



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000390224

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1049660-55.2024.8.26.0114, da Comarca de São Paulo, em que é apelante CALÇADOS NOVA RIBEIRÂNIA RP LTDA, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

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 sem voto), PONTE NETO E DÉCIO NOTARANGELI.

São Paulo, 23 de abril de 2025.

REBOUÇAS DE CARVALHO

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

VOTO Nº 36.830 -jv

APELAÇÃO Nº 1049660-55.2024.8.26.0114

COMARCA: SÃO PAULO

APELANTE: CALÇADOS NOVA RIBEIRÂNIA RP LTDA

APELADA: ESTADO DE SÃO PAULO

APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA –DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – ICMS – Pretensão da impetrante de afastar a exigência do Diferencial de Alíquota do ICMS-DIFAL – Contribuinte optante pelo “Simple Nacional” – Empresa que comercializa calçados e acessórios – Cabimento – Tema nº 517 do STF que reconheceu que: “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” – Exigência de lei em sentido estrito para a cobrança do ICMS-DIFAL, conforme tese fixada pelo Eg. STF, no Tema nº 1.284: “A cobrança do ICMS-DIFAL de empresas optantes do Simples Nacional deve ter fundamento em lei estadual em sentido estrito”. – Lei Estadual n.º 17.470/2021, que alterou a Lei Estadual n.º 6.374/1989, publicada antecipadamente à lei complementar de âmbito nacional (LC nº 190/2022), que não prevê hipótese de incidência de ICMS-DIFAL para empresas optantes pelo “Simples Nacional”, que adquirem produtos para revenda – Reforma da r. sentença para conceder a segurança – Precedentes desta Eg. Corte – Recurso Provido.

Trata-se de mandado de segurança com pedido de liminar, impetrado por Calçados Nova Ribeirânia RP Ltda. contra ato do Coordenador da Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda, pretendendo a concessão da ordem para

obrigar a autoridade coatora a se abster de exigir o recolhimento de ICMS da diferença entre a alíquota e a interestadual – DIFAL, por ser contribuinte que optou pelo “Simples Nacional”.

Indeferida a liminar (fls. 38/39).

A r. sentença de fls. 89/92, cujo relatório é adotado, denegou a segurança. Condenou a impetrante no pagamento das custas e despesas processuais. Sem condenação na verba honorária (Lei do Mandado de Segurança, art. 25).

Inconformada, apela a impetrante (fls. 98/107) sustentando, em resumo, que a cobrança do ICMS-DIFAL pelas empresas que optaram pelo “Simples Nacional”, foi declarada constitucional pelo Eg. Supremo Tribunal Federal, Tema 517/RS, mas o referido tema não se debruçou sobre questão envolvendo a necessidade de “lei em sentido estrito”, que ficou definida pelo Eg. STF, no Tema nº 1.284, “no sentido de que é imperioso que o estado-membro edite “lei em sentido estrito” para cobrança do ICMS-DIFAL. Aduz que a r. sentença denegou a segurança com fundamento na Lei Estadual nº 17.470/21 e que, por ser anterior a LC 190/2022 (que estabeleceu normas gerais sobre o DIFAL), não é aplicável ao caso. Postula provimento do recurso e reforma da r. sentença para que seja concedida a medida para determinar que a autoridade impetrada se abstenha de exigir o recolhimento do ICMS, relativo à diferença entre a alíquota estadual e a interestadual – DIFAL.

Recurso processado e sem contrarrazões (fl.132).

A Fazenda do Estado de São Paulo peticionou à fl. 140, manifestando sua concordância ao julgamento virtual.

É o relatório.

O recurso comporta acolhimento.

Sobre a matéria, é categórico o artigo 155, inciso II e § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, ao dispor que a Cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL) deve ser precedida de lei complementar que a regule.

Em 24 de fevereiro de 2021, o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (DIFAL/ICMS), introduzida pela Emenda Constitucional n.º 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação.

Todavia, a matéria foi discutida no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário n.º 1.287.019/DF, com repercussão geral (Tema n.º 1.093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.469.

Por maioria, foi assentada a invalidade “da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada ao consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio n.º 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora”.

Em seguida, foi fixada a seguinte tese:

“Tema n.º 1.093: A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional n.º 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais.”

Com isso, foi editada a Lei Complementar n.º 190, de 04 de janeiro de 2022, que modificou algumas regras da Lei Complementar n.º 87/1996 e estabeleceu normas gerais acerca da diferença de alíquotas de ICMS, sendo que no seu artigo 3.º, determinou expressamente que se observasse o disposto no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal (anterioridade nonagesimal).

Além disso, no âmbito do Estado de São Paulo, a instituição da cobrança do diferencial de alíquotas deu-se com a edição da Lei Estadual n.º 17.470/2021, que alterou a Lei Estadual n.º 6.374/1989, e publicada antecipadamente à lei complementar de âmbito nacional (LC n.º 190/2022). Essa lei estadual foi publicada antes da lei complementar federal, ou seja, ainda em dezembro de 2021, e estabeleceu sua aplicação a partir de 2022, observada a regra do artigo 4.º (entrada em vigor em noventa dias a contar da data de sua publicação).

São feitas essas considerações no tocante a edição da LC n.º 190/2022 e da Lei Estadual n.º 17.470/2021, para demonstrar ser legítima a exigência do DIFAL no âmbito do Estado de São Paulo.

No entanto, cinge-se a controvérsia recursal à exigibilidade ou não do ICMS-DIFAL de empresa que optou pelo “Simples Nacional”.

Em casos dessa natureza, a exigibilidade do recolhimento de ICMS, relativo à diferença de alíquota, está prevista no art. 13, § 1º, inciso XIII, alíneas 'g' 'h' da Lei Complementar 123/2006, que dispõe:

“Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...).

§ 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:

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;

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; (...)"

Sobre a questão, o C. Supremo Tribunal Federal reconheceu a Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 970/821/RS, Tema nº 517, nos seguintes termos:

"Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 146-A e 155, § 2º, da Constituição

Federal, a possibilidade, ou não, da aplicação da metodologia de cálculo denominada diferencial de alíquota de ICMS à empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL, em face de possível usurpação de competência da União e do princípio da não-cumulatividade". (g.n.)

No julgamento definitivo do tema supramencionado (tema nº 517), a Eg. Suprema Corte, fixou a seguinte Tese:

“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.” (RE 970821, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 12-05-2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-165, DIVULG 18-08-2021, PUBLIC 19-08-2021 – g.n.).

Desse modo, a Col. Suprema Corte entendeu pela possibilidade da exigência do DIFAL do ICMS do contribuinte optante pelo “Simples Nacional”, independente de posição na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação de créditos.

Em que pese a constitucionalidade reconhecida no Tema nº 517/STF, sobreveio discussão sobre a exigência de “lei em sentido estrito”, quando em 21.11.2023, o Col. STF, no julgamento do ARE nº 1.460-254, Tema nº 1.284, fixou a seguinte tese:

“A cobrança do ICMS-DIFAL de empresas optantes do Simples Nacional deve ter fundamento em lei estadual em sentido estrito”.
(g.n.).

Diante das teses fixadas no Tema 517 e Tema 1284 do STF, **no caso do contribuinte optando pelo “Simples Nacional”, a ausência de norma Estadual em sentido estrito, impossibilita a exigência do ICMS-DIFAL**, aliás, a Lei Estadual nº 17.470/2021, que alterou a Lei nº 6.374/89 e dispôs sobre o aludido diferencial de alíquota, não tratou especificamente sobre contribuintes optantes do “Simples Nacional”.

Assim, incabível a cobrança do ICMS-DIFAL do contribuinte (que optou pelo Simples Nacional), diante da omissão legislativa, sob pena de violação ao princípio da legalidade tributária, prevista no art. 150, I, da Constituição Federal¹.

Nesse exato sentido, já decidiu esta C. Corte:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE

¹ 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;

*SEGURANÇA. ICMS-DIFAL. OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. TEMAS Nº 517 E 1.284 DO STF. AUSÊNCIA DE LEI ESTADUAL EM SENTIDO ESTRITO. COBRANÇA INEXIGÍVEL. 1. Recurso tirado contra sentença que concedeu parcialmente a segurança em ordem a afastada a exigibilidade do ICMS-Difal de empresa optante pelo Simples Nacional. Reexame necessário que se considera interposto a teor do art. 14, §1º, da Lei Federal nº 12.016/2009. 2. A legitimidade da cobrança do ICMS-Difal nas operações interestaduais em que o destinatário, contribuinte final ou não, submete-se ao regime do Simples Nacional condiciona se a hipótese de incidência especialmente contemplada em lei estadual em sentido estrito. Exegese das teses fixadas pela Suprema Corte ao tempo do julgamento dos recursos extraordinários correspondentes aos Temas nº 517 e 1.284. 3. **A Lei Estadual nº 17.470/2021, que disciplina o ICMS Difal no Estado de São Paulo, não estende nomeadamente o critério subjetivo do tributo às empresas optantes pelo Simples Nacional na aquisição de bens ou mercadorias para revenda.** Omissão legislativa não pode ser colmatada por interpretação extensiva ou analogia. Exigência fiscal fundamentada exclusivamente no Decreto Estadual nº 45.490/2000 (RICMS/SP), em maltrato ao princípio da legalidade tributária,*

insculpido no art. 150, I, da Constituição Federal. 3. Desate de origem que se impõe preservar. Recursos oficial e voluntário desprovidos.” (Apelação Cível nº 1028073-63.2024.8.26.0053, Relator Des. Márcio Kammer de Lima, j. 08.01.2025)

“PROCESSO CIVIL Inviabilidade da impetração Afastamento Ação mandamental que, diante da concreção dos efeitos jurídicos perseguidos na impetração, não se revela tratar a hipótese de mandamus contra lei em tese. MANDADO DE SEGURANÇA ICMS Pretensão que busca a declaração de ilegalidade e de inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS de empresa optante pelo Simples Nacional reconhecendo se a existência de crédito decorrente do indevido pagamento dos últimos cinco anos Admissibilidade, em parte Julgamento do Tema nº 517/STF que firmou o entendimento sobre a possibilidade da exigência do tributo nas operações interestaduais, mesmo que o destinatário, contribuinte de ICMS, seja optante do Simples Nacional, independentemente de sua posição na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação dos créditos Posterior apreciação do Tema nº 1.284/STF em que fixada a tese da necessidade de fundamentação em Lei Estadual em sentido estrito para a cobrança do ICMS-DIFAL

*de empresas optantes do Simples Nacional Tese jurídica de natureza vinculativa, nos termos do artigo 927, inciso III, do CPC - **No caso, inexistente Lei Estadual em sentido estrito no Estado de São Paulo que autorize a cobrança do ICMS-DIFAL** Impossibilidade de cobrança de parcelas anteriores à impetração Observância das Súmulas 269 e 271 do C. STF - Precedentes desta C. Corte de Justiça R. Sentença reformada. Recurso parcialmente provido.” (Apelação Cível 1012535-81.2020.8.26.0053; Relator Des. Carlos Eduardo Pachi, j. 27/09/2024 – g.n.)*

*“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.” (Apelação Cível 1002638-91.2021.8.26.0506, Relator Des. Oswaldo Luiz Palu, j. 20/03/2024 – g.n.)

“RECURSOS DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO DE MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS-DIFAL. EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. 1. V. ACÓRDÃO COM OMISSÃO DE ERRO MATERIAL. V. Acórdão que deu parcial provimento ao recurso de apelação para declarar a legalidade da cobrança do ICMS-DIFAL somente a partir de abril/2022, com a publicação da Lei Estadual nº 17.470/2021. Lei Estadual que não previu a hipótese de incidência de ICMS-DIFAL para empresas optantes pelo Simples Nacional que adquirem produtos para posterior revenda, 2. IMPOSSIBILIDADE DE

**COBRANÇA DE ICMS-DIFAL PARA EMPRESAS
OPTANTES PELO SIMPLES ANTE
INEXISTÊNCIA DE LEI EM SENTIDO ESTRITO.**

**Aplicabilidade do Tema nº 1.284 do E. Supremo
Tribunal Federal. Cobrança do ICMS-DIFAL
deve ter fundamento em lei estadual em sentido**

estrito. *Inexistência de lei estadual em sentido estrito no Estado de São Paulo. Impossibilidade de cobrança de ICMS-DIFAL de empresa optante pelo Simples Nacional que adquire produtos para revenda e não como consumidor final. 3. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA. PERDA DE OBJETO. RECURSO PREJUDICADO. Ante a nova decisão proferida acolhendo os embargos da particular, com efeitos infringentes, resta prejudicado o recurso oposto pela Fazenda Pública. 4. Embargos da particular acolhidos ante a omissão e o erro material, com excepcional efeito infringente, para reformar a r. sentença, de modo que o recurso de apelação da particular deve ser provido e deve ser concedida a segurança. Embargos da particular acolhidos, com efeitos infringentes e embargos fazendários prejudicados.” (Embargos de Declaração Cível 1063306-63.2020.8.26.0053/50006; Relator Des. Marcelo Berthe; j. 26/06/2024 – g.n.).*

Nesse contexto, de rigor a integral reforma da r. sentença para conceder a segurança, para determinar que a autoridade impetrada se abstenha de exigir a cobrança do Diferencial



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

de Alíquota de ICMS, em razão de ausência de Lei Estadual em sentido estrito.

Por fim, custas “*ex lege*”, descabido o arbitramento de honorários advocatícios (Lei nº 12.016/2009, art. 25).

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso, nos termos da fundamentação.

REBOUÇAS DE CARVALHO

Relator