



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2022.0000500086

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 1012353-27.2022.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante P.A.S. IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, é apelado ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em sessão permanente e virtual da 6ª 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 SIDNEY ROMANO DOS REIS (Presidente) E EVARISTO DOS SANTOS.

São Paulo, 29 de junho de 2022.

SILVIA MEIRELLES
Relator(a)
Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Apelação: 1012353-27.2022.8.26.0053

Apelante: P.A.S. IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

Apelado: ESTADO DE SÃO PAULO.

Comarca: SÃO PAULO.

Juíza: Liliane Keyko Hioki

Voto: 19.280 - A*

APELAÇÃO CÍVEL – Mandado de Segurança – Diferencial de Alíquotas (“DIFAL”) – Demanda visando afastar a cobrança do ICMS-DIFAL para o exercício de 2022, em razão dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, diante da publicação da Lei Federal Complementar nº 190/2022 – Cabimento – Entendimento pacificado pelo Eg. STF, no julgamento do RE nº. 1.287.019, com repercussão geral, Tema nº. 1.093, que declarou a inconstitucionalidade de cobrança do DIFAL sem lei complementar regulamentando a matéria – LC 190/2022 que foi publicada apenas em 05/01/2022, conferindo validade à Estadual Lei nº 17.470/2021 – Contudo, em razão do princípio da anterioridade insculpido no art. 150, III, “b” e “c”, da CF, a cobrança só poderá ocorrer a partir do exercício de 2023 –

Pretensão de compensação de valores – Impossibilidade – Pedido da impetrante que importará, em verdade, em repetição do indébito tributário, o que, consequentemente, se revela em uma cobrança reversa, sendo inadmissível pela via mandamental – Enunciados das Súmulas nºs. 269 e 271, do Eg. STF – Sentença reformada – Recurso da impetrante parcialmente provido.

Trata-se de recurso de apelação interposto por P.A.S. IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. contra a r. sentença de fls. 335/338, que denegou a ordem postulada, pela qual pretende a impetrante que seja afastada a cobrança do diferencial de alíquotas DIFAL-ICMS no ano calendário de 2022, além do direito à



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

compensação dos valores indevidamente recolhidos a esse título, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte situado no ESTADO DE SÃO PAULO, desde 01/01/2022, incluindo-se os indébitos que ocorrerem durante a tramitação da presente demanda, corrigidos monetariamente.

Em suas razões recursais (fls. 113/128), a impetrante alega, em suma, que a Lei Complementar nº 190/2022, que regulamentou a cobrança do diferencial de alíquotas, foi publicada em 05/01/2022, devendo, pois, respeitar a anterioridade prevista no art. 150, inciso III, da Constituição Federal, sendo a sua cobrança devida apenas a partir de 1º de janeiro de 2023.

Contrarrazões a fls. 403/424.

É o relatório.

O mandado de segurança é o meio constitucional posto à disposição de qualquer pessoa 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.

Este é o teor do art. 5º, LXIX, da Constituição Federal, que assim estabelece: “*conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de*



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público”.

Assim, por se cuidar de ação mandamental constitucional, o mandado de segurança é a ação própria para a correção de um ato de autoridade que fere direito líquido e certo.

E esse é o caso dos autos.

Com efeito, conforme o entendimento firmado pelo E. Supremo Tribunal Federal na apreciação do Tema 1.093 (RE 1.287.019), reputou-se necessária a edição de lei complementar para implementação da cobrança do DIFAL, ficando decidido que: “*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*”.

Assim, entendeu o Tribunal Superior que seria inválida a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, sem a devida lei complementar que estabelecesse as normas gerais sobre a matéria, modulando seus efeitos, conforme o ementado:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, d, e parágrafo único, da CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade.

1. A EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. O imposto incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna.

2. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispendo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

3. *A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/2015 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, à luz do art. 146, inciso III, d, e parágrafo único, da Constituição Federal.*

4. *Tese fixada para o Tema nº 1.093: “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”.*

5. *Recurso extraordinário provido, assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/1, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte.*

6. *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*



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

*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.**” (RE 1287019, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021 – g.m.).*

Como se vê, o Eg. STF entendeu pela invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/15, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, modulando a declaração de inconstitucionalidade, cuja decisão produziria efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão daquele julgamento (2022), com expressa ressalva quanto às ações judiciais em curso, em relação às quais a decisão produziria efeitos imediatos.

Ocorre que, mesmo após ter sido pacificado o entendimento do E. STF no sentido de ser necessária a edição de lei complementar federal para a cobrança do DIFAL-ICMS, veiculando normas gerais do imposto, o Estado de São Paulo editou a Lei nº



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

17.470/2021 (que alterou a Lei nº 6.374/89), estabelecendo o fato gerador, base de cálculo e contribuinte para fins de cobrança da diferença de alíquotas de ICMS já a partir de 2022.

A Lei Complementar nº 190/2022, por sua vez, alterou a LCF nº 87/96 (Lei Kandir), para então regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, **mas foi publicada apenas em 05/01/2022**, e em seu art. 3º foi expressamente consignado:

“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.”

Assim, não restam dúvidas de que após a edição da LC nº 190/2022, que regulamentou o DIFAL, a norma paulista (Lei nº 17.470/2021) passou a ter, de fato, validade. Porém, ambas estão sujeitas aos princípios da anterioridade geral e da noventena, previstos no artigo 150, III, "b" e "c", da Constituição Federal, para produção de efeitos, momento em que terão eficácia.

A propósito, o E. STF, em situação similar, no julgamento do Tema 1094 (RE 1.221.330/SP), já definiu que a lei estadual, apesar de válida, só produz efeitos após o início da vigência da lei complementar. Confira-se a ementa:



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

*“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TEMA 1094 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS INCIDENTE NA IMPORTAÇÃO DE BENS E MERCADORIAS, POR PESSOA FÍSICA OU JURÍDICA, COM BASE EM LEI ESTADUAL EDITADA POSTERIORMENTE À PROMULGAÇÃO DA EC Nº 33/2001, PORÉM ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 114/2002. POSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência desta CORTE, no julgamento do RE 439.796-RG (Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tema 171), fixou a orientação de que, “após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços”. 2. Tal imposição tributária depende da edição de lei complementar federal; publicada em 17/12/2002, a Lei Complementar 114 supriu esta exigência. 3. **As leis ordinárias estaduais que previram o tributo após a Emenda 33/2001 e antes da entrada em vigor da LC 114/2002 são válidas, mas produzem efeitos apenas a contar da vigência da referida lei complementar.** 4. No caso concreto, o tributo é constitucional e legalmente devido com base na Lei Estadual 11.001/2001, cuja eficácia teve início após a edição da LC 114/2002. 5. Recurso Extraordinário a que se dá provimento, de modo a denegar a segurança, restabelecendo a sentença de primeiro grau. Atribuída repercussão geral a esta matéria constitucional e fixada a seguinte tese de julgamento: “I -*



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, devendo tal tributação estar prevista em lei complementar federal. II - As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002". (RE 1.221.330/SP, relator Ministro LUIZ FUX, j. 16/06/2020 – g.m.)

Assim, em vista do princípio da anterioridade, a cobrança do DIFAL só poderá se dar a partir de 1º de janeiro de 2023, quando a LC nº 190/2022 passará a produzir seus efeitos, sem conduto, deixar de lado a decisão do Tema 1.093 (RE 1.287.019), que passou a produzir efeitos a partir do exercício financeiro de 2022, com expressa ressalva quanto às ações judiciais em curso.

No mesmo sentido:

“APELAÇÃO. ICMS. Diferencial de alíquota (DIFAL). Operações interestaduais destinando mercadorias a consumidores finais não contribuintes de ICMS. Pretensão de afastar a exigência do tributo e reaver ou compensar, judicial ou administrativamente, com restituição dos recolhimentos que já foram feitos. Cabimento da ação mandamental para



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

afastar obrigação tributária que se alega descabida, sendo questão de mérito juízo de valor a esse respeito. Dependente da edição de lei complementar a exigibilidade do imposto segundo a redação que a EC 87/2015 conferiu ao artigo 155, § 2º, VII, da Constituição Federal. Supremo Tribunal Federal, RE 1287019/DF, Tema 1093, com modulação para efeitos a partir de 2022, ressalvadas as ações judiciais em curso. Julgamento ocorrido em 24-02-2021, publicação da ata em 03-03-2021, ação mandamental ajuizada em 19-01-2021, por isso não excluída da modulação dos efeitos. A exigibilidade do tributo, segundo a disposição constitucional em questão, operacionalizada por Convênio CONFAZ 93/2015 e Lei Estadual 15856/2015, ficará condicionada à edição de lei complementar. Lei Estadual 17470, de 14 de dezembro de 2021, e Lei Complementar 190, de 04 de janeiro de 2022. Eficácia da lei estadual dependente da edição da lei complementar, por isso sendo esta e não aquela a referência para a anterioridade anual. Oneração tributária que só poderá ser cobrada a partir de 2023. Questão que é objeto da ADI 7066, com pedido de suspensão imediata dos efeitos da norma por todo o ano de 2022, ainda não apreciado por Supremo Tribunal Federal. Sem incidência da cláusula de reserva de plenário, do artigo 97 da Constituição Federal e Súmula Vinculante nº 10, porque a lei estadual dispôs somente sobre a sua vigência, não sobre os efeitos que deve produzir, segundo a disposição constitucional que invocou, dependente da edição e vigência da lei complementar, apenas neste



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

exercício de 2022. Restituição de valores recolhidos indevidamente. Incidência do artigo 166 do Código Tributário Nacional. ICMS é imposto indireto que o contribuinte de direito recebe do contribuinte de fato, com o preço da mercadoria, com obrigação de recolhê-lo ao fisco, não comprovado pela apelante que não tenha feito o repasse, tampouco que esteja autorizada pelos ditos contribuintes de fato a demandar pela repetição do indébito fiscal. Segurança concedida em parte. Recurso e reexame necessário não providos.” (Apelação nº 1002887-43.2021.8.26.0053; Relator Desembargador EDSON FERREIRA; 12ª Câmara de Direito Público; j. 15/03/2022 – g.m.)

“APELAÇÃO MANDADO DE SEGURANÇA ICMS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS (DIFAL) EC Nº 87/2015 TEMA Nº 1.093 DO STF (RE Nº 1.287.019) Pretensão mandamental voltada a obstar a cobrança, pela autoridade coatora, do diferencial de alíquotas de ICMS (DIFAL) nas operações de venda de mercadorias efetuadas a consumidores finais não contribuintes possibilidade em tese entendimento pacificado no STF no julgamento conjunto do RE nº 1.287.019/DF e da ADI nº 5469/DF firmando a seguinte tese de repercussão geral: "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" (tema nº 1.093) necessidade de edição de lei



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

complementar federal para disciplinar a exigência do ICMSDIFAL, legitimando sua exação MODULAÇÃO DE EFEITOS a partir do exercício financeiro de 2022 apenas as ações ajuizadas antes do julgamento do recurso representativo de controvérsia não se sujeitam à modulação dos seus efeitos EDIÇÃO DA LEI ESTADUAL Nº 17.470/2021 E DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL Nº 190/2022 - o Estado de São Paulo, antecipando-se à edição da lei complementar de caráter nacional, editou a Lei nº 17.470/2021, que alterou a Lei nº 6.374/89, estabelecendo o fato gerador, base de cálculo e contribuinte para fins de cobrança da diferença de alíquotas de ICMS já a partir de 2022 - ocorre que a eficácia dessa lei estadual paulista depende da produção de efeitos da Lei Complementar Federal nº 190/2022, editada posteriormente, que lhe confere fundamento de validade, e ambas estão sujeitas ao princípio da anterioridade e da noventena, previstos no artigo 150, III, "b" e "c", da Constituição Federal - somente em 04 de janeiro de 2022 foi editada a Lei Complementar Federal nº 190, que alterou a LCF nº 87/96 (Lei Kandir), para finalmente regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto - o próprio E. STF, em situação similar, já definiu que a lei estadual, apesar de válida, só produz efeitos após o início da vigência da lei complementar (Tema 1.094 RE 1.221.330/SP) - CASO CONCRETO - MS impetrado antes da edição e da vigência da LE nº



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

17.470/2021 e da LCF nº 190/2022 e após o julgamento conjunto do RE nº 1.287.019/DF e da ADI nº 5469/DF (após 24.02.2021) - aplicabilidade da modulação de efeitos determinada pelo Excelso Pretório o Convênio CONFAZ nº 93/2015, apesar de declarado inconstitucional, remanesce deflagrando efeitos até o marco temporal estipulado pelo STF (até 2022) precedentes do TJSP sentença denegatória da segurança mantida. Recurso da impetrante desprovido.” (Apelação nº 1012635-02.2021.8.26.0053; Relator Desembargador PAULO BARCELLOS GATTI, 4ª Câmara de Direito Público; j. 21/02/2022)

Destarte, razão assiste à impetrante, pois, nos termos acima expostos, o DIFAL somente poderá ser cobrado a partir do exercício de 2023, observada a modulação dos efeitos da decisão do Tema 1.093 que acabou por reputar válida a aludida cobrança até dezembro de 2021, exceto para aqueles contribuintes com ações judiciais já em curso na data do julgamento.

Por outro lado, o pedido da impetrante quanto ao reconhecimento do direito à compensação de eventual valor pago indevidamente não pode prosperar.

Isso porque, a compensação de créditos tributários importa em repetição do indébito, o que, consequentemente, configura-se como uma cobrança reversa, inadmissível na via do mandado de segurança.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Por tais razões, a reforma da r. sentença monocrática é medida que se impõe, para o fim de conceder em parte a ordem postulada para afastar a cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS no ano calendário de 2022, desacolhendo, contudo, o pedido de compensação de eventuais créditos tributários, por ser este inadmissível na via do mandado de segurança.

Ressalta-se, por fim, que o presente acórdão enfocou as matérias necessárias à motivação do julgamento, tornando claras as razões do *decisum*, considerando prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional, observando o pacífico entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, tratando-se de prequestionamento, é desnecessária a citação numérica dos dispositivos legais, bastando que a questão posta tenha sido decidida (EDROMS 18205 / SP, Ministro FELIX FISCHER, DJ 08.05.2006 p. 240).

Ante o exposto, **dá-se parcial provimento** ao recurso.

SILVIA MEIRELLES

Relatora