



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000333310

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1508947-58.2022.8.26.0014, da Comarca de São Paulo, em que é apelante ESTADO DE SÃO PAULO, é apelada MGMED PRODUTOS HOSPITALARES EIRELI.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 9ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: Deram provimento ao recurso. V. U., de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores CARLOS EDUARDO PACHI (Presidente) E REBOUÇAS DE CARVALHO.

São Paulo, 3 de abril de 2025.

OSWALDO LUIZ PALU

Relator

Assinatura Eletrônica

VOTO N° 35039 (JV)

APELAÇÃO n° 1508947-58.2022.8.26.0014

COMARCA : SÃO PAULO

APELANTE : FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

APELADA : MG MED PRODUTOS HOSPITALARES EIRELI

MM. Juiz de 1ª Instância: André Rodrigues Menk

APELAÇÃO. Execução fiscal. Devedora domiciliada em outro estado-membro. MG. ICMS-DIFAL. Débitos declarados e não pagos. Créditos constituídos com base em informações constantes de Notas Fiscais Eletrônicas – NFe's. Exceção de pré-executividade. Sentença de primeiro grau que acolheu a exceção de pré-executividade para declarar nulas as Certidões de Dívida Ativa – CDAs – e decretar a extinção do feito executivo fiscal.

1. Certidões de Dívida Ativa – CDAs -, lavradas com base em Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pela empresa executada. Admissibilidade.

RICMS/2000 'Artigo 254 - A - O contribuinte de outra unidade federada que não estiver inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado e realizar operações ou prestações destinadas a não contribuinte do imposto localizado neste Estado terá os seus débitos fiscais constituídos por meio da emissão dos documentos fiscais correspondentes. (Artigo acrescentado pelo Decreto 61.744, de 23-12-2015, DOE 24-12-2015; produzindo efeitos a partir de 01-01-2016)'.

2. ICMS que é tributo sujeito a lançamento por homologação e a constituição do crédito tributário reclama, a rigor, a declaração do débito em Guia de Informação e Apuração – GIA. Ou documento equivalente, no caso de devedor de fora do Estado de São Paulo. Notas Fiscais Eletrônicas, criadas pelo Ajuste SINIEF nº 19/16 que contém todas as informações necessárias à constituição do crédito tributário relativo ao ICMS-DIFAL, notadamente informações acerca do sujeito passivo da obrigação tributária, fato impositivo, base de cálculo, alíquota, local da operação e destinatário com a informação de que não é contribuinte do imposto.

Nos apropriados dizeres da il. Des.^a Maria Laura Tavares, '...as peculiaridades do Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL) permitem a conclusão de que se trata de lançamento por homologação - Isso porque, quando o destinatário não é contribuinte do imposto, a apuração do montante e o respectivo pagamento é de responsabilidade do remetente, por meio das NFe, sem a necessidade do envio de qualquer outra declaração ou

documento fiscal para tanto - Hipótese de lançamento por homologação, nos termos do artigo 254-A do RICMS/SP e do artigo 150 do Código Tributário Nacional' (Apelação Cível 1503543-89.2023.8.26.0014 – 5ª Câmara de Direito Público – TJ/SP – Rel. Des. Maria Laura Tavares – j.em 03.03.2024).

Vedar a cobrança de créditos tributários relativos ao ICMS-DIFAL com base nas completas e suficientes informações constantes das Notas Fiscais Eletrônicas implicaria em indevido enriquecimento ilícito do sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao ICMS, além de fomentar nefasta guerra fiscal, pois que o contribuinte pode se instalar em Estado que melhor lhe ofereça vantagens tributárias e realizar vendas a outro sem adimplir os pertinentes tributos. No caso, empresa localizada em Extrema-MG, praticamente elevada a exclave econômico deste Estado.

3. Revendo meu posicionamento inicial, entendo doravante admissível a constituição dos créditos tributários relativos ao ICMS-DIFAL por meio das informações constantes de Notas Fiscais Eletrônicas – NFe's.

4. Sentença reformada, determinado o prosseguimento da ação de execução fiscal. Recurso do ESTADO DE SÃO PAULO provido.

I. RELATÓRIO

Cuida-se de **recurso de apelação** interposto em confronto à r. sentença de **fls. 182/188**, cujo relatório se adota, que, nos autos da ação de execução fiscal movida pelo **ESTADO DE SÃO PAULO** em face da empresa **MGMED PRODUTOS HOSPITALARES EIRELI**, empresa domiciliada na Rua Governador Valadares, nº 585 – Extrema/MG, para cobrança de créditos tributários relativos a ICMS-DIFAL provenientes de débitos alegadamente declarados e não pagos, **acolheu a exceção de pré-executividade oposta pela empresa executada para declarar nulas as Certidões de Dívida Ativa – CDAs** -, que dão suporte ao feito executivo fiscal e julgar extinta a ação executiva, nos termos do artigo 485, inciso VI, do Código de Processo Civil de 2015. Em razão da sucumbência, cumpre anotar, ficou condenado o **ESTADO DE SÃO PAULO** ao pagamento das custas judiciais e despesas processuais em reembolso, bem como honorários

advocatícios, estes fixados no patamar mínimo legal, a incidir sobre o valor atualizado dado à causa. **Inconformado, o ESTADO DE SÃO PAULO oferece recurso de apelação (fls. 602/620)**, almejando a inversão do julgado de sorte seja determinado o regular prosseguimento do feito de execução fiscal. Argumenta o ente exequente em suas razões de apelação, em resumo, que ao reverso do entendimento adotado pelo nobre juiz da causa, as notas fiscais emitidas por pessoa jurídica são documentos hábeis à constituição do crédito tributário relativo a ICMS, consoante os termos do artigo 35, da Lei Estadual nº 6.374/89 e artigo 254-A, do RICMS/00.

Recurso tempestivo e isento de preparo, que fica recebido no duplo efeito legal. Contrarrazões da empresa executada juntada a **fls. 625/632. É o relatório.**

II. FUNDAMENTO E VOTO

1. Revendo posicionamento anteriormente adotado, e melhor analisando a controvérsia, entendo que deve ser reformada a r. sentença de primeiro grau e rejeitada a exceção de pré-executividade oposta por **MGMED PRODUTOS HOSPITALARES EIRELI**.

2. A celeuma trazida a lume por meio do presente recurso de apelação gira em torno da admissibilidade ou não da utilização, pelo fisco bandeirante, das informações contidas em Notas Fiscais Eletrônicas – Nfe's -, como supedâneo para a constituição de créditos tributários relativos ao DIFAL-ICMS, ou seja, ao diferencial de alíquota do ICMS devido em operações interestaduais cujos destinatários

são consumidores finais **não contribuintes do ICMS localizados no Estado de São Paulo.**

3. Pois bem. Como se sabe, o ICMS é gravame sujeito ao lançamento por homologação ou autolancamento. Ou seja, a constituição do crédito tributário relativo ao ICMS se dá, a rigor, por meio de declaração efetuada pelo sujeito passivo da obrigação tributária referente ao ICMS na denominada Guia de Informação e Apuração – GIA, do ICMS. O **artigo 150 e parágrafos, do Código Tributário Nacional**, assim tratam do lançamento por homologação:

“Artigo 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco

anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

3.1. E no que atina aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como o ICMS, ficou sedimentado o entendimento de que prescindível a formalização de lançamento de ofício e notificação do sujeito passivo da obrigação tributária, facultado ao fisco a possibilidade de imediata inscrição do débito em dívida ativa e ajuizamento da correspondente ação de execução fiscal.

3.2. Oportuno colocar que esse entendimento se encontra plenamente pacificado neste Egrégio Tribunal de Justiça, fato este que culminou com a edição da Súmula nº 26 de sua jurisprudência, que assim dispõe:

“Súmula 26: O crédito tributário decorrente de ICMS declarado e não pago prescinde de processo administrativo, notificação ou perícia para sua execução.”

4. Indaga-se, contudo, na espécie, se as informações declaradas em Notas Fiscais Eletrônicas – NFe's -, são aptas a constituir o crédito tributário relativo ao ICMS, especificamente, no caso, o DIFAL-ICMS.

5. **E conforme adiantado no item 1 deste voto condutor, revendo o posicionamento que adotava, entendo que informações declaradas em Notas Fiscais Eletrônicas – Nfe's –, são aptas a constituir o crédito tributário relativo ao ICMS.**

6. Nesse sentido, insta mencionar que se sabe que o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp n. 1.490.108/MG, reconheceu que **outros documentos que não necessariamente a GIA podem servir como meio de constituição do crédito tributário relativo ao ICMS**, sendo certo, no entanto, que se mencionou no referido 'decisum' que esses outros documentos devem ter a mesma natureza da GIA:

“TRIBUTÁRIO. ISS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUIÇÃO. APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS. EQUIPARAÇÃO COM DECLARAÇÃO DE DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 436 DO STJ. INAPLICABILIDADE.

1.O Plenário do STJ decidiu que 'aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça' (Enunciado Administrativo n. 2, sessão de 09/03/2016).

2. O cumprimento da obrigação acessória relativa à emissão de nota fiscal, porquanto essencial à correta escrituração das operações realizadas pelo contribuinte e, conseqüentemente, ao exercício da fiscalização, tem por escopo o registro e a comprovação acerca da ocorrência ou não do fato gerador (obrigação tributária principal).

3. O referido dever instrumental (de emitir notas fiscais) não se confunde com o ato da constituição do crédito tributário, que

pressupõe a apuração dos valores devidos, pela Administração, por meio do lançamento, ou pelo próprio contribuinte, consolidada em declaração do débito, com força de confissão de dívida (Súmula 436 do STJ).

4. Hipótese em que o acórdão recorrido entendeu que as notas fiscais apresentadas à municipalidade, com o objetivo de receber o valor dos serviços por ela contratados, são equiparáveis à declaração do débito prestada pelo contribuinte e, portanto, aptas à constituição do crédito tributário, dispensando o lançamento, interpretação que não pode ser acolhida.

5. Recurso especial provido.” (Recurso Especial n. 1.490.108/MG – STJ – 1ª Turma – Rel. Min. Gurgel de Faria – j. em 23.10.2018).

6.1. Ocorre que tal julgado, pese remontar a outubro do ano de 2018, tratou de fatos ocorridos entre os anos de 2004 a 2006, período em que **não havia ainda sido criada** a Nota Fiscal Eletrônica – NFe –, o que veio a ocorrer apenas no ano de 2016, com a publicação do Ajuste SINIEF nº 19/16.

6.2. Certo, assim, que por ocasião do julgamento do REsp nº 1.490.108/MG, não se arrolou as notas fiscais como hábeis à constituição do crédito tributário uma vez que o modelo de notas fiscais referentes aos fatos impositivos tratados naquele caso não detinham informações suficientes que pudessem dar suporte à constituição do crédito tributário.

6.3. **Entretanto**, com o advento das Notas Fiscais Eletrônicas – NFe's o cenário mudou por completo, no instante em que esse novo modelo de documento fiscal contém todas as informações necessárias à constituição do crédito tributário, senão vejamos o teor da Cláusula 4ª do Ajuste SINIEF nº 19/16:

“Cláusula quarta

A NFC-e deverá ser emitida com base em leiaute estabelecido no MOC, por meio de software desenvolvido ou adquirido pelo contribuinte, observadas as seguintes formalidades:

(...)

VI - o preenchimento dos campos cEAN e cEANtrib da NFC-e, com as informações a seguir indicadas, quando o produto comercializado possuir código de barras com GTIN (Numeração Global de Item Comercial), observado o disposto nos §§ 3º e 4º da cláusula sétima:

b) cEANtrib: Código de barras GTIN do produto tributável, ou seja, a unidade de venda no varejo, devendo, quando aplicável, referenciar a menor unidade identificável por código GTIN,

(...)

f) qTrib: Conversão da quantidade comercial à unidade de medida da apresentação do item para comercialização no varejo, devendo, quando aplicável, referenciar a menor unidade identificável por código GTIN;

g) uTrib: Unidade de medida da apresentação do item para comercialização no varejo, devendo, quando aplicável, referenciar a menor unidade identificável por código GTIN;

h) vUnTrib: Conversão do valor unitário comercial à unidade de medida da apresentação do item para comercialização no varejo, devendo, quando aplicável, referenciar a menor unidade identificável por código GTIN;”

6.4. Logo, diante desse quadro, forçoso o reconhecimento de que as informações lançadas em Nota Fiscal Eletrônica ostentam o condão de constituir o crédito tributário, no caso crédito tributário relativo ao ICMS-DIFAL.

7. Ademais, insta asseverar que, em se tratando de ICMS-DIFAL, compete ao sujeito passivo da obrigação tributária antecipar o pagamento, sendo prescindível atuação do fisco. No Estado de São Paulo, consoante artigo 35, da Lei Estadual nº 6.374/89 e artigo 254-A, do RICMS/00, claramente determinado que o contribuinte de outra unidade da Federação que não possua Cadastro de Contribuintes no Estado de São Paulo, e que realize operações destinadas a não contribuintes localizados no Estado de São Paulo, terá débitos constituídos por meio da emissão dos documentos fiscais correspondentes. Assim o texto dos indigitados dispositivos:

"LEI ESTADUAL N. 6.374/89

Artigo 35 - O lançamento do imposto é feito nos documentos e nos livros fiscais com a descrição da operação ou prestação, na forma prevista em regulamento.

Parágrafo único - Essa atividade é de exclusiva responsabilidade do contribuinte, ficando sujeita a posterior homologação pela autoridade administrativa.

RICMS/2000

Artigo 254 - A - O contribuinte de outra unidade federada que não

estiver inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado e realizar operações ou prestações destinadas a não contribuinte do imposto localizado neste Estado terá os seus débitos fiscais constituídos por meio da emissão dos documentos fiscais correspondentes. (Artigo acrescentado pelo Decreto 61.744, de 23-12-2015, DOE 24-12-2015; produzindo efeitos a partir de 01-01-2016)''

7.1. **E considerando-se que, como supra anotado, as Notas Fiscais Eletrônicas – NFe's possuem todos os requisitos e informações necessárias à constituição do crédito tributário, deve ser aceita como meio a constituir o crédito tributário relativo ao ICMS-DIFAL.**

7.2. Trago à colação, nessa vereda, o teor da Cláusula 5ª do Ajuste SINIEF nº 19/16 (interpretado também a *contrario sensu*):

“Cláusula quinta

O arquivo digital da NFC-e só poderá ser utilizado como documento fiscal, após:

I - ser transmitido eletronicamente à administração tributária, nos termos da cláusula sexta;

II - ter seu uso autorizado por meio de concessão de Autorização de Uso da NFC-e, nos termos do inciso I da cláusula oitava.

§ 1º Ainda que formalmente regular, não será considerado documento fiscal idôneo a NFC-e que tiver sido emitida ou utilizada com dolo, fraude, simulação ou erro, que possibilite, mesmo que a terceiro, o não-pagamento do imposto ou qualquer outra vantagem indevida.

§ 2º Para os efeitos fiscais, os vícios de que trata o § 1º

atingem também o respectivo DANFE-NFC-e impresso nos termos das cláusulas décima ou décima primeira, que também não serão considerados documentos fiscais idôneos.

§ 3º A concessão da Autorização de Uso:

I - é resultado da aplicação de regras formais especificadas no MOC e não implica a convalidação das informações tributárias contidas na NFC-e;

II - identifica uma NFC-e de forma única, pelo prazo decadencial estabelecido pela legislação tributária, por meio do conjunto de informações formado por CNPJ do emitente, número, série e tipo de emissão."

8. Frente a esse quadro e sob tais fundamentos, portanto, revendo meu posicionamento inicial, entendo doravante ser plenamente admissível a constituição dos créditos tributários relativos ao **ICMS-DIFAL por meio das informações constantes de Notas Fiscais Eletrônicas – NFe's**.

9. **No mais**, cumpre fazer menção à **Escrituração Fiscal Digital EFD, realizada via Sistema Público de Escrituração Digital SPED**. A instalação dessa sistemática permitiu que os Estados recepcionem os registros das operações diretamente nas bases de dados, com imediata retransmissão ao ambiente nacional do SPED, após a emissão de arquivo assinado digitalmente pelo contribuinte.

9.1. Desse modo, certo que a EFD substituiu a escrituração de registros de entradas e saídas, de inventário, de apuração do IPI e de registro de apuração do ICMS, e, assim, inexorável o fato de que os documentos fiscais transmitidos via EFD, **o que inclui a**

Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), contêm as mesmas informações necessárias para a constituição do crédito tributário relativo ao ICMS-DIFAL, ou seja, sujeito passivo da obrigação tributária, fato imponible, base de cálculo, alíquota, local da operação e destinatário com a informação de que não é contribuinte do imposto.

10. A corroborar o entendimento doravante adotado, trago à colação precedentes das Colendas 2ª e 5ª Câmara de Direito Público deste Egrégio Tribunal de Justiça:

"ICMS - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - NOTAS FISCAIS - GIA - Debate sobre a validade de Certidões de Dívida Ativa - Matéria cognoscível de ofício - ICMS que é tributo sujeito a lançamento por homologação - Inteligência do art. 150 do CTN e do art. 35 da Lei Estadual nº 6.374/89 - Apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, que é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco - Súmula 436 do STJ - Preenchimento e entrega das GIAs pelo contribuinte que implicam lançamento tributário - **Evoluções tecnológicas em relação às notas fiscais eletrônicas** - Emissão de notas fiscais que pode ser utilizada para fins de lançamento Fisco que considerou notas fiscais como declaração para fins de lançamento por homologação - Possibilidade Notas fiscais eletrônicas que têm todos os elementos identificadores suficientes para a caracterização da obrigação tributária, estando em conformidade com o art. 142, do CTN - Indicação nas notas, emitidas para consumidor final no Estado de São Paulo, do IMPOSTO DESTACADO a ser recolhido ao estado - Impossibilidade de se permitir o enriquecimento ilícito do comerciante - CDAs lavradas com base em tributos com lançamento regular - CDAs válidas -

Sentença reformada. RECURSO PROVIDO” (Apelação Cível nº 1510010-21.2022.8.26.0014 – 2ª Câmara de Direito Público – TJ/SP – Rel. Des. Maria Fernanda de Toledo Rodovalho – j. em 30.04.2024).”

“APELAÇÃO CÍVEL – EXECUÇÃO FISCAL – Exceção de Pré-Executividade – Pretensão de anulação de Certidões de Dívida Ativa e a extinção da Execução Fiscal – Alegação de que a simples emissão de Notas Fiscais não se prestaria à constituição do crédito tributário – Descabimento – Inaplicabilidade do precedente do C. Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.490.108/MG – Distinguishing – Ao contrário das Notas Fiscais físicas (NF), a Nota Fiscal Eletrônica (NFe), instituída pelo Ajuste SINIEF 19/16, contém todos os requisitos para a constituição do crédito tributário, notadamente a apuração e quantificação dos valores devidos – Ajuste SINIEF 19/16 prevê expressamente que a NFe poderá ser utilizado como documento fiscal, o qual é suficiente para a constituição do crédito tributário – Ademais, as peculiaridades do Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL) permitem a conclusão de que se trata de lançamento por homologação – **Isso porque, quando o destinatário não é contribuinte do imposto, a apuração do montante e o respectivo pagamento é de responsabilidade do remetente, por meio das NFe, sem a necessidade do envio de qualquer outra declaração ou documento fiscal para tanto** – Hipótese de lançamento por homologação, nos termos do artigo 254-A do RICMS/SP e do artigo 150 do Código Tributário Nacional – Desnecessidade de prévio processo administrativo para a inscrição em dívida ativa – Sentença reformada Recurso provido. Apelação Cível 1503543-89.2023.8.26.0014 – 5ª Câmara de Direito Público – TJ/SP – Rel. Des. Maria Laura Tavares – j. em 03.03.2024.”

11. Vedar a cobrança de créditos tributários relativos ao ICMS-DIFAL com base nas completas e suficientes informações constantes das Notas Fiscais Eletrônicas implicaria em indevido enriquecimento ilícito do sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao ICMS, além de fomentar nefasta guerra fiscal, pois que o contribuinte pode se instalar em Estado que melhor lhe ofereça vantagens tributárias e realizar vendas a outro sem adimplir os pertinentes tributos. No caso, empresa localizada em Extrema-MG, praticamente elevada a exclave econômico deste Estado.

12. **Destarte**, na linha do entendimento acima delineado, fica reformada a r. sentença de primeiro grau e rejeitada a exceção de pré-executividade oposta por **MGMED PRODUTOS HOSPITALARES EIRELI**, ficando, assim, determinado o prosseguimento da ação de execução fiscal.

13. **Ante todo o exposto, pelo meu voto, dou provimento ao recurso de apelação interposto pelo ESTADO DE SÃO PAULO.**

OSWALDO LUIZ PALU

RELATOR