1.022, CPC).

De fato, é caso de acolhimento dos embargos para suprir omissão.

Em relação à Lei Complementar Federal (LCF) nº 190/222, esta c. Câmara adotava a tese de necessidade de observância do princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, previsto no art. 150, III, “b” e “c”, da Constituição.

Ocorre que, com o recente julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 7066, 7078 e 7070, a Suprema Corte afastou a tese de que a LCF nº 190/22 tenha instituído ou majorado tributo, ainda que indiretamente, a fim de atrair o princípio da anterioridade.

Prevaleceu entendimento de que deve ser observado o princípio da anterioridade nonagesimal, expressamente mencionado na parte final do art. 3º da LCF nº 190/22, com a reafirmação de que a lei complementar não instituiu e nem majorou o imposto.

Confira-se a ementa do v. acórdão na ADI nº 7066/DF¹:

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE DESTINEM BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015. LEI COMPLEMENTAR 190/2022. INEXISTÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA OU DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR CIRCUNSCRITA ÀS HIPÓTESES DE INSTITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS. PRECEDENTES DESTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ART. 3º DA LC 190/2022. REMISSÃO DIRETA AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, III, 'B', CF. CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO.

1. A EC 87/2015 e a LC 190/2022 estenderam a sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte para as operações destinadas a não contribuintes, atribuindo capacidade tributária ativa a outro ente político, **sem modificar a hipótese de incidência ou a base de cálculo do tributo.**

2. A ampliação da técnica fiscal não afetou a esfera jurídica do contribuinte, limitando-se a fracionar o produto da arrecadação

¹ Rel. Min. Alexandre de Moraes, Pleno, publicado em 6/5/2024.

antes devido integralmente ao Estado produtor (alíquota interna) em duas parcelas devidas a entes diversos. Portanto, não corresponde à instituição nem majoração de tributo e, por isso mesmo, não atrai a incidência das regras relativas à anterioridade (CF, art. 150, III, b e c).

3. O art. 3º da LC 190/2022 condicionou a produção dos efeitos do referido diploma legislativo à observância do disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal (anterioridade nonagesimal), o que corresponde ao estabelecimento de *vacatio legis* de noventa dias.

4. A regra inscrita no art. 24-A, § 4º, da LC 87/1996, incluído pela LC 190/2022 não caracteriza comportamento excessivo do legislador, pois visa apenas a conceder prazo hábil para a adaptação operacional e tecnológica por parte do contribuinte.

5. Ações Diretas julgadas improcedentes.” (g.n.)

Como a publicação da LCF nº 190/22 se deu em 4/1/2022, mostra-se legítima a cobrança do DIFAL a partir de 5/4/2022, quando a lei complementar passou a produzir seus efeitos, conforme disposição expressa do art. 3º².

Assim, altera-se a fundamentação do v. aresto, conforme disposição a seguir:

“Em regra, atribui-se aos recursos apenas o efeito devolutivo (art. 995, *caput*, CPC).

'A eficácia da decisão recorrida poderá ser suspensa por decisão do relator, se da imediata produção de seus efeitos houver risco de dano grave, de difícil ou impossível reparação, e ficar demonstrada a probabilidade de provimento do recurso' (art. 995, parágrafo único, CPC).

No entanto, em relação à apelação, o art. 1.012, *caput*, do CPC, prevê, **como regra**, a atribuição de efeito suspensivo (*'A apelação terá efeito suspensivo'*).

As **exceções** estão previstas no § 1º do art. 1.012.

§ 1º Além de outras hipóteses previstas em lei, começa a produzir efeitos imediatamente após a sua publicação a sentença que:

I - homologa divisão ou demarcação de terras;

II - condena a pagar alimentos;

² Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do *caput* do art. 150 da Constituição Federal.

III - extingue sem resolução do mérito ou julga improcedentes os embargos do executado;

IV - julga procedente o pedido de instituição de arbitragem;

V - confirma, concede ou revoga tutela provisória;

VI - decreta a interdição.

§ 2º Nos casos do § 1º, o apelado poderá promover o pedido de cumprimento provisório depois de publicada a sentença.

§ 3º O pedido de concessão de efeito suspensivo nas hipóteses do § 1º poderá ser formulado por requerimento dirigido ao:

I - tribunal, no período compreendido entre a interposição da apelação e sua distribuição, ficando o relator designado para seu exame prevento para julgá-la;

II - relator, se já distribuída a apelação.

§ 4º Nas hipóteses do § 1º, a eficácia da sentença poderá ser suspensa pelo relator se o apelante demonstrar a probabilidade de provimento do recurso ou se, sendo relevante a fundamentação, houver risco de dano grave ou de difícil reparação.

A requerente fundamentou o pedido no art. 1.012, § 3º, I, do CPC.

Pois bem.

Trata-se de mandado de segurança em que a impetrante busca assegurar direito líquido e certo *'de não se sujeitar à cobrança do diferencial de alíquota do ICMS amparado pela LC nº 190/2022, incidente em operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto neste Estado, durante o exercício financeiro de 2022, em atendimento ao princípio da anterioridade tributária estampado no art. 150, III, alínea 'b', da CF/88, e expresso no art. 3º, da LC nº 190/2022'*.

A ordem foi concedida **em parte**, *'a fim de determinar que o Estado de São Paulo se abstenha de exigir da impetrante o pagamento do diferencial de alíquotas do ICMS concernente às operações interestaduais de mercadorias que aconteceram entre a data de edição do Convênio CONFAZ nº 93/15 e o dia 31/03/2022 (inclusive); **admitir-se-á, no entanto, o recolhimento do DIFAL sobre as transações mercantis que ocorrerem a partir do dia 01/04/2022'***.

Na hipótese, observam-se os requisitos para o deferimento parcial do efeito suspensivo.

Em repercussão geral (**RE 1287019, Tema 1.093**), que versa sobre 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, o c. Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese:

'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.**'

Por maioria, modularam-se os efeitos da decisão, nos seguintes termos:

'Por fim, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF.'

Como se vê, o fundamento da declaração de inconstitucionalidade e da tese de repercussão geral era a ausência de lei complementar.

Com isso, editou-se a **Lei Complementar Federal (LCF) nº 190, de 4 de janeiro de 2022**, que altera a LCF 87/96 (Lei Kandir), *'para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto'*.

Em relação às alterações dispostas na legislação complementar, o entendimento desta c. Câmara era no sentido de ser necessária a observância do princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, previsto no art. 150, III, 'b' e 'c', da Constituição.

Contudo, com o recente julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 7066, 7078 e 7070, a Suprema Corte afastou a tese de que a LCF nº 190/22 tenha instituído ou majorado tributo, ainda que indiretamente, a fim de atrair o princípio da anterioridade.

Prevaleceu entendimento de que deve ser observado o princípio da anterioridade nonagesimal, expressamente mencionado na parte final do art. 3º da LCF nº 190/22, com a reafirmação de que a lei complementar não instituiu e nem majorou o imposto.

Confira-se a ementa do v. acórdão na ADI nº 7066/DF³:

'CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE DESTINEM BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015. LEI COMPLEMENTAR 190/2022. INEXISTÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA OU DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR CIRCUNSCRITA ÀS HIPÓTESES DE INSTITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS. PRECEDENTES DESTES SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ART. 3º DA LC 190/2022. REMISSÃO DIRETA AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, III, 'B', CF. CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO.

1. A EC 87/2015 e a LC 190/2022 estenderam a sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte para as operações destinadas a não contribuintes, atribuindo capacidade tributária ativa a outro ente político, **sem modificar a hipótese de incidência ou a base de cálculo do tributo.**

2. **A ampliação da técnica fiscal não afetou a esfera jurídica do contribuinte, limitando-se a fracionar o produto da arrecadação antes devido integralmente ao Estado produtor (alíquota interna) em duas parcelas devidas a entes diversos. Portanto, não corresponde à instituição nem majoração de tributo e, por isso mesmo, não atrai a incidência das regras relativas à anterioridade (CF, art. 150, III, b e c).**

3. **O art. 3º da LC 190/2022 condicionou a produção dos efeitos do referido diploma legislativo à observância do disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal (anterioridade nonagesimal), o que corresponde ao estabelecimento de *vacatio legis* de noventa dias.**

4. A regra inscrita no art. 24-A, § 4º, da LC 87/1996, incluído pela LC 190/2022 não caracteriza comportamento excessivo do legislador, pois visa apenas a conceder prazo hábil para a adaptação operacional e tecnológica por parte do contribuinte.

³ Rel. Min. Alexandre de Moraes, Pleno, publicado em 6/5/2024.

5. Ações Diretas julgadas improcedentes.' (g.n.)

Como a publicação da LCF nº 190/22 se deu em 4/1/2022, mostra-se legítima a cobrança do DIFAL a partir de 5/4/2022, quando a lei complementar passou a produzir seus efeitos, conforme disposição expressa do art. 3^o.

Cabível, portanto, a concessão parcial do efeito suspensivo à apelação, nos autos nº 1003894-36.2022.8.26.0053, para determinar o afastamento da exigência do DIFAL durante o período de 1º/1/2022 a 4/4/2022.”

Nesse sentido:

Embargos de Declaração nº 1015026-90.2022.8.26.0053/50000

Relator(a): Sidney Romano dos Reis

Comarca: São Paulo

Órgão julgador: 6ª Câmara de Direito Público

Data do julgamento: 17/07/2024

Ementa: Embargos de Declaração – Acolhimento de rigor – ICMS Diferencial de alíquotas (DIFAL) – Pretensão de ser garantido o seu não recolhimento até a edição de nova lei estadual válida ou, subsidiariamente, até 1º de janeiro de 2023 – Recurso de apelação provido – Omissão evidenciada – ADI'S 7066, 7078 e 7070 que reconheceram a plena incidência do DIFAL 90 dias após a publicação da LC 190/2022 – Embargos declaratórios acolhidos, com alteração do julgado.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, **acolhem-se os embargos**, para sanar omissão, nos termos da fundamentação, **com alteração do resultado do julgamento**, porquanto a concessão do efeito suspensivo à apelação, nos autos nº 1003894-36.2022.8.26.0053, deve ser restrito ao período de 1º/1/2022 a 4/4/2022.

Alves Braga Junior

Relator

ASSINADO COM CERTIFICADO DIGITAL

⁴ Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.