



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000376269

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1055705-64.2024.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante EID & MARQUES LTDA, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 6ª 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 SILVIA MEIRELLES (Presidente sem voto), TANIA AHUALLI E SIDNEY ROMANO DOS REIS.

São Paulo, 16 de abril de 2025.

JOEL BIRELLO MANDELLI

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Apelação nº: 1055705-64.2024.8.26.0053

Apelante: Eid & Marques Ltda.

Apelados: Secretário da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo e Outro

Comarca: São Paulo

Juiz: Kenichi Koyama

Voto nº 3034

DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS/DIFAL. COBRANÇA ANTECIPADA. PROCEDÊNCIA PARCIAL.

I. Caso em Exame

Empresa optante pelo Simples Nacional, contesta a cobrança antecipada do ICMS/Difal na entrada de mercadorias adquiridas de outros estados para revenda, com base no RICMS/00 (Decreto Estadual 45.490/2000), alegando violação ao princípio da legalidade tributária.

II. Questão em Discussão 2. A questão em discussão consiste em determinar se a cobrança antecipada do ICMS/Difal, sem lei estadual em sentido estrito, é válida para empresas optantes pelo Simples Nacional.

III. Razões de Decidir 3. A cobrança do ICMS/Difal para empresas do Simples Nacional deve ter fundamento em lei estadual em sentido estrito, conforme decidido pelo STF no tema 1.284. **4.** A previsão no RICMS/00 é insuficiente para a cobrança, pois não estabelece os critérios mínimos necessários, violando o princípio da legalidade.

IV. Dispositivo e Tese 5. Recurso provido em parte para declarar inexigível a cobrança antecipada do ICMS/Difal até que haja lei estadual em sentido estrito.

Tese de julgamento: 1. A cobrança do ICMS/Difal de empresas optantes do Simples Nacional requer lei estadual em sentido estrito. **2.** A antecipação do ICMS sem substituição tributária necessita de previsão legal específica.

Legislação Citada:

CF/1988, art. 150, § 7º; art. 155, II, § 2º, VII.

LC 123/06, art. 13, § 1º, XIII, “g” e “h”.

Decreto Estadual 45.490/2000 (RICMS/00).

Jurisprudência Citada:

STF, ARE 1460254 RG, Rel. Min. Presidente, Tribunal Pleno, j. 20/11/2023.

STF, RE 598677, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 29/03/2021.

VISTOS.

Apelação interposta contra a r. sentença e declaração (fls. 279/286 e 323/329) que julgaram improcedentes os pedidos formulados em mandado de segurança, em que se objetiva (i) o afastamento definitivo da cobrança pretendida (antecipação do recolhimento do ICMS, na proporção da diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, na entrada de mercadoria em empresa optante pelo Simples Nacional para futura comercialização) pelas autoridades coatoras com base no artigo 2º, do inciso XVI e § 6º, e no artigo 115, inciso XV-A, alínea “a” e § 8º, todos do RICMS/00 (Decreto Estadual 45.490/2000); (ii) seja impedida a constituição de novos créditos tributários com base nestes dispositivos do RICMS/00 (enquanto lei estadual não venha a ser editada instituindo a cobrança, respeitando-se a anterioridade nonagesimal e anual), consoante §7º e inciso I, do caput, ambos do art. 150 da Constituição Federal, e Tema nº 1.284 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal; (iii) o reconhecimento da interrupção do prazo prescricional, para que, após o trânsito em julgado deste remédio constitucional, possa ser pleiteada a repetição do indébito relativo ao período de julho de 2019 a julho de 2024, na forma do artigo 165, e do inciso II, do artigo 168, do Código Tributário Nacional.

Na origem, trata-se de demanda promovida por **Eid & Marques Ltda** a qual relata, em resumo, ser sociedade empresária de pequeno porte que optou por apurar seus tributos pelo regime de tributação do Simples Nacional. Não obstante a regularidade de suas atividades empresariais, a constatou que, quando adquire produtos de outros Estados para posterior revenda, as impetradas, com fundamento no artigo 2º, inciso XVI e § 6º, e no artigo 115, inciso XV-A, alínea “a” e § 8º, ambos do Regulamento do RICMS/00 (Decreto Estadual 45.490/2000), vêm lhe exigindo, indevidamente, no momento da entrada da mercadoria na capital, o pagamento do diferencial de alíquotas a título de antecipação parcial do recolhimento do ICMS. Por meio de Decreto Estadual, o Estado de São Paulo alterou o critério temporal da hipótese de incidência tributária, antecipando o recolhimento do

imposto, de modo que instituiu cobrança aos optantes pelo Simples Nacional em descompasso com o princípio da legalidade tributária. A cobrança é ilegalmente formal, pois deve se pautar em lei estadual em sentido estrito.

A r. sentença desacolheu os pedidos, ponderando ser legítima a exigência do imposto, certo que os fundamentos apontados, desde Lei Complementar nº 123/06 que destacam o DIFAL do recolhimento unificado à luz dos temas 517 e 1284 junto à dinâmica da LC 87/96 e 190/22, Lei Estadual nº 6.374/89 e Lei Estadual nº 17.470/21, ao dispor de ICMS e do diferencial nas operações interestaduais justificam o recolhimento do tributo.

Inconformada, apela a impetrante, alegando, em síntese, que a cobrança de ICMS (antecipação do recolhimento – DIFAL) com base no artigo 2º, inc. XVI, e § 6º, e no artigo 115, inciso XV-A, alínea “a” e § 8º, ambos do Regulamento do RICMS/00 (Decreto Estadual 45.490/2000) seria inconstitucional, resultando na negativa de vigência ao § 7º e ao inciso I, do *caput*, ambos do artigo 150, da Constituição Federal.

A Lei nº 17.470/2021 não seria o diploma legal exigido no Tema 1.284 do STF, porquanto não teria instituído o DIFAL nas aquisições em outros estados da federação para posterior revenda/comercialização.

Com a entrada em vigor da Emenda Constitucional nº 87/151, o constituinte teria regulamentado a repartição de receitas do ICMS entre estados de origem e destino, apenas e tão somente, quando das operações destinadas a consumidor final. Porém, no caso concreto, a cobrança surgiria muitos anos antes da própria EC 87/2015, quando o Governador do Estado de São Paulo teria entendido que poderia editar o Decreto Estadual nº 52.104, de 29 de agosto de 2007, para exigir uma antecipação parcial do recolhimento do imposto que recai sobre as operações subsequentes, praticadas pela empresa optante pelo Simples Nacional, quando esta adquire mercadorias em outros Estados, com base na alínea “g” do inciso XIII do § 1º do artigo 13 da LC 123/06.

Uma vez que a Lei Estadual nº 17.470/21 apenas teria instituído a cobrança nas operações destinadas a consumidor final (o que incluiria a aquisição por contribuinte do imposto, e destinados ao seu uso, consumo ou à integração ao seu

ativo imobilizado – conceito de consumidor final) e não teria instituído a cobrança ora contestada, não pode ser estendido seu espectro para alcançar situação fática não prevista nela.

As aquisições realizadas em outros estados teriam ocorrido para a formação de estoque e futura revenda das mercadorias, e não na qualidade de consumidora final ou para uso, consumo ou à integração do seu ativo imobilizado.

Busca, assim, o provimento do recurso, reconhecendo-se o seu direito líquido e certo de ver afastada, definitivamente, a cobrança pretendida, com o impedimento de que novos créditos tributários sejam constituídos com base nestes dispositivos do RICMS/00 (enquanto lei estadual não venha a ser editada instituindo a cobrança, observada a anterioridade nonagesimal e anual (fls. 360/384).

Recurso tempestivo, preparado e respondido às fls. 400/407.

Intimada, a Procuradoria de Justiça deixou de emitir parecer sobre o caso (fls. 524/526).

Em atendimento às decisões de fls. 121/125 e 154, a apelante apresentou comprovante de depósito para a suspensão da exigibilidade do imposto (fls. 529/533).

Não houve oposição ao julgamento virtual (fls. 495).

É o relatório.

Cinge-se a controvérsia a respeito da apelante ter o direito líquido e certo de não ser compelida ao pagamento antecipado do ICMS/Difal em qualquer aquisição de produtos de outros Estados da federação para posterior revenda/comercialização, no momento em que o contribuinte lança a Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquota e Antecipação (ICMS-antecipação-DeSTDA).

Em primeiro grau, o magistrado indeferiu o pedido. Para tanto, consignou que há previsão expressa na LC 123/2006 da cobrança do diferencial de alíquota de ICMS de empresa aderente ao Simples Nacional.

Entretanto, o diferencial de alíquotas do ICMS (ICMS/Difal) é

instrumento jurídico que tem como escopo distribuir a tributação entre o Estado produtor e o Estado destinatário de determinados produtos ou serviços. Dessa maneira, cada ente federativo acaba por equilibrar a arrecadação do ICMS entre os vários Estados envolvidos nas operações mercantis, circunstância que passou a ter especial atenção com a recente inserção em massa do comércio eletrônico.

Atualmente, há amparo na cobrança do ICMS/Difal para as pessoas jurídicas optantes do Simples Nacional, consumidor final, no artigo 155, inciso II e § 2º, inciso VII da Constituição Federal¹ e, respectivamente, a legislação que disciplina o regime especial das micro e pequenas empresas - Lei Complementar nº 123/06, artigo 13, § 1º, inciso XIII, alíneas “g” e “h”² que estabelecem a cobrança para as operações destinadas a consumidor final.

No Estado de São Paulo, o sustentáculo da cobrança vem apresentado no artigo 2º, inciso XIV do Regulamento do ICMS (Decreto nº 45.490/00)³ e, principalmente, na Lei Estadual nº 17.470/21, lei em sentido estrito que alterou as bases da Lei nº 6.374/89.

A despeito das controvérsias em âmbito nacional a respeito do tema, o amparo legal foi cristalizado no julgamento do RE 970.821/RS (tema 517⁴) pelo Supremo Tribunal Federal.

¹

² LC 123/06. Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: (...) VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; (...) § 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas: (...)

XIII - ICMS devido: (...) g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal: 2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor; h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

³ RICMS - Decreto nº 45.490/00. Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto: (...) XVI - na entrada em estabelecimento de contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - “Simples Nacional”, de mercadorias, oriundas de outro Estado ou do Distrito Federal.

⁴ Tema 517 do STF: “*É constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos*”

Na ocasião, venceu o entendimento de que a cobrança do ICMS/Difal para as empresas optantes do Simples Nacional é constitucional, independentemente da posição que a empresa se encontra na cadeia produtiva.

A Lei Complementar pode, como efetivamente o fez a LC 123/06 (Lei do Regime do Simples Nacional), prever a cobrança do diferencial de alíquota em qualquer operação interestadual, sem violar a sistemática de proteção das micro e pequenas empresas.

Evidenciou-se ainda, que a despeito de haver previsão constitucional do ICMS/Difal e na LC nº 123/06 Lei do Simples Nacional, a norma complementar possui caráter geral e não dispensa a edição de lei em sentido estrito pelos estados competentes.

No caso concreto, o fisco bandeirante passou a cobrar antecipadamente o ICMS/Difal da apelante, em suas operações que envolvem a aquisição de produtos de outros Estados da federação para revenda futura sem editar lei em sentido estrito para tanto.

A delegação genérica concedida pela Lei Estadual nº 6.374/1989 não tem validade jurídico-tributária para fins de cobrança antecipada do ICMS na hipótese suscitada.

Mesmo sabendo que a operação não gerava obrigação tributária por completa ausência de fato gerador para a tributação, a autoridade fiscal procedia à exação quando a apelante, ou qualquer

Microempresas ou Empresas de Pequeno Porte optante pelo Simples Nacional, preenchia a DeSTDA - declaração que deve ser apresentada pelos optantes do simples nacional quando eles forem responsáveis pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, antecipação ou diferencial de alíquotas.

Incorre, assim, em patente desrespeito ao princípio da legalidade, diretriz constitucional-tributária disposta no artigo 150, inciso I⁵, da Constituição

⁵ CF/88. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)

Federal e o artigo 97 do Código Tributário Nacional⁶.

E não somente.

O fisco paulista confrontou ainda o entendimento consolidado no tema 1.284 do STF:

Tema 1284 do STF: *“A cobrança do ICMS-Difal de empresas optantes do Simples Nacional deve ter fundamento em lei estadual em sentido estrito”*.

No julgamento do ARE 1460254/GO, por unanimidade, a Corte reafirmou sua jurisprudência tomada no tema 456 de que a cobrança de diferença entre as alíquotas interna e a interestadual de ICMS/Difal para as empresas optantes do Simples Nacional depende de lei estadual em sentido estrito.

Veja-se:

Tema 456: *“A antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito. A substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal”*.

Em resumo, o entendimento firmado foi no sentido de que, para a cobrança do tributo, não basta a existência previsão em lei complementar federal (LC 123/06) que autorizasse a cobrança do ICMS/Difal, nem previsões gerais da legislação local - como RICMS/SP (Decreto nº 45.490/00) que não estabeleçam todos os critérios capazes de instituir a obrigação tributária.

É necessária a edição de lei em sentido estrito.

O pedido formulado nos autos não é idêntico ao *leading case* julgado nos acórdãos paradigmáticos adotados pelo Supremo Tribunal Federal.

⁶ CTN. Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65

Isso porque a cobrança analisada naqueles autos envolvia a cobrança do ICMS/Difal, aos optantes do Simples Nacional, que adquirem produtos oriundos de outro Estado da federação para o consumidor final.

Não obstante, a controvérsia ora suscitada nos presentes autos merece que se adote o mesmo raciocínio lógico jurídico adotado no julgamento do tema 1284 do STF (ARE nº 1.460.254/GO) e do tema 456 do STF (RE 598.677/RS).

Pela importância, a seguir a ementa de cada qual, respectivamente:

“Direito Tributário. Recurso extraordinário com agravo. Icms-Difal. Simples Nacional. Exigência de lei em sentido estrito. 1. Recurso extraordinário com agravo contra acórdão que afastou a exigibilidade de diferencial de alíquota de ICMS (ICMS-DIFAL) de empresa optante pelo Simples Nacional, em razão da ausência de lei estadual em sentido estrito, que autorizasse a cobrança. 2. É certo que o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 970.821, fixou tese no regime da repercussão geral, afirmando ser 'constitucional a imposição tributária de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino na entrada de mercadoria em seu território devido por sociedade empresária aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos' (Tema 517/RG). 3. No caso, no entanto, discute-se a possibilidade de se exigir o ICMS-DIFAL de empresa optante pelo Simples Nacional, nas hipóteses em que o Estado-membro não editou lei em sentido estrito para a cobrança do tributo. 4. A jurisprudência do STF afirma que a cobrança do ICMS-DIFAL de empresas optantes pelo Simples Nacional deve ter fundamento em lei estadual em sentido estrito. 5. Afirmação da seguinte tese: 'A cobrança do ICMS-DIFAL de empresas optantes do Simples Nacional deve ter fundamento em lei estadual em sentido estrito'. 6. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso extraordinário” (STF: ARE 1460254 RG, Rel. Ministro Presidente, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, j. 20/11/2023).

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. ICMS. Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Alcance. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder

Executivo. Impossibilidade. Princípio da legalidade. Reserva de lei complementar. Não sujeição. Hígidez da disciplina por lei ordinária. 1. A exigência da reserva legal não se aplica à fixação, pela legislação tributária, de prazo para o recolhimento de tributo após a verificação da ocorrência de fato gerador, caminho tradicional para o adimplemento da obrigação surgida. Isso porque o tempo para o pagamento da exação não integra a regra matriz de incidência tributária. 2. Antes da ocorrência de fato gerador, não há que se falar em regulamentação de prazo de pagamento, uma vez que inexiste dever de pagar. 3. No regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o critério temporal da hipótese de incidência, sendo inconstitucionais a regulação da matéria por decreto do Poder Executivo e a delegação genérica contida em lei, já que o momento da ocorrência de fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência submetido a reserva legal. 4. Com a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, a possibilidade de antecipação tributária, com ou sem substituição, de imposto ou contribuição com base em fato gerador presumido deixa de ter caráter legal e é incorporada ao texto constitucional no art. 150, § 7º. 5. Relativamente à antecipação sem substituição, o texto constitucional exige somente que a antecipação do aspecto temporal se faça ex lege e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária. 6. Somente nas hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição, previsão em lei complementar. 7. Recurso extraordinário a que se nega provimento”. (STF: RE 598677, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, j. 29/03/2021).

A previsão amparada no RICMS invocada pela apelada é insuficiente à cobrança.

Isso porque institui antecipação tributária sem fundamento em lei que estabeleça os contornos mínimos da alteração do aspecto temporal da hipótese de incidência, o que não condiz com a sua natureza meramente regulamentar.

E a previsão legal contida no art. 2º, § 3ºA, da Lei Estadual nº 6.374/1989, que delega ao Poder Executivo a criação de fatos geradores presumidos

sem qualquer parâmetro específico, incorre no mesmo vício.

Mostra-se genérica e abstrata, não atendendo ao que fora decidido pelo Supremo Tribunal Federal.

A respeito:

"Agravo de instrumento. Mandado de segurança. Liminar. Pretensão de afastamento da exigência do recolhimento do ICMS antecipado nas aquisições interestaduais de mercadorias, no momento da entrada em território paulista. Inconstitucionalidade do art. 426-A do RICMS que restou demonstrada. Semelhança entre o presente caso e o julgado pelo STF, no RE 598.677 (Tema 456). Necessidade de lei ordinária para prever hipótese de antecipação do fato gerador do ICMS. Obrigatoriedade do recolhimento do tributo que se deu por decreto. Precedentes desta Corte de Justiça. Fumus boni iuris e periculum in mora demonstrados. Decisão reformada. Recurso provido" (TJSP: AI nº 2072461-33.2023.8.26.0000, Rel.^a Des.^a Paola Lorena, 3ª Câmara de Direito Público, j. em 9.5.2023).

"APELAÇÕES. PROCEDIMENTO COMUM. ICMS-ST. Pleito de anulação de auto de infração e imposição de multa lavrado com fundamento no art. 426-A do RICMS. Parcial procedência na origem para a convergência o do regime de juros e correção monetária à Taxa SELIC. Apelação da autora e do Estado. O regime de arrecadação antecipada do pagamento de ICMS, enquanto fato impositivo presumido, interfere no aspecto temporal da regra-matriz. O contido no art. 2º, §3º-A e no art. 60 e seguintes da Lei Estadual nº 6.374/1989 possui caráter demasiadamente genérico, sem densidade suficiente ao regime diferencial de arrecadação. Delegação geral e igualmente genérica ao Poder Executivo para a criação de fatos impositivos presumidos sem parametrização específica. Caracterizada violação ao princípio da reserva legal. Reconhecida a inconstitucionalidade da exigência de tributo de modo antecipado por meio de decreto pelo Pretório Excelso ao tempo julgamento do recurso excepcional correspondente ao Tema nº 456, sob a técnica dos casos seriais. Necessidade de lei em *stricto sensu* a estabelecer antecipação do pagamento do ICMS para o momento anterior à ocorrência do

fato gerador. Inexistência in casu. Anulação do AIIM que se impõe. Desfecho de origem reformado. RECURSO DA AUTORA PROVIDO. RECURSO DO ENTE PÚBLICO PREJUDICADO" (TJSP: Ap nº 1008530-90.2021.8.26.0405, Rel. Des. Márcio Kammer de Lima, 11ª Câmara de Direito Público, j. em 9.5.2023).

"MANDADO DE SEGURANÇA. Impetração para o fim de afastar os efeitos concretos do artigo 426- A do RICMS/SP, atinente ao recolhimento antecipado de ICMS em operações interestaduais. Aplicação do Tema nº 456 do Supremo Tribunal Federal: 'No regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o critério temporal da hipótese de incidência, sendo inconstitucionais a regulação da matéria por decreto do Poder Executivo e a delegação genérica contida em lei, já que o momento da ocorrência de fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência submetido a reserva legal' Inconstitucionalidade reconhecida pela existência de lei genérica como observado no artigo 2º, § 3º-A, da Lei Estadual nº 6.374/1989, que embasa o artigo 426-A do RICMS (Decreto nº 45.490/2000). Impossibilidade de compensação por ausência de lei regulamentadora da matéria nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional. Denegação da ordem mantida por outro fundamento Apelação não provida" (TJSP: Ap nº 1021765-85.2021.8.26.0224, Rel. Des. Fermino Magnani Filho, 5ª Câmara de Direito Público, j. em 24.11.2021).

A exação da apelada gerou semelhante lesão ao princípio da legalidade tributária, demonstrando evidente tentativa de o fisco estadual angariar mais recursos no arrepio da edição da lei em sentido estrito.

Em juízo de retratação de caso semelhante ao verificado, este Tribunal, em aplicação ao tema 426 e 1.284 do STF, deu razão ao contribuinte:

“RETRATAÇÃO APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. Empresa optante do Simples Nacional. Pretensa concessão de ordem que imponha ao Estado de São Paulo se abster de exigir o Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL) nas operações de aquisição de mercadorias oriundas de outros estados da Federação. Sentença de primeiro grau que denegou a segurança. Acórdão que manteve tal como lançada a

r.sentença 1. Retorno dos autos para readequação em virtude do recente julgamento do ARE nº 1.460.254 (Tema 1.284 do STF), por meio do qual firmada a seguinte tese: 'A cobrança do ICMS-DIFAL de empresas optantes do Simples Nacional deve ter fundamento em lei estadual em sentido estrito'. 2. Diante do julgamento do tema de repercussão geral nº 1.284/STF, específico e que perfeitamente se amolda à hipótese, e, em se levando em conta que o Estado de São Paulo não possui lei em sentido estrito prevendo a cobrança do ICMS-DIFAL em face de empresas optantes do SIMPLES Nacional, de rigor a adequação do julgado. 3. Segurança concedida. Sentença reformada. Recurso de apelação provido. 4. Acórdão que, em juízo de retratação, altera o entendimento inicialmente firmado, dada a posição superveniente do STF, que parece poder retroagir, para conceder a segurança". (TJSP: Ap 1002638-91.2021.8.26.0506; Rel. Oswaldo Luiz Palu; 9ª Câmara de Direito Público; Foro de Ribeirão Preto; j. 20/03/2024).

"REPERCUSSÃO GERAL – Julgamento do RE nº 598.677/RS, pelo STF – Devolução dos autos para aplicação do Tema nº 456, na forma do art. 1.040, II do novo CPC – Tese firmada no sentido de que 'A antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito. A substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal' – Adoção do entendimento firmado pela Suprema Corte no referido julgamento – Adequação do julgamento anterior". (TJSP: Ap 0315371-19.2009.8.26.0000; Rel. Luís Francisco Aguilar Cortez; 1ª Câmara de Direito Público; Foro Central de São Paulo; j. 17/12/2021).

Nesses termos, considerando que, em regra, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador (artigo 113, §1º do CTN), previamente à ocorrência, não há obrigação tributária nem crédito constituído.

Portanto, como não se pode falar em regulamentação de obrigação tributária por decreto, inexistente o dever de o contribuinte pagar até que o Poder Legislativo do Estado de São Paulo sobrevenha com a criação de lei em sentido estrito.

É de se concluir, procede à alegação do contribuinte, em razão da patente ilegalidade na cobrança antecipada do diferencial de alíquotas na aquisição de produtos de outros Estados da federação para posterior revenda para optantes do Simples Nacional, com base exclusiva no artigo 2º, inciso XVI e § 6º e no artigo 115, inciso XV-A, alínea “a” e § 8º, ambos, do Regulamento do ICMS -RICMS/00 (Decreto Estadual 45.490/2000).

Subsidiariamente, em seus pedidos, sucedeu a apelante quanto ao questionamento do termo inicial da cobrança, formulando pedido para que fosse reconhecida a interrupção do prazo prescricional que possibilitasse à moção de ação de repetição do indébito relativo ao período de julho de 2019 a julho de 2024.

Sem razão.

Acolhido o pedido principal, não há o que se falar acerca do termo inicial da cobrança, tendo em vista que não há tributo sem o respectivo fato gerador.

A respeito da repetição do indébito das parcelas pretéritas recolhidas, entende-se que a matéria deve ser discutida em ação própria.

A súmula 269 do STF direciona:

Sumula 269 STF: *"O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança".*

Outrossim, por se tratar de mandado de segurança, os efeitos patrimoniais a serem adotados na repetição do indébito somente podem ser considerados a partir da impetração.

Sendo certo ainda que o prazo quinquenal retroage a partir de então, observadas as disposições do Decreto nº 20.910/32:

"Prescrição - Inocorrência - Com efeito, o mandado de segurança impetrado perante a 3ª Vara da Fazenda Pública interrompeu a contagem da prescrição na data de seu ajuizamento, que se deu em 12.12.2005 - Contagem do lapso prescricional que voltou a percorrer pela metade do tempo, a partir da data do último ato praticado naquela ação, em 05.11.2009 - Ajuizamento desta ação em 23.09.2010, não se configurando a prescrição

Inteligência dos arts. 1º e 9º, do Decreto n. 20.910/32 Coisa julgada formal na ação mandamental - Situação que não torna inválida a notificação realizada naquela ação (que equivale à citação) Sendo aquela válida, era apta a interromper a contagem do lapso prescricional - Inteligência do art. 219, do CPC - Prescrição afastada" (TJSP: Ap nº 0035056-86.2010.8.26.0053, 6ª Câmara de Direito Público, Relatora Des. Silvia Meirelles, j. 02/06/2014).

"PENSIONISTA DE SERVIDOR PÚBLICO – Pedido de restituição de imposto de renda descontado na fonte de seus proventos - Isenção em razão de ser portadora de doença grave nos termos do art. 6º, XXI, da Lei 7.713/88 - Isenção obtida em liminar de mandado de segurança e posteriormente na via administrativa - Restituição do período anterior ao ajuizamento do mandado de segurança - Possibilidade Interrupção do prazo prescricional pela impetração do 'mandamus' Legitimidade passiva 'ad causam' reconhecida - Sentença de improcedência Preliminar rejeitada e recurso provido" (TJSP: Ap nº0006880-74.2011.8.26.011; 6ª Câmara Direito Público, Rel. Des. Reinaldo Miluzzi, j. em 25/11/2013).

Logo, verificado o direito líquido e certo a ser amparado por esta via, impõe-se a concessão da segurança apenas para declarar inexigível a cobrança da antecipação do diferencial de alíquota do ICMS para as empresas optantes do simples nacional que adquirem os produtos de outros Estados da federação para revenda futura, até que sobrevenha lei em sentido estrito tratando sobre o tema.

Sem honorários advocatícios, a teor da súmula nº 105 do STJ, da súmula 512 do STF e do art. 25 da lei nº 12.016/09.

O presente acórdão enfocou as matérias necessárias à motivação do julgamento, tornando clara as razões do *decisum*, e rebatendo todas as teses levantadas pelas partes capazes de infirmar a conclusão adotada pelo julgado, em observação ao que dispõe o artigo 489, § 1º, do Código de Processo Civil (STJ. Embargos de Declaração no MS 21.315-DF, julgado em 8/6/2016 – Info 585).

Todavia, para viabilizar eventual acesso às vias extraordinária e especial, considero prequestionada toda matéria suscitada, observando-se que não



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

houve afronta a nenhum dispositivo infraconstitucional e constitucional.

Ante o exposto, pelo meu voto, **DOU PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso para conceder a segurança, com a declaração de inexigibilidade da cobrança da antecipação do diferencial de alíquota do ICMS para as empresas optantes do simples nacional que adquirem os produtos de outros Estados da federação para revenda futura, até que sobrevenha lei em sentido estrito tratando sobre o tema.

JOEL BIRELLO MANDELLI

Relator