



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2025.0000443416

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1044096-66.2022.8.26.0114, da Comarca de Campinas, em que é apelante KEMIN DO BRASIL LTDA., são apelados ESTADO DE SÃO PAULO e DELEGADO REGIONAL TRIBUTARIO DE CAMPINAS.

ACORDAM, em 8ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Após sustentação oral do Dr. Igor Guedes de Paula, negaram provimento ao recurso mantendo a sentença por fundamento diverso. VU.", de conformidade com o voto do Relator(a), que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores PERCIVAL NOGUEIRA (Presidente) E LEONEL COSTA.

São Paulo, 7 de maio de 2025.

ANTONIO CELSO FARIA
Relator
Assinatura Eletrônica

ACF nº 19.829/2025

Apelação nº 1044096-66.2022.8.26.0144

Apelante: Kemin do Brasil Ltda.

Apelada: Fazenda do Estado de São Paulo

APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-DIFAL. Ponto controvertido da ação peculiar à possibilidade de cobrança ou não do DIFAL. Hipótese de consumidor final contribuinte. Inaplicabilidade do tema nº 1093 à hipótese vertente. A tese definida em sede de repercussão geral não tem aplicação ao presente caso, pois as inovações trazidas pela Emenda Constitucional nº 87/2015 são aplicáveis apenas ao recolhimento do DIFAL quando o destinatário da mercadoria ou serviço não for contribuinte do ICMS. Impetrante que é contribuinte do imposto, razão pela qual se submete ao disposto pelo art. 155 da CF. Norma autoaplicável. Inteligência do disposto pelo art. 2º da Lei nº 6.374/89. Entendimento jurisprudencial deste E. TJSP. SENTENÇA DENEGATÓRIA DA ORDEM MANTIDA, PORÉM, POR OUTRO FUNDAMENTO – RECURSO IMPROVIDO.

Trata-se de Recurso de Apelação (fls. 309/319) interposto por **Kemin do Brasil Ltda.**, contra a **r. sentença de fls. 287/295, que denegou a segurança**, mediante os seguintes fundamentos:

“(…)

Portanto, não havendo criação ou aumento de tributo pela Lei Kandir e nem mesmo se podendo falar em criação de tributo no que tange ao DIFAL, é inviável ao contribuinte socorrer-se do princípio da anterioridade, que visa a sua segurança econômica por isso tal princípio também é chamado de princípio da “não surpresa”.

Logo, para além das estipulações normativas, havia normativa federal a ser cumprida, o que baliza a cobrança do tributo desde janeiro/2022, consoante modulação dos efeitos pelo STF, suso referido.

Soma-se a isso que o entendimento pela inconstitucionalidade da aplicação imediata da nova sistemática deveria obrigar ao retorno à situação prévia, ou seja, ao recolhimento da alíquota cheia do ICMS no Estado de origem, mas isso não é pretendido pela parte autora, até porque o resultado disso economicamente é praticamente zero.

Por fim, caso adotada eventual compreensão no sentido contrário (de que seria devida apenas e tão somente a alíquota interestadual na origem, afastando-se somente o diferencial de alíquota), verificar-se-ia também afronta direta à livre concorrência. Isso porque, neste último caso, os fornecedores não contribuintes situados no Estado de destino estariam a recolher a alíquota cheia de contraposição à alíquota interestadual dos fornecedores situados em outro Estado da Federação. (fls. 291).

Na inicial, a parte impetrante **alegou ser contribuinte do ICMS (dedicada a fabricação, comercialização, importação e exportação de aditivos destinados à alimentação humana e produtos de bebida em geral, vitaminas e suplementos alimentares, aditivos para a fabricação de cosméticos e produtos de cuidados pessoais, produtos para a saúde, medicamentos correlatos, matérias primas e aditivos destinados à alimentação animal incluindo, mas não limitando a antioxidantes, inibidores de fungos, conservadores, acidulantes, pigmentos, flavorizantes, enzimas, surfactantes, minerais com adição de propionato etc. – fls. 04)**, buscando assegurar o direito de não se sujeitar ao pagamento do Diferencial de Alíquota do ICMS (“ICMS – DIFAL”), nas aquisições interestaduais de bens de uso e consumo ou destinadas ao seu ativo imobilizado, antes do exercício seguinte em que foi publicada a Lei Complementar nº 190/2022, de 04/01/2022, ou seja, apenas no ano de 2023.

Em suas **razões recursais** (fls. 309/319), a impetrante requer a inversão da sentença, para afastar a cobrança do ICMS-DIFAL, ou, ao menos, para que a referida cobrança, incidente sobre as operações referidas, ocorra somente a partir de 2023, em respeito aos princípios da anterioridade nonagesimal e irretroatividade.

A apelante alega, em suma, que a autorização para criar o tributo se deu pela Emenda Constitucional nº 87/2015, sendo que a instituição do tributo pelo Estado de São Paulo ocorreu por ocasião da promulgação da Lei Estadual nº 17/470/2021, em 13/12/2021.

Insiste que a questão foi analisada pelo STF no RE nº 1287019/DF, submetido à sistemática da Repercussão Geral, sob o **Tema nº 1.093**, cuja tese fixada foi a seguinte: “*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*”.

O recurso foi respondido (fls. 327/346), oportunidade em que a parte apelada ressaltou que **a impetrante é localizada em São Paulo, sendo contribuinte do imposto**, bem como, no caso **não se aplica o Tema n 1093 do colendo STF**, tendo havido grave confusão do contribuinte em sua petição inicial, na medida que o referido aresto trata do DIFAL do **consumidor final não-contribuinte**, em que o contribuinte é domiciliado em outro Estado da Federação e remete a mercadoria a destinatário final situado em São Paulo, de modo que ao impetrante, contribuinte do imposto, cabe o pagamento da DIFAL para o Estado de destino da mercadoria.

Houve oposição ao julgamento virtual (fls. 354).

É o relatório.

Cuida-se de MANDADO DE SEGURANÇA, em que a impetrante questiona a cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS, mediante os argumentos trazidos com as razões recursais (fls. 287/295).

Pois bem.

“*Ab initio*” é de fundamental importância esclarecer que, o ponto controvertido desta demanda é peculiar, **à possibilidade de cobrança ou não do DIFAL, porque, no caso, se trata de consumidor final contribuinte** e, portanto, **não há que se falar na aplicação do Tema nº 1093/STF, à hipótese vertente.**

Examinando-se os autos, verifica-se que foi impetrado mandado de segurança com pedido liminar visando o afastamento do recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS (“DIFAL”), na **condição de consumidora final contribuinte** nas aquisições interestaduais de bens e mercadorias destinadas a uso e consumo ou ao seu ativo fixo ou imobilizado

Assim, na hipótese em exame, se discute tema diverso daquele julgado pelo STF na apreciação do **Tema 1.093** pois o **julgado do STF trata de cobrança do DIFAL para consumidor final não-contribuinte do imposto.**

E, neste caso, cuida-se **do DIFAL para consumidor final contribuinte do ICMS.**

A própria definição do **tema 1.093** já deixa claro: ***"1093 -Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas***

operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015", destaquei.

Nesse contexto, verifica-se que o Exmo. Ministro Dias Toffoli ressaltou em seu voto que:

“Do preâmbulo do convênio consta que ele dispõe 'sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outra unidade federada'. Adveio ele após a Emenda Constitucional nº 87/15, a qual determinou a adoção da alíquota interestadual nas operações e prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final localizado em outro estado, seja ele contribuinte ou não do imposto, cabendo ao estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual. Nas hipóteses em que o destinatário não for contribuinte do ICMS, a referida emenda constitucional atribuiu a responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquota ao remetente do bem ou da mercadoria.

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)”, destaquei.

Assim, a tese definida em sede de repercussão geral não tem aplicação ao presente caso, pois **as inovações trazidas pela**

Emenda Constitucional nº 87/2015 são aplicáveis apenas ao recolhimento do DIFAL quando o destinatário da mercadoria ou serviço não for contribuinte do ICMS.

Este E. TJSP, já se manifestou, mais de uma vez, sobre a questão posta nos autos, assim, adoto como razões de decidir o entendimento esposado pela ilustre Desembargadora Maria Fernanda de Toledo Rodovalho, que muito bem explicou a não incidência do Tema 1.093/STF em demanda parelha:

A redação do dispositivo constitucional anterior à Emenda previa a aplicação da alíquota interestadual somente para operações cujo destinatário era contribuinte de ICMS. Com a alteração da Emenda, o art. 155 passou a prever a aplicação da alíquota interestadual para o destinatário do bem ou serviço localizado em outro Estado-membro, seja para contribuinte, seja para não contribuinte do tributo.

Outro ponto importante é que apenas nos casos em que o destinatário era contribuinte do imposto cabia ao Estado dele a DIFAL, o que foi modificado pela EC nº 87/15. A Emenda prevê expressamente que a DIFAL cabe ao Estado destinatário, independentemente de ser o destinatário da operação contribuinte ou não do tributo.

A EC nº 87/15 criou uma nova relação jurídicotributária para o remetente da mercadoria, quando em operação travada com destinatário não contribuinte de ICMS. E isso foi o que elucidou o E. Min. Dias Toffoli, ao proferir seu V. Voto quando do julgamento do Tema 1.093:

'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'.

Realmente, o remetente, após a Emenda, passou a ter de a

obrigação de recolher a DIFAL quando o destinatário da mercadoria ou serviço não for contribuinte do ICMS.

Ou seja, não se criou uma nova relação jurídicotributária para o destinatário contribuinte do imposto, pois esse permaneceu com a mesma obrigação de recolhimento da DIFAL existente anteriormente à Emenda.

A modificação da sistemática do recolhimento do ICMS nesses casos ocorreu porque havia um grave desequilíbrio fiscal entre as unidades da federação, na medida em que, nas operações interestaduais cujos destinatários não eram contribuintes do ICMS, aplicava-se somente a alíquota interna do Estado de origem sobre o valor da operação, ficando todo o ICMS arrecadado para o Estado de origem.

Com a alteração constitucional, nas operações interestaduais envolvendo dois contribuintes de ICMS, há a divisão da arrecadação entre os dois Estados envolvidos. O imposto incide na saída da mercadoria do estabelecimento vendedor, com a alíquota interestadual, e pertencerá ao Estado de origem; e, na entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário há nova tributação, dessa vez resultado da diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual (a chamada Diferença de Alíquota ou DIFAL), pertencendo o valor do imposto ao Estado destinatário.

A introdução dessa novel relação jurídicotributária levou a inúmeras ações judiciais para discutir a constitucionalidade da DIFAL nos casos de destinatário não contribuinte de ICMS.

A tese dos contribuintes, em suma, era a de que, não havendo normas em lei complementar tratando do ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas na hipótese de operações ou prestações interestaduais com consumidor não contribuinte do tributo, os Estados e o Distrito Federal não poderiam efetivar a cobrança desse imposto antes do advento de tais normas, e nem a falta dessa legislação específica pode ser suprida por meio de convênio interestadual.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Tema 1.093, acolheu a tese dos contribuintes e afastou a cobrança da DIFAL sem previsão em lei complementar, para os casos em que o destinatário não é contribuinte do imposto. Segundo o Excelso Pretório, é imprescindível a edição de lei complementar sobre o tema, uma vez que a Emenda Constitucional alterou a sistemática do recolhimento do ICMS em operações interestaduais envolvendo destinatário não contribuinte do tributo.

Nessa esteira, tendo em vista que as normas gerais em matéria tributária dependem de lei complementar, seria de rigor a edição dela.

Além disso, o Convênio do ICMS nº 93/15 teria inovado no aspecto pessoal e quantitativo do fato gerador do imposto, o que apenas poderia ser feito por lei complementar.

Toda a construção do julgado do STF se dá com base em uma inovação jurídico-tributária introduzida pela Emenda Constitucional. E essa inovação se deu apenas e tão somente para os casos de destinatários não contribuintes de ICMS, uma vez que a dinâmica relativa às operações com destinatários contribuintes do tributo não foi alterada pela Emenda.

Por essa razão, não há possibilidade de se aplicar o julgado do Supremo, nem mesmo analogicamente, ao presente caso. Falta ao caso da empresa embargante o pressuposto central para sustentar a necessidade da lei complementar: a inovação jurídico-tributária introduzida pela EC nº 87/15, destaquei (Embargos de Declaração nº 2276246-24.2020.8.26.0000, **Relatora: Maria Fernanda de Toledo Rodovalho**, Comarca: São Bernardo do Campo, Órgão julgador: 2ª Câmara de Direito Público, Data do julgamento: 21/01/2022 e Data de publicação: 21/01/2022)

Desta forma, demonstra-se a inaplicabilidade do Tema nº 1.093 do E. STF ao caso dos autos.

No caso do **DIFAL CONTRIBUINTE**, a redação originária da Constituição Federal já determinava a sua incidência nas

operações interestaduais em que o adquirente fosse consumidor final da mercadoria ou do serviço e contribuinte do ICMS, como é o caso da impetrante:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - 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;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Após o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015, a redação do dispositivo passou a consignar que:

Art. 155

(...)

§2º

(...)

VII - 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;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o

inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;*
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte*

do imposto.

Assim, nota-se que no caso de operação e prestação que destine bens ou serviços para consumidor final CONTRIBUINTE DE ICMS em outro estado da federação, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto ICMS-DIFAL **é do destinatário e a alíquota aplicável representa a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.**

Após a Emenda Constitucional nº 87/2015, essa sistemática não se modificou, porque a necessidade de edição de lei complementar firmada no Tema 1.093/STF é aplicável apenas ao DIFAL NÃO CONTRIBUINTE. Portanto, no que se refere ao **DIFAL nos casos de operação envolvendo contribuintes de ICMS**, a Lei Kandir (Lei complementar nº 87/96) já previa em seu art. 6º, § 1º as normas gerais acerca da exação. Confira-se:

Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Desse modo, observa-se que a exação do DIFAL nos casos **envolvendo consumidor final contribuinte de ICMS** já

possui regulamentação em legislação complementar e, **assim, plenamente válida e regular a sua eventual cobrança**, ao contrário do que tentam fazer crer a impetrante.

No mesmo sentido, é o entendimento jurisprudencial deste E. TJSP:

*MANDADO DE SEGURANÇA. Pretensão ao reconhecimento do direito líquido e certo ao afastamento do Diferencial de Alíquota (DIFAL) do ICMS sobre operações interestaduais e compensação de valores recolhidos a empresa contribuinte do imposto. MÉRITO. Caso concreto distinto do Tema 1.093 do E. STF, que tratou especificamente de operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Nos presentes autos, empresa pretende afastar a cobrança de ICMS-DIFAL sendo a destinatária final contribuinte do imposto. Suficiência, para o caso de consumidor final contribuinte, das disposições da Lei Complementar 87/1996. Cobrança de diferencial de alíquota admitida nessa situação antes mesmo da Emenda Constitucional 87/2015. "Distinguishing" realizado. Denegação da segurança mantida, por fundamentos diversos. RECURSO DE APELAÇÃO DA IMPETRANTE DESPROVIDO (Apelação Cível 1064871-28.2021.8.26.0053; **Relatora: Flora Maria Nesi Tossi Silva**; Órgão Julgador: 13ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 22/06/2022 e Data de Registro: 22/06/2022).*

APELAÇÃO CÍVEL ICMS Sentença denegatória da segurança pleiteada para obstar a cobrança de diferencial

de alíquota (DIFAL) quanto às operações interestaduais de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e consumo, por parte da destinatária que é contribuinte do imposto Inconformismo da impetrante Não cabimento Situação diversa da cobrança de DIFAL relativa ao consumidor final não contribuinte do imposto, esta objeto do Tema 1.093 de Repercussão Geral Suficiência, para o consumidor final contribuinte, das disposições da Lei Complementar 87/1996 Cobrança de diferencial de alíquota admitida nessa situação antes mesmo da Emenda Constitucional 87/2015 Precedentes desta C. Câmara Recurso não provido. (Apelação Cível 1027864-02.2021.8.26.0053; Relator: Jayme de Oliveira; Órgão Julgador: 4ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 28/04/2022 e Data de Registro: 28/04/2022)

APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – DIFAL CONTRIBUINTE – Pretensão das impetrantes de determinar que a autoridade coatora se abstenha de exigir o diferencial de alíquota de ICMS (DIFAL) até o ano de 2023 ou, subsidiariamente, até 05.04.2022 – Sentença que denegou a segurança – Decisório que deve subsistir – Inaplicabilidade do Tema 1.093 do Supremo Tribunal Federal – Impetrante que é contribuinte do ICMS e pretende afastar o pagamento do DIFAL para aquisições relacionadas a produtos para o seu uso e consumo e para seu ativo imobilizado - Inovação não verificada para os casos de operações com destinatários contribuintes do imposto – Lei Kandir que já tratava da DIFAL Contribuinte anteriormente à LC nº 190/22 - Ilegalidade e

inconstitucionalidade não verificadas – Direito líquido e certo não evidenciado – Sentença mantida – Jurisprudência desta E. Corte Bandeirante - Recursos não providos (Apelação Cível 1010850-68.2022.8.26.0053; Relator: Rubens Rihl; Órgão Julgador: 1ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 07/07/2022 e Data de Registro: 07/07/2022)

Apelação. Mandado de Segurança. Pretensão voltada a afastar a cobrança do ICMS-DIFAL não recolhido em razão da aquisição de bens destinados ao ativo e bens de uso e consumo de fornecedores domiciliados em outros Estados. Inaplicabilidade do entendimento firmado pelo STF no julgamento do Tema nº 1.093. - RE nº 1.287.019 – julgado pelo Pleno do E. STF, no qual foi firmada a necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança do DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015. Impetrante que é contribuinte do imposto, razão pela qual se submete ao disposto pelo art. 155 da CF. Norma autoaplicável. Inteligência do disposto pelo art. 2º da Lei nº 6.374/89. Sentença mantida. Recurso improvido (Apelação Cível 1000549-96.2021.8.26.0053; Relatora: Paola Lorena; Órgão Julgador: 3ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 12/07/2022 e Data de Registro: 15/07/2022)

A impetrante não comprovou o seu direito líquido e certo no que se refere à suposta inconstitucionalidade do DIFAL CONTRIBUINTE, porque a Lei Complementar nº 87/95 (Lei Kandir)



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

traz os requisitos necessário para a exação nos casos de destinatário final contribuinte de ICMS. Indeferem-se, portanto, todos os pedidos da apelação.

Ante o exposto, **nega-se provimento ao recurso, mantendo-se a denegação da segurança, porém, por outro fundamento.**

ANTONIO CELSO FARIA
Relator