



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2025.0000415438

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos do Apelação / Remessa Necessária nº 1023183-52.2022.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é recorrente JUÍZO EX OFFICIO e Apelante ESTADO DE SÃO PAULO, é apelado KÔNICA MINOLTA HEALTHCARE DO BRASIL INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS MÉDICOS LTDA.

ACORDAM, em 11ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Não acolheram o reexame necessário e negaram provimento ao recurso voluntário. V.U.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores OSCILD DE LIMA JÚNIOR (Presidente) E AROLDI VIOTTI.

São Paulo, 29 de abril de 2025.

JARBAS GOMES
RELATOR
Assinatura Eletrônica

VOTO Nº 30.796/2025

11ª Câmara de Direito Público

Apelação/Reexame necessário nº 1023183-52.2022.8.26.0053

Recorrente: Juízo *Ex Officio*

Apelante: Fazenda do Estado de São Paulo

Apelada: Konica Minolta Healthcare do Brasil Indústria de Equipamentos Médicos Ltda.

Interessado: Diretor Executivo da Administração Tributária - DEAT

DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-DIFAL. LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.

1. Mandado de segurança visando o reconhecimento do direito de não recolher o Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL) em 2022. Concessão parcial da segurança para reconhecer inexigibilidade do imposto em data anterior ao período de 90 dias contados da publicação da Lei Complementar nº 190/2022 e determinar a restituição do imposto recolhido após a impetração. Reexame necessário e recurso da assistente litisconsorcial da autoridade coatora objetivando o afastamento da repetição do indébito.

2. A questão em discussão consiste em (i) determinar o início da incidência do DIFAL após a decisão do STF e a promulgação da Lei Complementar nº 190/2022 e Lei Estadual nº 17.470/2021 e (ii) verificar a possibilidade de determinar a restituição do imposto cobrado.

3. O C. STF fixou tese de repercussão geral no RE nº 1.287.019 segundo a qual “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”. Posterior edição da Lei Estadual nº 17.470/2021, instituindo a cobrança do DIFAL no Estado de São Paulo, e Lei Complementar nº 190/2022, estabelecendo regras gerais de tributação. A Emenda Constitucional nº 87/2015 ampliou a aplicação do DIFAL para operações com destinatários não contribuintes, sem instituir ou majorar tributo, não atraindo a anterioridade anual. Anterioridade nonagesimal deve ser observada em relação à Lei Complementar nº 190/2022.

4. Possibilidade da condenação em repetição do indébito dos valores eventualmente recolhidos após a impetração.

5. Reexame necessário não acolhido e recurso voluntário desprovido.

Legislação Citada: CF/1988, art. 150, III, "b" e "c"; art.

155, § 2º, VII; LC nº 190/2022, art. 3º; Lei Estadual nº 17.470/2021, art. 4º.

Jurisprudência Citada: STF, Súmula nº 271; STF, RE nº 1.287.019, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. em 24.02.2021; STF, ADI nº 5.469, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. em 24.02.2021; STF, ADI nº 7066, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. em 29.11.2023; STF, RE nº 917.950 AgR/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, j. em 05.12.2017.

Trata-se de mandado de segurança impetrado por *KONICA MINOLTA HEALTHCARE DO BRASIL INDÚSTRIA DE EQUIPAMENTOS MÉDICOS LTDA.* contra ato do *DIRETOR EXECUTIVO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – DEAT*, objetivando o reconhecimento do direito líquido e certo de não se submeter ao recolhimento do Diferencial de Alíquota do ICMS - DIFAL no ano de 2022, em razão da decisão proferida pelo C. Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 1.287.019 e ADI 5.469 (Tema nº 1093), pois somente em 05.01.2022 foi editada a Lei Complementar nº 190 para regular a matéria, sendo que ela deve respeitar a anterioridade anual, com reconhecimento do direito de recuperação de eventuais valores recolhidos a este título.

A r. sentença de fls. 530-532, cujo relatório se adota, concedeu em parte a segurança apenas para “*declarar a inexistência de relação jurídico-tributária entre as partes relativamente à obrigação de a impetrante recolher o ICMS-DIFAL em data anterior ao período de 90 dias contados da data da publicação da LC 190/2022.*”

Valores recolhidos pela impetrante a esse título a partir da impetração devem ser restituídos com acréscimo do IPCA-E do recolhimento; a partir do trânsito em julgado, incide exclusivamente a SELIC.”.

Anotou o reexame necessário.

Inconformada, insurge-se a assistente litisconsorcial da autoridade coatora, objetivando a reforma do julgado (fls. 538-548). Sustenta, em síntese, que o mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança e não produz efeitos patrimoniais, de modo que os valores pagos nos cinco anos anteriores à impetração devem ser objeto de ação própria. Ainda, sustenta que não foram produzidos documentos acerca dos pagamentos efetuados e que não pode ser realizada compensação ou restituição.

Processado o recurso, foram apresentadas as contrarrazões (fls. 553-564).

A D. Procuradoria Geral de Justiça deixou de ofertar parecer por se tratar de litígio que envolve direito individual disponível, envolvendo partes maiores e capazes (fls. 524-526).

A impetrante se opôs ao julgamento virtual (fls. 576).

É o relatório.

O cerne da questão da presente ação

mandamental reside na aferição do início da incidência do DIFAL, em razão da decisão do C. Supremo Tribunal Federal sobre o tema e das alterações legislativas aprovadas em âmbito nacional e estadual.

Pois bem.

A Constituição Federal, ao tratar da incidência do ICMS em operações interestaduais, dispunha, na redação original do artigo 155, § 2º, inciso VII, que *“em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.”*.

No ano de 2015, a Emenda Constitucional nº 87 alterou a redação deste inciso, o qual passou a dispor que *“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”*.

Note-se que o DIFAL já existia desde o advento da Constituição Federal, mas incidia apenas nas operações em que o destinatário fosse contribuinte do imposto. A alteração promovida pela EC nº 87/2015 apenas estendeu a sua aplicação para as operações em que o destinatário não fosse contribuinte.

Porém, em razão da celebração de convênios no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ e da edição de leis estaduais para regulamentar a aplicação do DIFAL para as operações envolvendo destinatários não contribuintes do imposto, em 24 de fevereiro de 2021, ao apreciar o RE nº 1.287.019 (Tema nº 1093), o C. Supremo Tribunal Federal fixou tese de repercussão geral, segundo a qual *“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”*.

Conforme constou do voto do Ministro Dias Toffoli, redator do acórdão:

“Conforme a redação originária do texto constitucional, em relação às operações e prestações que destinassem bens ou serviços a consumidor final localizado em outro estado, adotava-se, quando o destinatário não era contribuinte do imposto, a alíquota interna do estado de origem. Caso o destinatário consumidor final fosse contribuinte do imposto, adotava-se a alíquota interestadual, cabendo ao estado de localização do destinatário o denominado diferencial de alíquotas, isto é, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (vide a redação originária dos incisos VII e VIII do § 2º do 155 da Constituição Federal).

(...)

Comparando-se esses dispositivos com suas versões originais, chega-se à conclusão de que, nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do ICMS, o remetente passou, com a EC nº 87/15, a ter mais uma obrigação tributária.

Com efeito, antes dessa emenda, ele apenas

possuía, em casos assim, relação jurídico-tributária com o estado de origem, a quem era devido integralmente o ICMS segundo a alíquota interna de tal unidade federada. Com a emenda, o mesmo sujeito passou a ter duas relações tributárias: uma com o estado de origem, para o qual deve recolher o imposto com base na alíquota interestadual, e outra, no caso de destinatário não contribuinte do imposto, com o estado de destino, para o qual deve recolher o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, considerando-se a alíquota interna dessa unidade federada.”.

Na mesma decisão, foram modulados os efeitos do julgamento da seguinte maneira:

“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.”

Naquela ocasião também foi julgada a ADI nº 5.469, tendo sido proferida igual decisão.

Com base nesse entendimento, foi sancionada a Lei Estadual nº 17.470 em 13 de dezembro de 2021 para instituir a cobrança do DIFAL no Estado de São Paulo.

Consta em seu artigo 4º que *“Esta lei entra em vigor em 90 (noventa) dias a contar da data de sua publicação, observado o disposto no art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.”*.

Em 04 de janeiro de 2022 foi sancionada a Lei Complementar Federal nº 190 *“para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto”*.

No seu artigo 3º está disposto que *“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.”*.

Diante deste histórico, deve-se ter em mente que o artigo 150, III, alínea “b”, da Constituição Federal veda a cobrança de tributos *“no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”*.

E, a bem da verdade, a alteração do artigo 155, § 2º, inciso VII, da Constituição Federal pela EC nº 87/2015 não representou instituição ou majoração de tributo, mas apenas determinou que o ICMS devido nas operações interestaduais em

que o destinatário final fosse contribuinte do imposto passaria a ser repartido entre o Estado de origem e o Estado de destino.

Já havia previsão constitucional para a cobrança do DIFAL e regulamentação de sua cobrança na Lei Complementar nº 87/1995 (Lei Kandir) para as operações em que o destinatário final do produto fosse contribuinte do imposto.

A Lei Complementar nº 190/2022, atendendo a decisão proferida pelo C. Supremo Tribunal Federal, apenas alterou a Lei Kandir para regulamentar a cobrança do DIFAL para todas as operações. É o que consta, inclusive, de sua ementa:

“Altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.”

Assim, inaplicável ao caso a anterioridade anual, como restou decidido pelo C. Supremo Tribunal Federal ao julgar as ADIs nº 7066, 7070, 7075 e 7078 que tratavam do tema:

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE DESTINEM BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015. LEI COMPLEMENTAR

190/2022. INEXISTÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA OU DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR CIRCUNSCRITA ÀS HIPÓTESES DE INSITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS. PRECEDENTES DESTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ART. 3º DA LC 190/2022. REMISSÃO DIRETA AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, III, “B”, CF. CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. 1. A EC 87/2015 e a LC 190/2022 estenderam a sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte para as operações destinadas a não contribuintes, atribuindo capacidade tributária ativa a outro ente político, sem modificar a hipótese de incidência ou a base de cálculo do tributo. 2. A ampliação da técnica fiscal não afetou a esfera jurídica do contribuinte, limitando-se a fracionar o produto da arrecadação antes devido integralmente ao Estado produtor (alíquota interna) em duas parcelas devidas a entes diversos. Portanto, não corresponde à instituição nem majoração de tributo e, por isso mesmo, não atrai a incidência das regras relativas à anterioridade (CF, art. 150, III, b e c). 3. O art. 3º da LC 190/2022 condicionou a produção dos efeitos do referido diploma legislativo à observância do disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal (anterioridade nonagesimal), o que corresponde ao estabelecimento de *vacatio legis* de noventa dias. 4. A regra inscrita no art. 24-A, § 4º, da LC 87/1996, incluído pela LC 190/2022 não caracteriza comportamento excessivo do legislador, pois visa apenas a conceder prazo hábil para a adaptação operacional e tecnológica por parte do contribuinte. 5. Ações Diretas julgadas improcedentes.”

(ADI 7066, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 29-11-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 03-05-2024 PUBLIC 06-05-2024)

Como bem asseverado pelo Ministro Alexandre de Moraes em seu voto, *“a arrecadação do tributo não era adequadamente distribuída entre os estados envolvidos. Por isso, havia, antes da Emenda, uma concentração apenas nos Estados de origem da mercadoria, e a alteração objetivou uma arrecadação mais equânime e isonômica entre os Estados envolvidos.*

A EC 87/2015, portanto, apenas ampliou o âmbito de aplicabilidade da técnica fiscal consistente no diferencial de alíquota, exatamente para distribuir o produto da tributação de forma mais equânime, com as regras necessárias para tanto, inclusive mediante a recepção da legislação que regulava a incidência do diferencial de alíquota para a hipótese originária.

A EC 87/2015, frise-se, estendeu a sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final contribuinte para aqueles também não contribuintes, especialmente – ponto em que havia a necessidade de adequação legislativa – nas operações interestaduais provenientes do comércio eletrônico.

Nesse cenário, houve a estipulação de novas regras de divisão de receitas do ICMS na circulação interestadual de mercadorias e serviços, sem o propósito de elevar o ônus fiscal a cargo do contribuinte. Como mencionado, as alterações no texto constitucional visaram a conciliar um conflito entre as Fazendas dos Estados, sem repercussão fiscal e econômica sobre os sujeitos passivos da tributação.”.

Quanto à anterioridade nonagesimal, com fundamento na jurisprudência consolidada do Pretório Excelso, a lei estadual posterior à emenda constitucional, mas anterior à lei complementar que a regulamente não é inconstitucional nem inválida, mas sua eficácia repercutirá no mundo fenomênico apenas a partir da data em que a lei complementar também o tiver. Confira-se:

Direito Constitucional e Direito Tributário. 2. ICMS-Importação. Emenda Constitucional n. 33/2002. Lei Complementar n. 114/2002. 3. Leis estaduais anteriores à Lei Complementar e posteriores à Emenda Constitucional. Análise no plano da eficácia. Preservação da validade da legislação estadual. 4. Após a EC 33/2002, houve alteração da competência tributária relativa ao ICMS, a fim de ampliar o sujeito passivo tributário do ICMS-Importação. 5. A ausência de lei complementar federal não enseja a inconstitucionalidade de lei estadual editada por ente federativo após a EC 33/2002. Inibe apenas seus efeitos. 6. Ineficácia da legislação estadual até 17.12.2002 (data da vigência da Lei Complementar 114/2002). 7. Agravo regimental a que se dá provimento.

(STF, RE nº 917.950 AgR/SP, 2ª Turma, Rel. Ministro Gilmar Mendes, j. em 05/12/2017 - grifei)

Assim, a Lei Estadual nº 17.470/2021 sempre foi válida, mas adquiriu eficácia a partir da publicação da Lei Complementar nº 190/2022.

Desta forma, cumprida a regra de anterioridade nonagesimal prevista na legislação nacional, a cobrança do DIFAL é plenamente possível.

O eventual recolhimento indevido do DIFAL no período posterior à impetração, considerando a concessão de liminar para suspensão da exigibilidade do tributo às fls. 441, importa na necessidade de restituição pelo Fisco, como bem decidido na r. sentença.

Ressalta-se que, nos termos da Súmula nº 271, do C. Supremo Tribunal Federal, a *“Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria.”*

No caso dos autos, porém, não houve qualquer determinação de restituição em período anterior à impetração, de modo que a r. sentença deve ser mantida em sua integralidade.

Como se vê, mais não é preciso dizer.

Isto posto, não se acolhe o reexame necessário e nega-se provimento ao recurso voluntário.

Eventual insurgência apresentada em face deste acórdão estará sujeita a julgamento virtual, nos termos da Resolução nº 549/2011 do Colendo Órgão Especial deste Egrégio Tribunal de Justiça, ressaltando-se que as partes poderão, no momento da apresentação do recurso, opor-se à forma do julgamento ou manifestar interesse no preparo de memoriais. No silêncio, privilegiando-se o princípio da celeridade processual, prosseguir-se-á o julgamento virtual, na forma dos §§ 1º a 3º do



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

artigo 1º da referida Resolução.

José Jarbas de Aguiar Gomes
Relator