



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000358126

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1057973-73.2022.8.26.0114, da Comarca de Campinas, em que é apelante COMERCIAL AUTOMOTIVA S.A, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 8ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: **Deram provimento em parte ao recurso. V. U.**, de conformidade com o voto do relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores JOSÉ MARIA CÂMARA JUNIOR (Presidente sem voto), LEONEL COSTA E BANDEIRA LINS.

São Paulo, 10 de abril de 2025.

PERCIVAL NOGUEIRA

Relator

Assinatura Eletrônica

Voto nº 43.058

Apelação Cível nº 1057973-73.2022.8.26.0114

Comarca: São Paulo — Vara da Fazenda Pública / Acidentes de Trabalho

Apelante: ESTADO DE SÃO PAULO

Apelada: MADEIRAMADEIRA COMÉRCIO ELETRÔNICO S/A

JUÍZA: Ana Maria Brugin

TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS-DIFAL – Alegação da impetrante de que a cobrança de ICMS- DIFAL no exercício de 2022 contraria os princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal. Segurança concedida em primeiro grau. Decisão do Plenário do STF em 29/11/2023, nas ADIs 7.066, 7.070 e 7.078, por maioria, reconhecendo a constitucionalidade da cláusula de vigência prevista no art. 3º da Lei Complementar 190/2022, no que estabeleceu que a lei complementar passasse a produzir efeitos noventa dias da data de sua publicação. - Sentença que merece parcial reforma, tão somente para se considerar a aplicação da anterioridade nonagesimal, sendo reconhecida a possibilidade de cobrança do DIFAL a partir de 05/04/2022 - Segurança parcialmente concedida - Sentença reformada – Recurso parcialmente provido.

Trata-se de recurso de apelação interposto tempestivamente por Comercial Automotiva S/A, às fls. 3856/3879, em face da r. sentença de fls. 3836/3838 que denegou a segurança.

Irresignado o impetrante, ora apelante, requer a reforma da r. sentença, sob o fundamento de que *“na tentativa de minimizar a desigualdade na distribuição da arrecadação do ICMS, e objetivando sanar a inconstitucionalidade da exigência do ICMS-DIFAL nas operações envolvendo consumidores finais (contribuintes ou não do Imposto), foi promulgada a Emenda Constitucional n.º 87/2015, que*

alterou a redação do inciso VII, do § 2º do Artigo 155 da Constituição Federal. Sustenta que Referida Emenda Constitucional previu a possibilidade de cobrança do ICMS-DIFAL sobre as operações interestaduais com destino a consumidor final, contribuinte ou não do imposto”.

Defende que julgamento do tema nº 1093 teve seus efeitos modulados para que, especificamente nas operações analisadas (destinatários consumidores finais não contribuintes do ICMS) a decisão produza seus efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022).

Defende que como resposta ao referido julgamento, os Estados se articularam e, no âmbito do Congresso Nacional, foi editada a Lei Complementar 190, de 2022, para introduzir o § 2º ao Artigo 4º na Lei Complementar 87/96. Sustenta que a Lei Complementar 190 foi promulgada em 04 de janeiro de 2022, com a previsão no seu Artigo 3º de que a referida Lei Complementar deveria entrar 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.

Alega que o presente Mandado de Segurança objetivando discutir o afastamento da cobrança do ICMS-DIFAL no período que antecede a edição da LC 190/2022. Sustenta a ilegalidade na cobrança do ICMS DIFAL contribuintes (uso e consumo ativo imobilizado) em momento anterior à edição da Lei Complementar 190/2022.

Defende a necessidade de aplicação dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal em relação à cobrança do DIFAL-Contribuintes.

Contrarrazões ao recurso de apelação às fls. 3888/3925.

É o relatório.

De acordo com o art. 155, inciso VII da Constituição Federal: *“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”*.

Em 24/01/2021, o plenário do STF julgou inconstitucional a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (DIFAL/ICMS), introduzida pela Emenda Constitucional (EC) 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação, considerando inadequada a regulamentação da matéria por meio de convênio com o Confaz - Conselho Nacional de Política Fazendária.

A matéria foi discutida no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) 1287019, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5469. A tese fixada no julgamento foi a seguinte: *"A cobrança da diferença de alíquota alusiva*

ao ICMS, conforme introduzida pela EC 87/15, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais".

Os ministros aprovaram, também, a modulação dos efeitos, para que a decisão produzisse efeitos somente a partir de 2022, exercício financeiro seguinte à data do julgamento, ou seja, as cláusulas continuariam em vigência até dezembro de 2021, exceto em relação à cláusula 9ª (“Aplicam-se as disposições deste convênio aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao imposto devido à unidade federada de destino., a decisão passaria a valer desde a concessão da medida cautelar nos autos da ADIn 5.464, que ocorreu em 12 de fevereiro de 2016”), em que efeito retroage a 12 de fevereiro de 2016, quando foi deferida, em medida cautelar na ADI 5464, sua suspensão.

Dessa forma, considerando que a decisão do E. STF foi expedida e tornou-se pública em fevereiro de 2021, ou seja, antes da impetração do presente *mandamus* (em 16/12/2022), com relação a ela a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (Difal/ICMS), introduzida pela Emenda Constitucional (EC) 87/2015, sem a necessidade de edição de lei complementar, permaneceu até o final de 2021.

O Estado de São Paulo editou a Lei nº 17.470, de

13.12.2021, que dentre outras alterações na LE nº 6.374/89, instituiu a cobrança do ICMS/DIFAL em operação envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto. Ainda que o artigo 2º da Lei Estadual nº 17.470/2021 tenha alterado a Lei Estadual nº 6.374/1989 para regulamentar a incidência da Alíquota Diferencial do Imposto de Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação, era necessário existir Lei Complementar que estabelecesse as normas gerais para a tributação.

Neste contexto, foi editada e promulgada a Lei Complementar nº 190/2022, que alterou a Lei nº 87/1996 (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.

Com isso, o artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996 passou a ter o § 2º:

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as

*operações e as prestações se iniciem no exterior.
(...)*

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto; II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto. [grifo nosso]

Adiante, o artigo 11, inciso V, da Lei Kandir discorre sobre a forma como a alíquota deve ser calculada. Vejamos:

“V - Tratando-se de operações ou prestações interestaduais destinadas a consumidor final, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: a) o do estabelecimento do destinatário, quando o destinatário ou o tomador for contribuinte do imposto; b) o do estabelecimento do remetente ou onde tiver início a prestação, quando o destinatário ou tomador não for contribuinte do imposto”.

Como se vê, a Lei Complementar nº 190/2022, atendendo à competência constitucional que lhe foi concedida, estabeleceu normas gerais para a cobrança do ICMS-DIFAL. Porém, mais que isso, foi esta lei complementar que viabilizou a cobrança do tributo.

A conclusão é a de que, em decorrência do julgamento do RE nº 1.287.019/DF pelo Supremo Tribunal Federal, sob a sistemática da repercussão geral (Tema nº 1093), foi declarada a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL/ICMS sobre vendas interestaduais realizadas para não contribuintes sem a edição de lei complementar que regulamentasse mencionada cobrança.

Diante desse cenário, os Estados propuseram a Lei Complementar nº 190/2022, aprovada em 20/12/2021, com o objetivo de prever a cobrança de DIFAL/ICMS. Entretanto, apesar de aprovada pelo Congresso Nacional em 2021, a Lei Complementar apenas foi publicada em 05/01/2022, de modo que a cobrança só poderia ocorrer a partir de 2023, em razão do princípio da anterioridade. Posteriormente, em 03/05/2022, o Presidente do TJ/SP (fls. 1176/1186 - Suspensão de Segurança nº 2062922-77.2022.8.26.0000) decidiu no sentido de extensão dos efeitos de suspensão já deferida a outros casos semelhantes, em que as decisões determinaram, em síntese, a suspensão da exigibilidade do ICMS-DIFAL regulamentado pela LC 190/2022 antes de 1º de janeiro de 2023 (fls. 1176/1186 - Suspensão de Segurança nº 2062922-77.2022.8.26.0000):

“(...)No caso, existe identidade de objeto entre as

decisões indicadas pelo Estado de São Paulo e as que foram anteriormente suspensas. A identidade de causas e de efeitos das decisões objeto do pedido de fl. 712/718 autoriza a extensão almejada, com adoção dos fundamentos já expostos na decisão de fl. 601/606. É, com efeito, o caso de suspensão das decisões, porque, à luz das razões de ordem, economia e segurança públicas, ostentam periculum in mora inverso de densidade manifestamente superior àquele que, aparentemente, animou o deferimento das medidas liminares e sentenças. Está suficientemente configurado o risco de lesão à ordem pública na sua acepção jurídico administrativa, assim entendida como ordem administrativa geral, equivalente à normal execução dos serviços públicos, o regular andamento das obras públicas e o devido exercício das funções da Administração pelas autoridades constituídas (cf., STA-AgRg 112, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 27.02.08; Pet AgRg-AgRg 1.890, Rel. Min. Marco Aurélio, red. ac. Min. Carlos Velloso, j. 01.08.02; SS-AgRg 846, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 29.05.96; e SS-AgRg 284, Rel. Min. Néri da Silveira, j. 11.03.91). É também inquestionável a alta potencialidade lesiva à economia pública, decorrente da previsível proliferação de demandas idênticas por outros

contribuintes em situação análoga à dos impetrantes, típica do chamado "efeito multiplicador" das decisões, de grande impacto nas finanças públicas, por implicar supressão de receita. Com isso, estariam comprometidos equilíbrio fiscal e viabilidade do erário estadual, impossibilitando a continuidade dos serviços públicos, sem contar nos comerciantes locais que também seriam afetados com a suspensão da cobrança do imposto em discussão. Os elementos expostos fornecem substrato consistente para concluir que as decisões proferidas nos mandados de segurança especificados têm nítido potencial de risco à ordem e a segurança administrativas, na medida em que se revestem de irreversibilidade em tema de competência primordialmente atribuída ao Poder Executivo, além de criarem embaraços e dificuldades ao adequado exercício das funções típicas da Administração pelas autoridades legalmente constituídas. Ademais, as decisões questionadas, geradoras de drástica redução na arrecadação do Estado, comprometem a gestão dos recursos públicos e a condução segura da Administração estadual. Nesse sentido, segundo nota técnica elaborada pela Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo (fl. 533), considerada a média arrecadatória do último

triênio, estimativa conservadora indica que a arrecadação do DIFAL no período de abril a dezembro de 2022 alcançará em torno de R\$1,6367 bilhão (um bilhão, seiscentos e trinta e seis milhões e setecentos mil reais). Ante o exposto, defiro a extensão postulada e suspendo a eficácia das decisões questionadas, nos termos acima indicados. Dê-se ciência aos Juízos a quo. Intimem-se”.

O e. STF julgou em 29/11/2023, as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 7.066, 7.070 e 7.078 decidindo pela constitucionalidade do art. 3º da Lei Complementar nº 190/2022, na parte em que prevê a cobrança do IDFAL/ICMS pelos Estados apenas passado o prazo de noventa dias da data da sua publicação.

Na análise das ações, prevaleceu o voto do Ministro Alexandre de Moraes, sendo o entendimento da maioria dos ministros de que não se aplicam ao caso os prazos de anterioridade previstos na Constituição, na medida em que a referida lei complementar não criou ou aumentou tributo, mas apenas estabeleceu regra de repartição de arrecadação tributária.

No entanto, o prazo de 90 dias estabelecido na lei deve ser observado, visto que busca garantir maior previsibilidade ao contribuinte, prazo este que se findou em 04/04/2022:

“Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou

improcedente a ação direta, reconhecendo a constitucionalidade da cláusula de vigência prevista no art. 3º da Lei Complementar 190, no que estabeleceu que a lei complementar passasse a produzir efeitos noventa dias da data de sua publicação, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Edson Fachin, André Mendonça, Cármen Lúcia e os Ministros Ricardo Lewandowski e Rosa Weber, que votaram em assentada anterior ao pedido de destaque. Não votou o Ministro Cristiano Zanin, sucessor do Ministro Ricardo Lewandowski. Presidência do Ministro Luís Roberto Barroso. Plenário, 29.11.2023”.

Nesse passo, a r. sentença merece parcial reforma, tão somente para se considerar a aplicação da anterioridade nonagesimal, sendo reconhecida a possibilidade de cobrança do DIFAL a partir de 05/04/2022.

Nesse sentido, estão os precedentes desta **C. Oitava Câmara:**

*“APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO -
MANDADO DE SEGURANÇA - DIFAL-ICMS -
Pretensão de reconhecimento do direito de não
recolher ao Estado de São Paulo, no exercício*

financeiro de 2022, o Diferencial de Alíquota do ICMS - DIFAL, nas operações de saída interestadual de mercadorias destinadas a consumidores finais paulistas não contribuintes do imposto, sob a alegação de necessidade de observância do princípio da anterioridade anual a partir da edição da Lei Complementar Federal nº 190/22 - Admissibilidade parcial - Lei Estadual nº 17.470/21, editada em 14 de dezembro de 2021, que, apesar de cumprir os requisitos da anterioridade anual e nonagesimal em março de 2022, somente passou a produzir seus efeitos após a vigência da Lei Complementar Federal nº 190/22 - Entendimento do Supremo Tribunal Federal, manifestado no julgamento do Tema nº 1.094, no sentido de que a Lei local que disponha sobre aspectos atinentes à regra matriz de incidência tributária, embora editada antes da legislação complementar federal que trate dos aspectos gerais da norma, somente produz efeitos a partir da edição desta - Legislação complementar federal que, embora promulgada em 4 de janeiro de 2022, promoveu prorrogação de seus efeitos para noventa dias após a sua publicação - Termo inicial da cobrança do DIFAL-ICMS que se deu, apenas, em 5 de abril de 2022 Sentença mantida, que concedeu em parte a pretensão, reconhecendo o

direito da Impetrante de não ser compelida ao recolhimento do DIFAL-ICMS ao Fisco Paulista no período compreendido entre 1º de janeiro e 4 de abril de 2022 - Recursos não providos.”

(TJSP; Apelação / Remessa Necessária 1010399-43.2022.8.26.0053; Relator (a): Bandeira Lins; Órgão Julgador: 8ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 7ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 23/02/2024; Data de Registro: 23/02/2024).

“APELAÇÃO/ REMESSA NECESSÁRIA interposta. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-DIFAL. Ato tido como coator atribuído ao Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que determinou a aplicação imediata da Lei Complementar nº 190/2022, sancionada em 04/01/2022, que se refere à cobrança de ICMS - DIFAL. Alegação da impetrante de que a cobrança de ICMS- DIFAL no exercício de 2022 contraria os princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal. Segurança concedida em primeiro grau. Decisão do Plenário do STF em 29/11/2023, nas ADIs 7.066, 7.070 e 7.078, por maioria, reconhecendo a constitucionalidade da cláusula de

vigência prevista no art. 3º da Lei Complementar 190/2022, no que estabeleceu que a lei complementar passasse a produzir efeitos noventa dias da data de sua publicação. Sentença que merece parcial reforma, tão somente para se considerar a aplicação da anterioridade nonagesimal, sendo reconhecida a possibilidade de cobrança do DIFAL a partir de 05/04/2022. Segurança parcialmente concedida. Recurso parcialmente provido e Remessa Necessária parcialmente acolhida”. (TJSP; Apelação Cível 1013989-28.2022.8.26.0053; Relator (a): Antonio Celso Faria; Órgão Julgador: 8ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 4ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 04/09/2024; Data de Registro: 04/09/2024).

Por fim, ressalta-se que a via do mandado de segurança não pode ser utilizada como sucedâneo ou substitutivo de ação de cobrança competente, sendo referido entendimento assentado pelo C. Supremo Tribunal Federal, conforme disposição da Súmula nº 269: “O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança”.

Logo, de rigor se torna a parcial reforma da r. sentença.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Ante o exposto, *meu voto dá parcial provimento ao apelo, para, reformando a sentença, conceder em parte a segurança, possibilitando a cobrança do ICMS/DIFAL apenas a partir de 05/04/2022.*

JOSÉ PERCIVAL ALBANO NOGUEIRA JÚNIOR
Relator
(assinatura eletrônica)