



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Registro: 2022.0000607465

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Embargos de Declaração Cível nº 1012353-27.2022.8.26.0053/50001, da Comarca de São Paulo, em que é embargante P.A.S. IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, é embargado 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: **Embargos de declaração parcialmente acolhidos por 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, 3 de agosto de 2022.

SILVIA MEIRELLES

Relator(a)

Assinatura Eletrônica



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Embargos de Declaração n.º: 1012353-27.2022.8.26.0053/50001*
Embargante: P.A.S. IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Embargada: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO.
Comarca: SÃO PAULO
Voto n.º: 19.416 - A*

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – V. acórdão que deu parcial provimento ao recurso de apelação da embargante, para conceder a ordem e suspender a cobrança do DIFAL, até o exercício de 2023, afastando-se, contudo, o pedido de compensação do indébito tributário – Alegação de omissão – Inocorrência – Inteligência da aplicação da Súmula 213/STJ, conjuntamente com o Tema 118/STJ, Súm. 269 e 271/STF e art. 166, do CTN – TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA RECURSAL – Cabimento – Presentes os requisitos legais – Concessão para o fim de suspender o recolhimento do tributo até dezembro de 2022 – Supressão da omissão - Embargos acolhidos em parte.

Trata-se de embargos de declaração opostos por P.A.S. IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. contra o v. acórdão de fls. 431/445, que deu parcial provimento ao recurso de apelação da embargante, para o fim de conceder a ordem e determinar a suspensão da cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS – DIFAL, até o exercício de 2023, afastando, contudo, o pedido de compensação de valores do indébito tributário.

Em suas razões recursais, a embargante aponta a ocorrência de omissão no tocante ao alegado direito à compensação dos



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

valores indevidamente recolhidos desde janeiro de 2022, notadamente em face da Súmula 213 e do julgamento do Tema 118 do E. STJ. Pede a concessão da tutela de forma incidental, para a suspensão imediata da exigibilidade do ICMS–DIFAL incidente sobre as operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte até o início da vigência da LC nº190/2022, em 01 de janeiro de 2023, eis que o acórdão embargado somente produzirá efeitos após o trânsito em julgado. De forma subsidiária, requer a declaração do direito de efetuar o depósito judicial dos valores devidos a título de ICMS-DIFAL, a fim de suspender a exigibilidade do débito, nos termos do art. 151, inciso II, do CTN. Alternativamente, aponta, ainda, obscuridade do acórdão acerca dos efeitos imediatos da decisão.

É o relatório.

O recurso não comporta acolhimento.

O art. 1.022, do novo Código de Processo Civil dispõe que:

“Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para:

I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição;

II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento;

III - corrigir erro material.

Parágrafo único. Considera-se omissa a decisão que:

I - deixe de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento;

II - incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1º.”

Por sua vez, o artigo 489, do mesmo *codex*, em seu parágrafo primeiro, assim dispõe:

“Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

§ 1º - Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.”

No presente caso, claramente se vê que o v. acórdão embargado não contém qualquer obscuridade, omissão, contradição ou erro material, bem como não se amolda a quaisquer das hipóteses legais caracterizadoras da decisão judicial infundada.

Pelo contrário, foram apreciadas as teses capazes de infirmar a conclusão adotada, assentando o r. *decisum* que a Lei Complementar nº 190/2022, que regulamentou a cobrança do diferencial de alíquotas, foi publicada em 05/01/2022, e, em vista do princípio da anterioridade insculpido no art. 150, inciso III, da Constituição Federal, aparentemente, a cobrança do DIFAL só poderá se dar a partir de 1º de janeiro de 2023.

Foi expressamente consignado no v. acórdão embargado a inadmissibilidade da compensação de créditos tributários, o que importa em repetição do indébito, e, conseqüentemente, configura-se como uma cobrança reversa, inaceitável na via do mandado de segurança.

E nem se alegue a aplicação da Súmula 213, do Colendo Superior Tribunal de Justiça.

A referida súmula assim estabelece:



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

SÚMULA 213 - “*O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.*”

Como fica claro do referido enunciado, há uma evidente contradição deste com as Súmulas 269 e 271/STF, seja pela natureza desta ação (que não é declaratória, mas sim, mandamental), seja pela total impossibilidade de emissão de comando jurisdicional incerto quanto ao *an debeat*, o que levaria a uma decisão judicial condicional.

Explico.

Primeiro, observa-se que o mandado de segurança não tem a natureza de ação declaratória, mas sim, mandamental, eis que corrige um ato de autoridade.

Não se desconhece a lição de Pontes de Miranda, para o qual as ações ou sentenças cabiam em “*uma das cinco classes por ela observadas – declarativa, constitutiva, condenatória, mandamental e executiva*”, salientando, contudo, que “*não há nenhuma ação, nenhuma sentença, que seja pura. Nenhuma é somente declarativa. Nenhuma é somente condenatória. Nenhuma é somente mandamental. Nenhuma é somente executiva.*” E complementava o saudoso mestre que: “*A ação somente é declaratória porque a sua eficácia maior é a de declarar. Ação declaratória é a ação preponderantemente declaratória. Mais se quer que se declare do que se mande, do que se constitua, do*



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

que se condene, do que se execute. A ação somente é constitutiva porque a sua carga maior é a de constitutividade. A ação constitutiva é a ação preponderantemente constitutiva. A sentença, que ela espera, mais constitui do que declara, do que manda, do que executa, do que condena.” E, finalmente, concluía que “sendo a declaração o elemento principal da jurisdição (o ato de dizer o direito), toda sentença contém um certo grau de declaratividade, porque não se poderia conceber que a prestação jurisdicional pudesse consistir em modificar o mundo jurídico sem conhecê-lo e, partir desse conhecimento, afirmar existir a relação jurídica correspondente ao direito à constituição positiva, modificativa ou extintiva.” (in Pontes de Miranda, “Tratado das Ações, Tomo 6”, p. 23).

No caso, tendo o “writ” eficácia preponderantemente de correção de um ato de autoridade que tenha lesado o direito líquido e certo do impetrante, embora com o conteúdo declaratório de conhecer este direito e aplicá-lo ao caso concreto, tem esta jurisdição caráter preponderantemente mandamental, cuidando-se de uma ordem a ser cumprida pela autoridade, a fim de corrigir o seu ato coator.

Portanto, incabível é qualquer pretensão de declaração de direitos nesta ação, o que transmutaria sua natureza jurídica para a de preponderância declaratória, o que não se coaduna com o desiderato do legislador que a criou e nem a alterou pela atual Lei n. 12.016/09.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Segundo porque, ainda que se entendesse ser possível tal declaração em sede de ação mandamental, esta seria necessariamente de natureza condicional, posto que nas questões de repetição de indébito tributário (nesta envolvido o direito de compensação de créditos), é imprescindível a comprovação de não repercussão tributária, ou seja, de que o tributo não foi arcado pelo terceiro consumidor final da mercadoria, ou, havendo esta repercussão, que este tenha renunciado ao seu direito de crédito em favor da impetrante, nos termos do que estabelece o art. 166, do Código Tributário Nacional.

Isto se dá porque o ICMS é tributo que, por sua própria natureza, comporta a repercussão de seu encargo financeiro ao terceiro consumidor da mercadoria que circulou.

Ora, em se cuidando de ação mandamental, cuja prova do direito líquido e certo deve ser realizada de plano e documentalmente pela impetrante, salvo no caso desta trazer, com a inicial, as autorizações de todos os consumidores finais de sua mercadoria, nos últimos cinco anos, torna-se impossível a abertura da instrução probatória para que se faça a prova da não repercussão do tributo que se pretende compensar, pelo simples fato da natureza especialíssima do *mandamus*, a qual não a comporta.

Por isso mesmo, o próprio C. Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp n. 1.111.164, sob o rito dos Recursos Repetitivos (Tema 118), reafirmou sua jurisprudência consolidada na



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Súmula 213, observando que para fins de declaração do direito à compensação do crédito tributário em ação mandamental “*é necessária a a efetiva comprovação do recolhimento feito a maior ou indevidamente*”.

Logo, qualquer declaração que se faça nesta ação, reconhecendo o direito da impetrante em compensar-se dos valores preteritamente recolhidos por meio de créditos futuros em conta escritural, à evidência que tal decisão seria totalmente condicional, eis que dependeria da verificação, feita *a posteriori* pela autoridade fiscal, da repercussão tributária, ou não, do tributo compensado, a fim de validar o creditamento, o que importaria, *mutatis mutandi*, em uma decisão judicial normativa, sem qualquer força de coerção, situação que não se adequa ao sistema processual brasileiro e muito menos se admite em sede do “writ”.

Por tais razões, não havendo prova inconteste da não repercussão do tributo em questão, incabível é a compensação neste caso, não havendo que se falar em violação à Súmula 213/STJ.

No que tange ao pedido de tutela de urgência recursal, com razão a embargante.

Isto porque, diante do julgamento deste recurso, vislumbra-se claramente a verossimilhança das alegações e a probabilidade do direito, assim como o *periculum in mora*, pela possibilidade de haver recurso a ser interposto pela parte contrária em



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

razão da celeuma constitucional ora em discussão, o que implicaria em exigibilidade do tributo de forma ilegal durante o período indevido, além de que o seu não recolhimento importaria em inclusão do nome da embargante nos órgãos restritivos de crédito, protesto de CDA, cancelamento de inscrição estadual e de regimes especiais, inscrição dos débitos em dívida ativa e sua cobrança judicial.

Assim sendo, concedo a tutela provisória de urgência recursal para o fim de que a embargada se abstenha de exigir o ICMS-DIFAL e, ainda, de impor quaisquer penalidades à embargante, no intuito de obrigar ao seu recolhimento até dezembro de 2022, passando seu recolhimento somente a partir de janeiro de 2023.

Desse modo, tendo o v. acórdão embargado se manifestado sobre todas as teses capazes de infirmar o entendimento ali consignado e acolhendo-se a tutela recursal pretendida, é o caso de se acolher em parte os embargos.

Ressalta-se que o presente acórdão enfocou as matérias necessárias à motivação do julgamento, tornando claras as razões do *decisum*, considerando-se prequestionada toda matéria infraconstitucional e constitucional invocada pelas partes, inclusive nos presentes embargos declaratórios.

Ante o exposto, pelo meu voto, **acolhem-se em parte** os embargos para o fim de concessão da tutela de urgência recursal, nos termos requeridos.



PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO

SILVIA MEIRELLES

Relatora