



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000383630

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1050655-96.2020.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que são apelantes RIQUENA NETO AR CONDICIONADO LTDA, RIQUENA NETO AR CONDICIONADO LTDA e RIQUENA NETO AR CONDICIONADO LTDA, 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: **"Adequaram o acórdão de fls. 456/464, para o fim de julgar parcialmente provida a apelação das autoras, para o fim de dar parcial procedência à ação. 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) E PERCIVAL NOGUEIRA.

São Paulo, 22 de abril de 2025.

ANTONIO CELSO FARIA

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

ACF nº 19.948/2025

Apelação nº 1050655-96.2020.8.26.0053

Apelante: Riquena Neto Ar Condicionado Ltda.

Apelada: Fazenda do Estado de São Paulo.

JUÍZO DE CONFORMIDADE. APELAÇÃO. Ação de Repetição de Indébito. DIFAL - Sentença que julgou improcedente a ação. Acórdão que a manteve. Autoras que buscam a declaração do direito de reaver os valores indevidamente recolhidos ao réu a título de DIFAL, nos períodos mencionados na inicial, uma vez inexistente, à época da cobrança, lei complementar nacional regulamentando a cobrança do DIFAL e, lei estadual que institua esse imposto em conformidade com essa lei complementar, respeitados os princípios da irretroatividade e da anterioridade de exercício nonagésima. Aplicação do Tema 1.093 do STF - Recurso extraordinário provido, assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, de modo 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 deverá produzir 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 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso. Ação ajuizada antes da decisão do E. STF ter sido expedida e tornada pública em fevereiro de 2021. Impossibilidade de cobrança - Necessidade de edição de lei complementar. ACÓRDÃO ADEQUADO AO TEMA 1.093. RECURSO

PARCIALMENTE PROVIDO. AÇÃO PARCIALMENTE
PROCEDENTE.

Trata-se de Recurso de Apelação (fls. 410/417) interposto contra a **r. sentença que julgou improcedente o pedido de repetição de indébito dos valores pagos a título de DIFAL**, nas vendas interestaduais para consumidor final não contribuinte do imposto (ou, ainda, o direito à compensação, inclusive por escrituração contábil).

Na inicial, a autora, **Riquena Neto Ar Condicionado Ltda.**, alegou que está sujeita ao recolhimento em razão de lei estadual editada com fundamento na EC nº 87/2015 e no Convênio ICMS nº 93/2015, mas que não houve a edição de uma lei complementar sobre o assunto, de modo que não caberia à legislação acima citada, alterar o regime do Simples Nacional.

Repisa, em suas razões recursais, os argumentos já explicitados na inicial, de que não se sujeita ao recolhimento do DIFAL do ICMS, **nas operações firmadas com consumidores finais não contribuintes** do imposto, uma vez que, a despeito da previsão na EC nº 87/2015, **a lei complementar autorizadora para disciplinar a cobrança do respectivo diferencial foi publicada somente em janeiro/2022**, sendo certo que a cobrança do DIFAL somente poderá ser efetuada no exercício financeiro seguinte, não podendo, inclusive, lei estadual exacerbar suas funções e prever a cobrança imediata do respectivo imposto, nos exatos termos do art. 5º, inciso II; 150, inciso I, alínea “b”; 146, incisos I e III, alínea “a” e 155, § 2º, incisos VII, VIII e

XII, alíneas “a”, “d” e “i”, da Constituição Federal.

Diz que, com vistas a evitar prejuízos financeiros aos cofres públicos, o **STF modulou os efeitos da decisão proferida no julgado referente ao Tema 1093**, e decidiu que somente estaria autorizada a exigência do DIFAL, caso editada a publicada Lei Complementar de Normas Gerais, bem como norma estadual, ainda no ano-calendário de 2021, isto é, até 31/12/2021. Ademais disso, o STF modulou os efeitos da decisão, de modo que ela passe a produzir a partir de 01/01/2022, ressaltando-se os processos em curso na data do julgamento do mérito (ou seja, em curso em 24/02/2021). Por fim, salienta ser incontroverso o enquadramento do caso concreto na modulação dos efeitos no Julgamento do Tema nº 1.093, **pois esta ação foi ajuizada em 14/10/2020**.

Argumenta que, em 05/01/2022 foi publicada a LC nº 190/2022, que regulamentou o DIFAL e estabeleceu critérios gerais para sua instituição. E, que, o âmbito do Estado de São Paulo, foi editada a Lei nº 17.410/2021, que alterou a Lei 6.374/89, para instituir a cobrança do DIFAL com alterações.

Assim, considerando a data da publicação da LC nº 190/2022, **ainda no ano de 2022, o DIFAL somente poderá ser exigido, pelos, Estados, a partir de 2023, e desde que editada lei própria ainda nos primeiros meses de 2022**. E, dessa forma, a Lei Estadual nº 17.470/2021 nasceu inconstitucional, tendo em vista a inexistência do seu fundamento de validade (lei complementar), quando da sua publicação.

O v. acórdão de fls. 456/464, declarado às fls.

486/494, negou provimento ao recurso de apelação de Riquena Neto – Ar Condicionado Ltda., mantendo a r. sentença de fls. 396/398 e condenou a Fazenda do Estado aos honorários recursais (art. 85, § 11, do CPC), de 2% em acréscimo ao fixado na sentença.

Houve **interposição de recurso especial** (fls. 501/512) e de **recurso extraordinário** (fls. 526), alegando que o Estado somente estará autorizado a cobrar o DIFAL (principal), após a edição de uma lei complementar regulamentadora da EC nº 87/2015, e de igual modo, o FECP, enquanto acessório, deve seguir o curso da cobrança principal, sendo indevida a sua exigência antes da referida lei complementar nacional sobre o DIFAL.

Às fls. 583/586, o Presidente da Seção de Direito Público, **Desembargador Torres de Carvalho**, determinou o retorno dos autos a esta Turma Julgadora, para reanálise do acórdão, considerando o voto condutor do Ministro Dias Toffoli, no julgamento do **RE nº 1.287.019/DF** (julgado em 24/02/2021), que resultou no **Tema nº 1.093**: *“A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”*.

Em seguida, o colendo STF, 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. Ficaram ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.

Cabe salientar que o julgamento do RE nº 1.287.019, que deu origem ao tema mencionado, ocorreu em 24/02/2021, com ata publicada em 03/03/2021 (Ata nº 4, de 24/02/2021, DJe nº 39, divulgado em 02/03/2021, tendo o colendo STF adotado a data do julgamento como marco temporal da modulação dos efeitos do paradigma (24/02/2021). E, que, para as ações já em andamento até o dia 24 de fevereiro de 2021, inclusive, a modulação dos efeitos do paradigma estaria afastada.

É o relatório.

A presente ação busca que seja reconhecido a inexistência de relação jurídico entre as autoras e o réu, que as obrigue a recolher débitos relativos ao DIFAL, incidente sobre as operações de venda interestadual de mercadorias efetuadas pelas autoras a consumidores finais não contribuintes do ICMS, situados no Estado, realizadas no período de **10/2015 a 03/2017 (CNPJs 08.382.929/0001-34, 08.382.929/0017-00 e 08.382.929/0010-25), e 02/2019 a 05/2019 (CNPJ 08.382.929/0018-820, para:**

a) declarar o direito das autoras de reaver os valores indevidamente recolhidos ao réu a título de DIFAL, nos períodos

mencionados, corrigidos monetariamente e com juros de mora (pela Taxa SELIC ou outro índice que vier a substituí-la), uma vez inexistentes, à época da cobrança, lei complementar nacional regulamentando a cobrança do DIFAL e, lei estadual que institua esse imposto em conformidade com essa lei complementar, respeitados os princípios da irretroatividade e da anterioridade de exercício nonagésima;

b) condenar o réu, à livre escolha das autoras, a restituir os valores referentes ao DIFAL pago indevidamente, via precatório estadual, ou restituir os valores pagos/compensados indevidamente, via creditamento direto na escritura fiscal das autoras (EFD-ICMS); ou, a aceitar que os valores de DIFAL sejam recuperados pelas autoras via creditamento na sua escrita fiscal, bem como que seja autorizado o ajuste na estruturação fiscal das autoras para retificar os lançamentos fiscais de modo a excluir os débitos do referido DIFAL, recompondo os saldos de créditos acumulados de ICMS em montante correspondente aos supostos débitos de DIFAL liquidados, relativamente às competências em que não houve saldo a pagar/compensar; ou, compensar os créditos de DIFAL reconhecidos na presente demanda com débitos vincendos das autoras perante o réu, além de condenar o réu a pagar honorários de sucumbência e reembolso das custas (fls. 29/30).

A ação foi julgada improcedente (fls. 396/398), mediante o fundamento de não haver “*o que se questionar acerca da exação do diferencial de alíquota de ICMS, com base no Convênio nº 93/2015, vez que as normas gerais do ICMS foram definidas pela Lei Complementar Federal nº 87/96 (Lei Kandir) e a alíquota interestadual foi estabelecida pela Resolução do Senado*

Federal nº 22/1989, nos exatos termos da CF.

A questão da constitucionalidade da cobrança do DIFAL já foi amplamente debatida no Poder Judiciário, sendo firme o entendimento acerca da possibilidade da cobrança. (...)”.

Referida **sentença foi mantida, mediante o acórdão proferido por esta colenda Turma Julgadora (fls. 456/464).**

No entanto, **em análise mais detalhada sobre as questões trazidas neste feito**, entende-se ser o caso de alteração do acórdão de fls. 456/464.

Em primeiro lugar, no que toca à inconstitucionalidade do recolhimento do DIFAL, durante os períodos citados pelas autoras (de 10/2015 a 03/2017, CNPJs 08.382.929/0001-34, 08.382.929/0017-00 e 08.382.929/0010-25, e 02/2019 a 05/2019 (CNPJ 08.382.929/0018-82), a decisão do E. STF (Tema nº 1093) foi expedida e tornou-se pública em 24 de fevereiro de 2021, ou seja, **depois do ajuizamento desta ação (em 14/10/2020)**, sendo caso de aplicação, à hipótese, do determinado no julgamento do RE 1.287.019/DF, que fixou a tese:

“A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar, veiculando normas gerais.”

Assim, entendeu o colendo Tribunal Superior **que seria inválida a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, sem a devida lei complementar que estabelecesse as normas gerais sobre a matéria**, modulando seus efeitos, nos seguintes termos:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito

tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, d, e parágrafo único, da CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. 1. A EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. O imposto incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna. 2. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. 3. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/2015 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência

da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, à luz do art. 146, inciso III, d, e parágrafo único, da Constituição Federal. 4. Tese fixada para o Tema nº 1.093: “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”. 5. Recurso extraordinário provido, assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/1, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte. 6. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, de modo 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 deverá produzir 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 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.” (RE 1287019, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL DE

JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO *Apelação Cível nº*
1007758-82.2022.8.26.0053 -Voto nº 19472 13 DJe-099
DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021 g.m.).

Ocorre que, mesmo após ter sido pacificado o entendimento pelo colendo STF, no sentido de ser necessária a edição de lei complementar federal para a cobrança do DIFAL-ICMS, o Estado de São Paulo editou a Lei nº 17.470/2021, que alterou a Lei nº 6.374/89, estabelecendo o fato gerador, base de cálculo e contribuinte para fins de cobrança da diferença de alíquotas de ICMS já a partir de 2022.

De outro lado, a Lei Complementar nº 190/2022, alterou a Lei Kandir nº 87/96, para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, mas foi publicada apenas em 05/01/2022, e seu art. 3º, foi expresso no sentido de que referida 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***”. E, não restam dúvidas de que após a edição da LC nº 190/2022, que regulamentou o DIFAL, a Lei nº 17.470/2021, passou a ter, de fato, validade. Entretanto, tanto a lei estadual como a lei federal estão sujeitas aos princípios da anterioridade geral e da noventena previstas no artigo 150, III, “b” e “c”, da Constituição Federal, para produção de efeitos, quando então, terão eficácia.

Acerca do tema, o STF, no julgamento do **Tema nº 1094** (RE 1.221.330/SP), decidiu que a lei estadual, apesar de válida, só produz efeitos após o início da vigência da lei complementar. Portanto, em vista do princípio da anterioridade, a cobrança do DIFAL só poderá ocorrer a partir de 1º de janeiro de 2023, quando a Lei Complementar nº 190/2022, passará a produzir seus efeitos, sem contudo, deixar de lado a decisão proferida no Tema nº 1.093, que passou a produzir efeitos a partir do exercício financeiro de 2022, com expressa ressalva quanto às ações judiciais em curso.

Sobre a questão acima, em caso similar, decidiu o eminente Desembargador Edson Ferreira, quando do julgamento da Apelação Cível nº 1002887-43.2021.8.26.0053, julgada em 15/03/2022, que a eficácia da Lei Estadual

17.470, de 14 de dezembro de 2021, e da Lei Complementar 190, de 04 de janeiro de 2022, depende da edição de lei complementar, e, por isso, a oneração tributária só poderá ser cobrada a partir de 2023.

Assim, as autoras serão credoras em relação aos valores recolhidos indevidamente durante os períodos de 10/2015 a 03/2017 e 02/2019 a 05/2019, e com relação ao quanto devido, deverá ser apurado em liquidação de sentença, não restando provido o pedido de restituição do indébito por meio de compensação, pois, embora a Súmula nº 461, do colendo Superior Tribunal de Justiça estabeleça a possibilidade de o contribuinte optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o art. 170 do Código Tributário Nacional, determina que a compensação de créditos tributários depende de autorização legislativa. E, cabe salientar, que a inexistência de lei estadual paulista autorizadora afasta a aplicação, ao caso, da Súmula nº 461 e, conseqüentemente, impede a compensação tributária, devendo a repetição do indébito ser paga por meio de precatórios.

Quanto à correção dos valores devidos, deverão ser apurados em liquidação, como dito, e acrescidos de correção monetária a partir de cada pagamento indevido, conforme dispõe a Súmula nº 162, do colendo STJ, conforme o IPCA-E.

Os juros moratórios são devidos a partir do trânsito em julgado da decisão, conforme o art. 167, parágrafo único, do CTN e da Súmula nº 188, do colendo STJ. Acrescente-se que, nos termos da Súmula nº 528, do também STJ, é possível a utilização da Taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora na repetição de indébito, vedando-se sua cumulação com outros índices.

Dessa forma, antes do trânsito em julgado da decisão, os valores devem ser atualizados desde a data do pagamento com base no IPCA-E (Temas nº 810/STF e nº 905/STJ), e, após o trânsito em julgado, incidem juros de mora e atualização monetária conforme a Taxa SELIC, nos termos da Emenda Constitucional nº 113/2021, afastando-se a aplicação de qualquer outro índice.

Considerando a parcial procedência da ação, os honorários são fixados no percentual de 11%, de cada faixa (art. 85, § 3º, do CPC), já



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

considerados os honorários recursais (art. 85, § 11, do CPC).

De rigor, assim, a procedência parcial da ação, para determinar que a repetição de indébito seja feita por precatório, com correção monetária pelo IPCA-E, da data do pagamento até o trânsito em julgado e, após, incidência da Taxa SELIC para fins de juros de mora e correção monetária.

Ante o exposto, **adequa-se o acórdão de fls. 456/464, para o fim de julgar parcialmente provida a apelação das autoras, para o fim de dar parcial procedência à ação.**

Antonio Celso Faria

Relator