



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2025.0000431476

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1046904-62.2024.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante PORTO SÃO PAULO COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA., é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em 13ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Negaram provimento ao recurso. V. U. Sustentou oralmente a Dra. Rafaelle Cortes de Oliveira.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores RICARDO ANAFE (Presidente sem voto), ISABEL COGAN E DJALMA LOFRANO FILHO.

São Paulo, 30 de abril de 2025

FLORA MARIA NESI TOSSI SILVA

RELATOR

Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

VOTO Nº 25.544 (processo digital)

APELAÇÃO Nº 1046904-62.2024.8.26.0053

Nº NA ORIGEM: 1046904-62.2024.8.26.0053

COMARCA: São Paulo (15ª Vara da Fazenda Pública)

APELANTE: PORTO SÃO PAULO COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA.

APELADOS: ESTADO DE SÃO PAULO

Interessado: Coordenador da Coordenadoria de Fiscalização, Cobrança, Arrecadação, Inteligência de Dados e Atendimento - CFIS

MM. MAGISTRADO DE PRIMEIRO GRAU: Gilsa Elena Rios

I. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. Contribuinte inscrito no SIMPLES NACIONAL afirma ter direito líquido e certo ao não recolhimento antecipado do DIFAL relativo a mercadorias adquiridas em outros estados para posterior revenda (vinhos). Alegação de que a cobrança não encontra amparo em Lei Estadual em sentido estrito.

II. Discussão: (i) necessidade ou não de Lei Estadual em sentido estrito para legitimar a cobrança; (iii) se já não existe Lei Estadual em sentido estrito para legitimar a cobrança.

III. DESCABIMENTO DA PRETENSÃO. Questão pacificada pelo C. STF que definiu no Tema 517 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.

Cobrança do ICMS/DIFAL no Estado de São Paulo tem amparo na Lei Estadual nº 17.470/2021. Precedentes.

IV. R. sentença denegatória da segurança mantida.
RECURSO DESPROVIDO.

Vistos.

Trata-se de Mandado de Segurança preventivo impetrado por **PORTO SÃO PAULO COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA.** contra ato que reputa coator atribuído ao **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE FISCALIZAÇÃO, COBRANÇA, ARRECADAÇÃO, INTELIGÊNCIA DE DADOS E ATENDIMENTO - CFIS.** A fim de



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

evitar repetições transcrevo o relatório e dispositivo da r. sentença de fls. 125/130, *verbis*:

“Vistos.

Trata-se de Mandado de Segurança impetrado por PORTO SÃO PAULO COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA. contra ato do COORDENADOR DA COORDENADORIA DE FISCALIZAÇÃO, COBRANÇA, ARRECADAÇÃO, INTELIGÊNCIA DE DADOS E ATENDIMENTO CFIS no qual alega que atua no ramo varejista comercializando vinhos (fls. 10/13) e contribui com ICMS por meio do regime Simples Nacional, adquirindo os produtos em outros Estados, se sujeitando a incidência do ICMS com alíquota de 4% devido ao Estado de origem; que embora o Fisco paulista exija o pagamento do DIFAL, vem cobrando o imposto integralmente quando da entrada da mercadoria no estabelecimento, prática esta que somente deveria ser exigida quando da venda do produto. Sustenta ainda, que tal conduta viola os artigos 426-A, inciso I e 313-C, inciso II, do RICMS/SP, bem como o artigo 150 da Constituição Federal; que para a cobrança antecipada, sem substituição tributária, referente à momento anterior ao fato gerador se faz necessário a existência de lei anterior, atualmente inexistente no Estado de São Paulo, conforme Temas 456 e 1.248 do STF. Ante o exposto, requer tutela de urgência para que seja declarado ilegal a norma paulista que exige o tributo antecipadamente nas operações interestaduais de aquisição, para revenda, de vinhos e outras bebidas alcoólicas realizadas pela impetrante.

A decisão de fls. 32/34 indeferiu a tutela de urgência.

Embargos de Declaração oposto às fls. 37/40 e rejeitado às fls. 45/46.

A impetrante interpôs Agravo de Instrumento, tendo sido negado o efeito suspensivo – fls. 49/62.

A autoridade coatora prestou informações às fls. 73/108 alegando a inadequação da via eleita, pois não se comprovou de plano o direito líquido e certo da impetrante, e a impossibilidade de mandado de segurança contra lei em tese. No mérito, alega que a Emenda Constitucional nº 87/2015 prevê o recolhimento do tributo ao Estado de origem e de destino, com a aplicação da alíquota interestadual e a diferença entre o recolhimento feito ao Estado de origem e a alíquota ao consumidor final no Estado de destino. Sustenta que não há que se falar em ilegalidade, vez que o Convênio CONFAZ nº 93/2015 em momento algum alterou a base de cálculo, fato gerador, contribuinte do ICMS ou vedou a compensação entre débitos e créditos do imposto, apenas se limitou a aplicar as regras previstas na Emenda



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

supramencionada; que a legislação do Simples Nacional também estipula exceções ao pagamento unificado de tributos e que a exigência do recolhimento, no presente caso, encontra fundamento no artigo 13, §1º, inciso XIII, alínea “g”, da Lei Complementar nº 123/2006. Requer seja denegada a segurança.

O Ministério Público opinou por não se manifestar às fls. 113/116.

É O RELATÓRIO.FUNDAMENTO E DECIDO.

(...)

Ante o exposto, com fundamento no artigo 487, inciso I do Código de Processo Civil, DENEGO A SEGURANÇA requerida na petição inicial.

Incabível condenação em honorários, por expressa previsão legal (artigo 25 da Lei nº 12.016/09).

Sucumbente, deverá o impetrante arcar com as custas processuais. P.I.C.”

Embargos declaratórios do impetrante (fls. 135/142), rejeitados (fls. 156/157).

Apela o impetrante (fls. 167/198), aduzindo, em síntese, que: a) a r. sentença apresenta nulidade por fundamentação, eis que o impetrante pretende discutir a legalidade a nível estadual da exação fiscal questionada, mas a r. sentença adentra na questão da constitucionalidade da cobrança e cita legislação federal não arguida pelo impetrante e faz alusão a dispositivo de lei revogado (inciso XVI do art. 2º da Lei nº 6.374/89). Conclui que a r. sentença apreciou causa de pedir diversa daquela formulada na inicial, culminando na prolação de uma decisão “*extra petita*”; b) no mérito discorre sobre os motivos pelos quais reputa não ser correto aplicar o Tema 517 na hipótese de cobrança do ICMS-DIFAL sem respaldo em lei estadual em sentido estrito em face de empresas optantes do Simples Nacional; c) insiste na inexistência de previsão em lei estadual em sentido



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

estrito para cobrança do ICMS antecipado (com ou sem encerramento da tributação), aduzindo que, na sua ótica, o advento da Lei nº 17.470/2021 “(...) *não contém norma expressa nesse sentido, a validar as exigências de ICMS antecipado*” (fls. 185), concluindo, assim que “(...) *não contém norma expressa nesse sentido, a validar as exigências de ICMS antecipado*”. Colaciona precedentes que reputa favoráveis às suas teses.

Requer “(...) *seja dado provimento à presente apelação, para reconhecer a nulidade da r. sentença apelada ou para reformá-la integralmente, concedendo-se a segurança pretendida, nos termos da fundamentação supra.*” (fls. 198).

Recurso tempestivo, preparado (fls. 198/200), acompanhado de contrarrazões (fls. 207/287).

Oposição ao julgamento virtual (fls. 316).

Peticiona a FESP informando sobre pleito em sede administrativa de suspensão de débitos que, na sua ótica, estariam relacionados ao presente processo e inquirindo sobre supostos depósitos (fls. 319/320), sobrevindo decisão de fls. 354/355 que determinou esclarecimentos pelo impetrante, prestados a fls. 359/361.

É o relatório.

Preliminarmente ratifico minha prevenção anotada na certidão de fls. 314 eis que fui relatora nos autos do agravo de

instrumento Nº 2209352-27.2024.8.26.0000 tirado de decisão havida nestes autos.

Em primeiro lugar, **nada a decidir** sobre as petições de fls. 319/320 e 359/361 eis que versam sobre pleito em sede administrativa de suspensão de débitos determinados, ao passo que a presente impetração é preventiva e inespecífica, tratando-se, assim, de matéria alheia a estes autos.

O saudoso mestre Hely Lopes Meirelles conceitua o remédio heroico da seguinte forma, *verbis*:

"o meio constitucional posto à disposição de toda pessoa física ou jurídica, órgão com capacidade processual, ou universalidade reconhecida por lei, para a proteção de direito individual ou coletivo, líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, lesado ou ameaçado de lesão, por ato de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça" (MEIRELLES, Hely Lopes. Mandado de segurança e Ações Constitucionais. 35. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 28/29.)

Para concessão de mandado de segurança há necessidade de existência de direito líquido e certo. Ainda segundo Hely Lopes Meirelles:

"Direito Líquido e certo é o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração. Por outras palavras, o direito invocado, para ser amparável por mandado de segurança, há de vir expresso em norma legal e trazer em si todos os requisitos e condições de sua aplicação ao impetrante: se sua existência for duvidosa, se sua extensão ainda não estiver delimitada, se seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais." (MEIRELLES, Hely Lopes. Mandado de segurança e Ações Constitucionais. 35. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 37.)

E neste sentido pontuam Theotônio Negrão, José Roberto F. Gouvêa, Luis Guilherme A. Bondioli e João Francisco Naves da Fonseca, em

sua obra Código de Processo Civil e legislação processual em vigor, 46ª ed., Saraiva, 2014, pág. 1823, nota 10a:

"Direito Líquido e certo é o que resulta de fato certo, e fato certo é aquele capaz de ser comprovado de plano (RSTJ 4/1.427, 27/140, 147/386), por documento inequívoco (RTJ 83/130, 83/855, RSTJ 27/169, 55/325, 129/72), e independente de exame técnico (RTFR). É necessário que o pedido esteja apoiado 'em fatos incontroversos, e não em fatos complexos, que reclamam produção e cotejo de provas' (RTJ 124/948). No mesmo sentido: RSTJ 154/150; STJ-RT 676/187. S/ recurso especial, nessa hipótese, v. RISTJ 255, nota 4-Mandado de Segurança."

Ainda sobre o tema, são válidas as considerações de Sérgio Cruz Arenhart em seus comentários à Carta Magna, *verbis*:

"A expressão 'direito líquido e certo', portanto, liga-se à forma de cognição desenvolvida no mandado de segurança, que exige prova pré-constituída das alegações postas pela parte impetrante. Não há, então, qualquer relação com espécie particular de direito subjetivo. Em conta disso, vem-se exigindo que as afirmações de fato trazidas pelo autor na petição inicial sejam demonstradas de pronto, por meio da prova documental" (ARENHART, Sergio Cruz in Comentários à Constituição do Brasil, Coord J.J Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luiz Streck. Ed. Saraiva. 2014. P. 478).

No caso concreto, reputo que o impetrante não logrou demonstrar a liquidez e certeza do direito alegado, sendo de rigor a manutenção da r. sentença denegatória da ordem, pelas razões que passo a expor.

A impetrante é empresa optante do SIMPLES NACIONAL que adquire vinhos de outros estados para posterior revenda e insiste no seu direito líquido e certo de não antecipar o ICMS/DIFAL eis que, na sua ótica, inexistente amparo legal para tal cobrança.

De início **afasto a preliminar de nulidade da r. sentença por vício de fundamentação** pois não há que se falar em decisão “*extra petita*” pelo simples fato de terem sido invocados dispositivos legais diversos daqueles que constaram da causa de pedir do impetrante.

Embora o apelante insista que pretende discutir a legalidade da cobrança estritamente na esfera estadual a própria alusão ao Tema 517 do C. STF se presta para **questionar se realmente haveria a diferenciação entre adotantes do simples nacional que realizam aquisições para uso final ou para revenda** no sentido de ser ou não necessária uma Lei específica para o último caso, eis que reconheceu-se a constitucionalidade da cobrança **indistintamente** de qual local na cadeia produtiva o contribuinte ocupa.

Tal precedente vinculante traz, pois, premissa jurídica pertinente ao caso a ser interpretada em conjunto com eventual análise do arcabouço legal estadual.

Por outro lado, a mera alusão da r. sentença a dispositivo de lei revogado (inciso XVI do art. 2º da Lei nº 6.374/89) não é macula definitiva ao sentido do julgamento eis que ao final a r. sentença esclarece de forma clara que não é o mencionado dispositivo legal revogado de legitima a exação questionada nestes autos, mas sim a Lei Estadual nº 17.470/2021, que interpretada consoante a lógica do Tema C. 517 que dá o substrato de legalidade necessário à cobrança em questão.

Quanto ao mérito, melhor sorte não socorre ao ora apelante.

Com efeito, no aludido Tema de Repercussão Geral 517 do STF, apreciado no julgamento do RE nº 970.821/RS, foi fixada a seguinte tese, *verbis*:



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

*“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.**”*

Ora, se o enunciado supra alude a empresas aderentes ao Simples **independentemente da posição destas na cadeia produtiva**, é razoável concluir que não se estava a limitar apenas às aquisições como consumidor final, para uso, consumo ou integração ao ativo imobilizado, mas também para etapas intermediárias da cadeia de consumo **dentre as quais a de revenda daqueles bens adquiridos de outros estados.**

Respeitados os precedentes **não vinculantes** colacionados pelo ora agravante, vislumbra-se que a questão ainda está pendente de pacificação, de sorte considerando que o meio escolhido foi o da ação mandamental, o qual exige liquidez e certeza do direito alegado, não se mostra possível a concessão da segurança nos moldes pretendidos.

Não obstante a lei 17.470/2021 não cite textualmente a hipótese da aquisição de mercadoria para revenda, a interpretação correta e consonante com a “*ratio*” do Tema 517 do C. STF é a de que para fins da incidência do DIFAL indifere se a aquisição se dá para uso próprio ou revenda, sendo que a interpretação do contribuinte causaria um tratamento não isonômico entre os contribuintes.

Aliás, esta C. Corte já **refutou especificamente** a alegação de que deveria haver um tratamento diferenciado para o contribuinte do simples que faz aquisição interestadual **para revenda**, *verbis*:

“APELAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS/Difal - EMPRESA OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL - VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - Indeferimento do julgamento presencial, por ausência de fundamentação - Inteligência do artigo 1º, "caput" da Resolução 549/11 do Órgão Especial do TJSP - É constitucional a cobrança do ICMS/Difal às empresas optantes do Simples Nacional independentemente da posição na cadeia produtiva - Aplicação da tese do Tema 517/STF - Fundamento no artigo 155, inciso II, § 2º, VII da Constituição Federal e do artigo 13, § 1º, inciso XIII, alíneas "g" e "h", da LC 123/2006 - Todavia, o caso em tela é distinto daquele tratado no julgado paradigma do Tema 517/STF (RE nº 970.821/RS) - Reconhecimento da interrupção da prescrição para posterior ingresso de ação de repetição do indébito do período em que a exação do ICMS/Difal estava sustentada somente no Decreto nº 45.490/00 (de janeiro de 2018 até 13 de março de 2022) - Matéria a ser discutida na ação de cobrança - Violado o princípio da legalidade no período - Inteligência do tema 1284 do STF, aplicado em respeito ao artigo 927, inciso III do CPC - A lei complementar possui caráter geral e não dispensa que os estados competentes a regulem por lei local em sentido estrito - Efeito suspensivo cassado, pois devido o pagamento do ICMS/Difal com a vigência da lei nº 17.470/2021 - Repetição do indébito anterior a ser discutido em ação própria - Súmula 269 do STF - Sentença reformada. RECURSO PROVIDO EM PARTE.

(...)

O ICMS/Difal foi instituído com a EC nº 87/153 para equilibrar a arrecadação do ICMS pelos Estados, especialmente, na era do comércio eletrônico. Cuida-se de instrumento jurídico que tem como escopo distribuir a tributação entre o Estado produtor e o Estado destinatário de determinados produtos ou serviços.

Para imprimir respeito ao princípio da legalidade, foi necessária a previsão constitucional do tributo no artigo 155, inciso II e § 2º, inciso VII da Constituição Federal⁴ e, respectivamente, na 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”.

*No Estado de São Paulo, a tributação tem amparo legal no artigo 2º, inciso XIV do Regulamento do ICMS (Decreto nº 45.490/00)⁶ e na **Lei Estadual nº 17.470/217 que alterou as bases da Lei nº 6.374/89.***

A apelante, empresa optante do Simples Nacional, suscita no mandamus o direito líquido e certo de não ser compelida a efetuar o recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS, quando da entrada de mercadorias no Estado de São Paulo com a justificativa de que ela será destinada a revenda futura

Sem razão.

*No julgamento do RE 970.821/RS, o Supremo Tribunal Federal rejeitou o pleito do contribuinte e firmou entendimento de que é constitucional a cobrança do ICMS/Difal para os optantes do Simples Nacional, **independentemente da posição que a empresa se encontra na cadeia produtiva.***

(...)

Para assentar algumas divergências interpretativas do paradigma fixado no tema anterior, o Supremo Tribunal Federal no julgamento do ARE 1460254/SP, fixou o tema 1284 apresentado no informativo 1118:

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

Por unanimidade, a Corte reafirmou sua jurisprudência de que a cobrança de diferença entre as alíquotas interna e a interestadual de ICMS (Difal) de empresa optante do Simples Nacional depende de lei estadual em sentido estrito.

Como observado alhures, no caso paradigma que orientou a fixação da tese 517 do STF, o contribuinte não logrou êxito no STF, pois há distinção do RE 970.821/RS com o caso concreto. Havia lei em sentido estrito do estado do Rio Grande do Sul editada em 28 de dezembro de 2012 (Lei estadual nº 14.178/2012), disciplinando a hipótese do artigo 13, inciso XIII, alínea “g” e “h”, da Lei do Simples.

O mesmo não se pode dizer a respeito do Estado de São Paulo que apenas tornou legítima a cobrança do ICMS/Difal em 13 de dezembro de 2021, com a superveniência da Lei Estadual nº 17.470/2021.

(...)

(TJSP; Apelação Cível 1002631-02.2021.8.26.0506; Relator (a): Joel Birello Mandelli; Órgão Julgador: 6ª Câmara de Direito Público; Foro de Ribeirão Preto - 2ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 06/02/2024; Data de Registro: 06/02/2024)



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Ainda que se considere que tal questão específica ao Estado de São Paulo não se encontre pacificada, é no mínimo controvertido se há ou não relevância, para fins da cobrança do DIFAL, se a empresa optante pelo Simples Nacional opera ou não na revenda de aquisições interestaduais e, ainda que se concluísse pela imprescindibilidade de Lei em sentido estrito, há controvérsia se a Lei Estadual nº 17.470/2021 não se prestaria para tanto, de sorte que **tendo em vista trata-se de tese não pacificada/controversa não é caso de conceder em sede preventiva o verdadeiro salvo-conduto tributário pretendido pelo ora recorrente.**

Respeitados os precedentes não vinculantes invocados pelo recorrente, alinho-me ao posicionamento da r. sentença e do precedente ora citado a concluir estar correta a exação fiscal contestada, nesta sede, e de modo preventivo.

Em razão do apresentado, de rigor a manutenção da r. sentença denegatória da segurança, desprovido-se o recurso de apelação do impetrante.

Sem condenação em honorários advocatícios por se tratar de *writ of mandamus* (artigo 25, da Lei Federal nº 12.016 de 2009 - Súmula 512 do STF).

Em relação ao prequestionamento, basta que as questões tenham sido enfrentadas e solucionadas no voto, como ocorreu, pois “desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais” (STJ EDCL. No RMS 18.205/SP, Rel. Min. Felix Fischer, j. 18.04.2006), mas mesmo assim,



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

para que não se diga haver cerceamento de direito de recorrer, dou por prequestionados todos os dispositivos legais referidos na fase recursal.

Por fim, faço uma observação de que eventuais embargos de declaração serão julgados em ambiente virtual, nos termos da Resolução nº 549/2011, com redação dada pela Resolução nº 772/2017.

Diante do exposto, **NEGO PROVIMENTO ao recurso**, mantendo-se a r. sentença, por seus próprios fundamentos e pelos aqui acrescidos.

FLORA MARIA NESI TOSSI SILVA
Relatora