



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, conseqüentemente, 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 se 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, conseqüentemente, 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***