



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000404434

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1052571-97.2022.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante DIALISE COMERCIO E IMPORTAÇÃO 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: **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) E PERCIVAL NOGUEIRA.

São Paulo, 28 de abril de 2025.

ANTONIO CELSO FARIA

Relator(a)

Assinatura Eletrônica

ACF nº 20.334/2025

8ª Câmara de Direito Público

Apelação nº 1052571-97.2022.8.26.0053

Comarca de São Paulo

Apelante: Dialise Comercio e Importação Ltda.

Apelado: Fazenda do Estado de São Paulo

APELAÇÃO/ 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 teria determinado 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 denegada 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.**

Cuida-se de mandado de segurança com pedido de liminar, impetrado por **Dialise Comercio e Importação Ltda.** em face de suposto ato coator praticado pelo **Coordenador da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda Pública do Estado de São Paulo**, aduzindo, em síntese, que é empresa atuante na comercialização e distribuição de produtos para saúde, realizando vendas em todo o território nacional, sendo obrigada a recolher o ICMS nas diversas Unidades Federativas do País, estando, até o final do exercício de 2021, sujeito ao recolhimento de Diferencial de Alíquota de ICMS, por força do Convênio ICMS nº 93/2015, posteriormente declarado

inconstitucional. Aduz que no julgamento do RE 1.287.019 (Tema nº 1.093) e da ADI 5.469, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do ICMS em sua modalidade de Diferencial de Alíquota (DIFAL), em razão da ausência de Lei Complementar que discipline a matéria, nos termos do art. 146 da Constituição, modulando os efeitos da decisão para o ano de 2022. Após, foi publicada a Lei Complementar nº 190, regulamentando a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, publicada em 05 de janeiro de 2022. Assevera que em desrespeito ao decisum do STF e sem Lei Complementar vigente que estabelecesse a cobrança, o Estado de São Paulo sancionou a Lei Ordinária nº 17.470 em 13 de dezembro de 2021, a qual alterou a Lei do ICMS (Lei nº 6.374/1989) para reinstituir o Diferencial de Alíquota de ICMS. Narra que em 04 de janeiro de 2022 foi sancionada a Lei Complementar nº 190/2022, publicada em 05/01/2022, que alterou a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) e enfim regulamentou a cobrança do DIFAL ICMS nas operações interestaduais, e somente se manifestou ao prevista no art. 150, inciso III, alínea “c” da CF/88.

Aduz que a cobrança do DIFAL baseada em Lei Ordinária anterior à Lei Complementar é inconstitucional. No entanto, o Estado de São Paulo, pela Portaria SRE nº 21, de 31 de março de 2022, vem exigindo a DIFAL desde 1º de abril de 2022. Requer a procedência da ação para *“ordenar a Autoridade Coatora que se abstenha de exigir o do ICMS/DIFAL, durante todo o exercício de 2022, bem como viabilize a emissão das notas fiscais necessárias para o transporte, sem as condicionar ao prévio recolhimento do imposto, se abstendo de realizar qualquer ato coercitivo ao pagamento do tributo, como a retenção de mercadorias, inscrição em dívida*

ativa, cancelamento de benefícios fiscais e afins, durante todo o exercício de 2022, determinando, ainda, o direito a compensação dos valores indevidamente recolhidos no referenciado exercício”.

A r. sentença de fls. 139/143, cujo relatório se adota, denegou a segurança.

A autora opôs embargos de declaração (fls. 147/149), os quais foram rejeitados pela decisão de fl. 159.

Apela a parte autora (fls. 163/173), requerendo a procedência da ação. Pugna pelo provimento do recurso, para, *“reformando a Sentença recorrida para que seja declarado o direito à compensação em relação aos valores pagos a título de DIFAL-ICMS no exercício de 2022, vez que tal cobrança desrespeito o princípio da anterioridade anual, sendo certo que o referido marco para a contagem do prazo de 1 ano se corresponde à data de publicação da LC”*. Subsidiariamente, requer a reforma parcial da sentença *“reconhecendo o direito à utilização dos valores pagos a título de DIFAL-ICMS anteriormente ao decurso de 90 (noventa) dias da publicação da Lei Complementar 190/2022 na compensação de débitos diversos, em homenagem ao princípio da anterioridade nonagesimal e considerando o posicionamento do STF nas ADIs 7066, 7070 e 7078, em que o aludido Pretório entendeu pela submissão da LC 190/2022 à noventena”*. Ainda subsidiariamente, pleiteia *“a suspensão do presente feito até o julgamento definitivo do Tema 1.266 do STF, tendo em vista que a temática enfrenta a mesma questão controvertida nesses autos”*.

Contrarrazões às fls. 182/204.

É o relatório.

O recurso merece parcial provimento.

Segundo narra a impetrante, o objeto do presente

mandado de segurança, em suma, é o pedido de declaração de ilegalidade da exigibilidade do DIFAL/ICMS em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final, não contribuinte do DIFAL/ICMS, uma vez que é vedado aos Estados a cobrança deste imposto no mesmo exercício em que fora publicada a Lei Complementar 190/2022 (publicada em 04/01/2022), que disciplina o DIFAL de ICMS, e antes de decorridos 90 dias da data em que tenha sido publicada a lei complementar que o instituiu, na forma do art. 150 da Constituição Federal.

De acordo com o artigo 155, §2º, 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 produza efeitos a partir de 2022**, exercício financeiro seguinte à data do julgamento, ou seja, as cláusulas continuam 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 o efeito retroage a 12 de fevereiro de 2016, quando foi deferida, em medida cautelar na ADI 5464, sua suspensão.

Considerando que a apelante não é optante do SIMPLES, a modulação não se aplicou a ela.

O E. STF decidiu, ainda, que ficariam afastadas da modulação as ações judiciais em curso sobre a questão.

Assim, considerando que a decisão do E. STF foi expedida e tornou-se pública em fevereiro de 2021, ou seja, **antes do ajuizamento desta ação** (05/09/2022), a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (Difal/ICMS), introduzida pela Emenda Constitucional (EC) 87/2015, não necessitou de edição de lei complementar 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.

“Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

XVIII - na saída de bem ou mercadoria de estabelecimento de contribuinte, destinado a consumidor final não contribuinte do imposto, domiciliado ou estabelecido em outro Estado ou no Distrito Federal.

(...)

Artigo 7º - Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação.

(...)

*§ 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 ou no Distrito Federal, **em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino ou do Distrito Federal e a alíquota interestadual:***

1 - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de ser contribuinte do imposto;

2 - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto”.

A Lei Complementar nº 190, fruto da aprovação do PLS nº 32/2021, em 04 de janeiro de 2022, com a respectiva publicação e início de vigência em 05 de janeiro do mesmo ano, alterou a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), regulamentando a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

“Art. 3º Esta 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.”

O Convênio ICMS nº 236/2021, aprovado pelo

Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada, foi publicado em 06/01/2022, prevendo a partir de 1º de janeiro de 2022.

“Cláusula décima primeira

Este convênio entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2022”.

Em 25/03/2022, o Presidente do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em decisão monocrática nos autos da Suspensão de Segurança nº 2062922-77.2022.8.26.0000, determinou a sustação de várias medidas liminares e sentenças que haviam sido deferidas em detrimento da FESP e que tinham por objeto, especificamente, a inexigibilidade do ICMS-DIFAL para o exercício de 2022 em operações envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, com os seguintes fundamentos:

“(…) ESTADO DE SÃO PAULO formula pedido de suspensão dos efeitos das medidas liminares e sentenças deferidas nos autos dos MANDADOS DE SEGURANÇA nº (...), sob fundamento de grave lesão à ordem e à economia. Segundo relato da petição inicial, as decisões questionadas, em síntese, suspenderam a exigibilidade do ICMS-DIFAL regulamentado pela LC 190/2022 antes de 1º de janeiro de 2023.

Fundaram-se as decisões em suposta ocorrência de violação ao princípio da anterioridade de exercício, previsto no artigo 150, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal, em função da Lei Complementar 190 ter sido publicada no próprio ano de 2022. Argumenta o Estado de São Paulo que as decisões representam grave lesão à ordem administrativa, bem como que as decisões abrem a possibilidade de ajuizamento de ações sobre o mesmo tema por inúmeros outros interessados, em efeito

multiplicador capaz de repercutir negativamente na gestão fiscal e na sobrevivência financeira do Estado neste ano de 2022.

É o relatório.

Decido. As Leis nº 12.016/2009, 8.437/1992 e 9.494/1997, que constituem a base normativa do instituto da suspensão, permitem que a Presidência do Tribunal de Justiça, com vistas a evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas, suspenda a execução de decisões concessivas de segurança, de liminar ou de tutela antecipada, proferidas pelos Juízos de primeiro grau em detrimento das pessoas jurídicas de direito público. Como medida de contracautela, a suspensão de liminar ou sentença pelo Presidente do Tribunal competente para apreciar o recurso ostenta caráter excepcional e urgente, destinada a resguardar a ordem, a saúde, a segurança e a economia públicas.

Nesse sentido, como incidente processual destituído de viés infringente, a suspensão de liminar ou sentença transita em âmbito limitado de conhecimento do litígio.

O mérito do pedido de suspensão se restringe à apreciação do alegado rompimento da ordem pública em decorrência da decisão, como instrumento de proteção ao interesse público.

Passo, pois, à análise do pedido com base nas diretrizes normativas que disciplinam as medidas de contracautela, dentre as quais não se inclui a apreciação do mérito das ações em que proferidas as decisões.

Dedico-me, portanto, à apreciação dos aspectos relacionados à potencialidade lesiva dos atos decisórios em face dos interesses públicos assegurados em lei. É caso de suspensão das decisões, porque, à luz das razões de ordem, economia e segurança públicas, elas ostentam periculum in mora inverso de densidade manifestamente superior àquele que, aparentemente, animou o deferimento das medidas liminares ou 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 pontecialidade lesiva à economia pública, consubstanciada na previsível proliferação de demandas idênticas por inúmeros 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.

De saída, 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 (vide 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).

Observe finalmente, que os efeitos da suspensão prevalecem até o julgamento definitivo em segundo grau

de jurisdição. É dizer, com o pronunciamento colegiado do órgão fracionário, exsurge o efeito substitutivo do recurso, na forma do artigo 1.008 do Código de Processo Civil, a colocar termo à eficácia da medida de contracautela deferida pelo Presidente deste Tribunal.

Nesse sentido, e no que toca à Súmula 626 do Supremo Tribunal Federal, Alexandre Freitas Câmara sustenta que não haveria qualquer sentido em se admitir que permanecesse suspensa a eficácia da decisão, por decreto do Presidente do tribunal, se aquele pronunciamento já foi confirmado por decisão do próprio tribunal por ele presidido.

Por epítome, de rigor a suspensão da eficácia das decisões questionadas, nos termos suso determinados.

Cientifiquem-se os r. Juízos a quo. P.R.I. (...)”.

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 mesmo sentido quanto ao requerimento formulado pela FESP 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 DIFAL/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**.

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*”.

Ante o exposto, **dá-se parcial provimento** ao recurso, concedendo em parte a segurança, para possibilitar a cobrança do DIFAL/ICMS a partir de 05/04/2022.

ANTONIO CELSO FARIA
Relator