



PODER JUDICIÁRIO

Tribunal de Justiça do Estado de Goiás

Gabinete do Desembargador Fernando de Castro Mesquita

REEXAME NECESSÁRIO NO MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5324893-14.2020.8.09.0051

COMARCA DE GOIÂNIA

IMPETRANTE : ASS. COM. IND. DE SANTA HELENA DE GOIÁS – ACISH

IMPETRADO : SUP. CONT. FISC. SEC. ESTADO DA FAZENDA DE GOIÁS

LIT. PASSIVO : ESTADO DE GOIÁS

APELAÇÃO CÍVEL

APELANTE : ESTADO DE GOIÁS

APELADA : ASS. COM. IND. DE SANTA HELENA DE GOIÁS – ACISH

RELATOR : Desembargador FERNANDO DE CASTRO MESQUITA

VOTO

Conforme relatado, cuida-se de reexame necessário e apelação cível (mov. 55), esta interposta pelo **ESTADO DE GOIÁS**, em desprestígio da sentença (mov. 51) proferida pela juíza da 7ª Vara de Fazenda Pública Estadual da comarca de Goiânia, Mariuccia Benicio Soares Miguel, que, nos autos do mandado de segurança, impetrado pela **ASSOCIAÇÃO COMERCIAL E INDUSTRIAL DE SANTA HELENA DE GOIAS - ACISH**, concedeu a ordem vindicada, nestes

termos:

“(…)Diante do exposto, sem maiores delongas, confirmo a limitar outrora deferida, ao passo em que CONCEDO A SEGURANÇA para afastar a cobrança do DIFAL-ICMS sobre operações de aquisição de mercadorias em outros Estados da Federação, até que a edição de lei em sentido estrito no Estado de Goiás, resolvendo o mérito nos termos do artigo 487, inciso I do CPC.

Declaro, ainda, o direito dos representados pela impetrante à restituição dos créditos oriundos do recolhimento indevido do referido imposto, tão somente a partir da data da impetração desta ação mandamental, enquanto o pedido de compensação deverá ser vindicado perante a Administração Fazendária, após o trânsito em julgado, com estrita observância da legislação tributária aplicável.

No que se refere à correção monetária aplicável ao valor a ser restituído, deverá ser adotado o IGP-DI, de acordo com o previsto no Código Tributário Estadual (artigo 168, § 1º), desde a data do pagamento indevido (Súmula 162 do STJ), bem como juros de mora no percentual de 0,5% (artigo 167, *caput*, do Código Tributário Estadual), calculados a partir do trânsito em julgado (Súmula 188 do STJ) e, após 01/07/2021, deve ser utilizada a taxa Selic (Lei Estadual n. 21.004/2021).

Em atenção ao princípio da sucumbência, condeno o impetrado no ressarcimento das custas e despesas processuais adiantadas pela parte impetrante, ficando isento, todavia, da verba de honorários advocatícios, *ex vi* do artigo 25, da Lei nº 12.016/2009.

Oficie-se à autoridade coatora e ao Estado de Goiás, através de sua Procuradoria, para ciência acerca do interior teor desta sentença, nos termos do artigo 13 da Lei nº 12.016/2009.

Sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição, conforme determina o §1º, do artigo 14, da Lei 12.016/2009. (...)”

Inconformado (mov. 55), o ente estatal defende que o *decisum* partiu de premissa equivocada, uma vez que os arts. 27 e 63, ambos do Código Tributário de Goiás (CTE/GO), disciplinam o DIFAL-ICMS, bem assim, a variação das alíquotas do imposto (4% a 28%), portanto, há lei local específica que regula o instituto, diferentemente do que constou do édito sentencial.

Assevera, outrossim, que o art. 13, §1º, da LC 123/2006 é autoaplicável, razão pela qual, não exige a previsão legal estadual específica de diferença de tratamento aos optantes do SIMPLES, quando do estabelecimento do DIFAL, e, ainda, que o decreto estadual 9.104/2017 não instituiu o diferencial de alíquotas, mas, apenas, regulamentou os cálculos, o que não ofende o princípio da legalidade.



Aduz que não há falar em exigência de pagamento antecipado - no ingresso de mercadorias adquiridas em outro ente da federação - da diferença de alíquotas de ICMS interestadual e interna por meio de decreto, motivo de ser inaplicável o tema 456/RG do STF.

Bate pela observância ao conteúdo da súmula 78/TJGO, e alega a impossibilidade de compensação/restituição de valores via mandado de segurança, consoante dispõe a súmula 269/STF.

Forte no exposto, pleiteia a reforma da sentença hostilizada, a fim de denegar a segurança vindicada.

Pois bem, haure-se da exordial (mov. 01, arq. 01) que a impetrante objetiva, em sede de mandado de segurança, o reconhecimento do direito líquido e certo ao não recolhimento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna utilizada no estado de Goiás e a interestadual aplicável (DIFAL) na aquisição interestadual de mercadoria destinada à comercialização efetivada por contribuinte optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional.

Segundo consta (mov. 01, arqs. 02/14), a associação impetrante possui associados, pessoas jurídicas, que atuam em diversos ramos, tal como no comércio varejista de produtos farmacêuticos e de artigos de vestuário, sendo vários deles contribuintes do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços - ICMS e optantes do Simples Nacional.

Por esse motivo, de acordo com a lei complementar 123/06, estão seus associados sujeitos ao recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS, mensalmente e em documento único de arrecadação, nas seguintes hipóteses:

“Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

XIII – ICMS devido:

(...)

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:



1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;
 2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;
- h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;"

Nessa linha de intelecção, a despeito de haver previsão da antecipação do DIFAL na LC 123/06, reputada materialmente constitucional pelo STF, por ocasião do julgamento do RE 970821/RS, em RG (tema 517), forçoso concluir que a norma complementar possui caráter geral e não dispensa a regulação por lei em sentido estrito pelos entes competentes (CF/88, arts. 24, §§3º e 4º e 155, XII, "a", "d" e "i").

No caso em voga, a exigência do diferencial de alíquota de ICMS tinha como fundamento legal decreto autônomo do Poder Executivo (9.104/2017), uma vez que, até 1º de dezembro de 2023, não existia lei em sentido estrito em vigência no âmbito estadual disciplinando a cobrança.

Nesse contexto, tem-se que a Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso II, expressamente, atribui ao Legislativo a competência para editar normas jurídicas que fazem nascer, para todas as pessoas, deveres e obrigações que lhes restringem ou condicionam a liberdade.

Com relação à matéria tributária, a Constituição Federal proíbe aos entes federados a adoção de medidas tendentes a "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça" (art. 150, I), impondo destacar que tributo, por definição legal, é prestação compulsória instituída em lei.

Por sua vez, o art. 97 do Código Tributário Nacional elenca as matérias submetidas à reserva legal, dentre elas, destaca-se a fixação de alíquota do tributo e de sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 29, 57 e 65 (inciso IV).

Ademais, de acordo com a jurisprudência da Suprema Corte (RE 439.796), a existência de competência tributária, por si só, é insuficiente para justificar a cobrança do tributo, isto é, a constituição do crédito tributário, já que esta deve ser exercida pelo ente competente e segundo o procedimento legislativo previsto.



Essa orientação vem desde a antiga discussão sobre a incidência do ICMS no fornecimento de alimentos e bebidas por restaurantes e congêneres (súmula 574/STF), e, por estar fundada na mesma razão (art. 97, IV, CTN), também se aplica ao caso.

Dessa forma, para que a constituição do crédito tributário seja válida, a incidência deve observar três condicionantes, a saber: I) existência de competência; II) exercício dessa competência pela União, resultante em norma geral em matéria tributária; III) exercício de competência por cada um dos estados-membros e pelo Distrito Federal, decorrente da regra matriz de incidência tributária.

Registre-se, ainda, que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, a qual tem por objeto pagamento de exação, nos termos do art. 113 do Código Tributário Nacional.

Desse modo, antes da ocorrência do fato gerador, em regra, não há obrigação tributária nem crédito constituído, descabendo falar em regulamentação de pagamento por decreto, uma vez que inexistente o direito de cobrar.

Sendo assim, é insuficiente que a diferença de alíquota esteja prevista na Lei do Simples, por ser norma geral, visando assegurar estabilidade e previsibilidade em nosso país, onde a competência tributária é partilhada com 26 estados e o Distrito Federal (arts. 24, §§3º e 4º e 155, XII, “a”, “d” e “i”, CF/88).

Acresça-se que, no paradigma do RE 598.677/RS, julgado pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral, a insurgência se deu em razão de exigência, estabelecida por decreto estadual, de recolhimento antecipado do ICMS aos estabelecimentos comerciais gaúchos, adquirentes de mercadorias de outros estados com objetivo de revenda, sem que as operações estivessem submetidas ao regime de substituição tributária.

Eis a ementa:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. ICMS. Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Alcance. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder Executivo. Impossibilidade. Princípio da legalidade. Reserva de lei complementar. Não sujeição. Hígidez da disciplina por lei ordinária. 1. A exigência da reserva legal não se aplica à fixação, pela



legislação tributária, de prazo para o recolhimento de tributo após a verificação da ocorrência de fato gerador, caminho tradicional para o adimplemento da obrigação surgida. Isso porque o tempo para o pagamento da exação não integra a regra matriz de incidência tributária. 2. Antes da ocorrência de fato gerador, não há que se falar em regulamentação de prazo de pagamento, uma vez que inexistente o dever de pagar. 3. No regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o critério temporal da hipótese de incidência, sendo inconstitucionais a regulação da matéria por decreto do Poder Executivo e a delegação genérica contida em lei, já que o momento da ocorrência de fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência submetido a reserva legal. 4. Com a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, a possibilidade de antecipação tributária, com ou sem substituição, de imposto ou contribuição com base em fato gerador presumido deixa de ter caráter legal e é incorporada ao texto constitucional no art. 150, § 7º. 5. Relativamente à antecipação sem substituição, o texto constitucional exige somente que a antecipação do aspecto temporal se faça *ex lege* e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária. 6. Somente nas hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição, previsão em lei complementar. 7. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (STF, RE 598677, relator ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 29/03/2021 – grifo)

Com efeito, restou explicitado, naquele julgamento, que, ao se antecipar o surgimento de obrigação tributária, o que existe, necessariamente, é também a antecipação por ficção, da ocorrência do fato gerador da exação, o qual é um dos aspectos da hipótese de incidência, diante do que, é indispensável a observância do princípio da legalidade (art. 150, §7º, CF/88).

Ponderou-se, ainda, que existem dois tipos de antecipação de pagamento, com substituição tributária e sem substituição tributária. A primeira, é a substituição propriamente dita e reclama lei complementar. A segunda não se trata de substituição, porque a obrigação é exigida do próprio contribuinte do tributo, inexistindo a figura do substituto, de sorte que pode ser disciplinada por lei ordinária, desde que o momento eleito pelo legislador esteja vinculado ao núcleo da exigência tributária.

Destarte, forçoso concluir que, a despeito de haver previsão da antecipação do DIFAL na lei complementar do Simples, reputada materialmente constitucional pelo STF (RE 970.821-RS), esta possui caráter nacional e geral, não dispensando a regulação por lei em sentido estrito pelos estados (artigo 97, CTN), lacuna legislativa que subsistia no estado de Goiás quando do ajuizamento desta demanda e na data da prolação da sentença hostilizada.

Nesse passo, confira-se a ementa e preâmbulo do decreto estadual 9.104/2017:



“Dispõe sobre o pagamento do ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelo contribuinte optante pelo Simples Nacional, nas aquisições de mercadorias destinadas à comercialização ou produção rural e altera o Anexo IX do RCTE.

O GOVERNADOR DO ESTADO DE GOIÁS, no uso de suas atribuições constitucionais e legais, com fundamento no art. 37, IV, da Constituição do Estado de Goiás e no art. 4º das Disposições Finais e Transitórias da Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991 – Código Tributário do Estado de Goiás – CTE, na alínea “h” do inciso XIII do § 1º do art. 13 da Lei Complementar federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e tendo em vista o que consta no Processo nº 201700013005509.”

Necessário registrar, outrossim, que, não obstante o caráter vinculante da orientação fixada pelo STF, por ocasião do julgamento do RE 970821/RS, em RG (tema 517), que concluiu pela “constitucionalidade da cobrança de diferencial de alíquota do ICMS pelo Estado de destino na entrada de mercadoria em seu território por sociedade empresária, aderente ao Simples Nacional, independentemente da posição desta na cadeia produtiva ou da possibilidade de compensação de créditos”, a decisão não se aplica ao caso em análise.

Isso porque, no paradigma que orientou a fixação da referida tese, havia lei em sentido estrito do Rio Grande do Sul, disciplinando a hipótese do art. 13, XIII, “g”, da Lei do Simples, ao passo que, aqui, a exigência do diferencial de alíquota de ICMS pelo estado de destino, optante do SIMPLES NACIONAL, nas aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, tem como fundamento legal decreto autônomo do Poder Executivo.

Por fim, cogente o registro de que, a despeito do caráter vinculante do enunciado sumular 78, aprovado, no dia 10/10/2022, pelo Órgão Especial deste Tribunal de Justiça, impõe-se reconhecer a sua inaplicabilidade na espécie.

É que o Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida no dia 15/12/2022, nos autos da reclamação constitucional 57.003/GO, acolheu pedido formulado por empresa situada em território goiano para determinar a cassação de acórdão proferido por esta Corte, em observância à fundamentação que segue transcrita:

“(…). Como se nota, o presente caso não se enquadra no Tema nº 517, no qual, reitero, o ICMS-DIFAL lá em discussão encontrava inequívoco amparo em lei estadual em sentido estrito. Nessa toada, percebe-se que, ao contrário do que consta da decisão reclamada, o Supremo Tribunal Federal, na apreciação desse



tema, não reconheceu a legitimidade da cobrança, pelos estados, do ICMS-DIFAL em face das empresas do Simples Nacional sem estabelecer a reserva de lei em sentido estrito.”

Acresça-se que, no julgamento do agravo regimental, interposto contra a aludida decisão, em 03/04/2023, o STF rejeitou a tese do estado de Goiás no sentido de que o Código Tributário estadual (CTE-GO) teria disciplinado o ICMS-DIFAL, nos seguintes termos:

“(…). Portanto, conforme concluí na decisão agravada, a cobrança da tributação pelo Estado de Goiás, nos termos da decisão reclamada, se dá apenas com base em decreto estadual. A ausência de lei em sentido estrito estabelecendo a cobrança do ICMS-difal afasta, no ponto, a aplicação do Tema nº 517 da Repercussão Geral, configurando-se, no caso, a teratologia suscitada na exordial.

Ao contrário do que alega o Estado Agravante, o art. 63 do CTE transcrito não estabelece todos os critérios capazes de nascer a obrigação tributária ao dispor que ‘o pagamento do ICMS far-se-á nos locais, na forma e nos prazos fixados na legislação tributária.’ (Grifos acrescentados)

De igual modo, em 16/12/2022, na reclamação constitucional 57.237/GO, o ministro Luís Roberto Barroso determinou, liminarmente, a suspensão dos efeitos da decisão reclamada e o trâmite do processo em que foi proferida, sob os seguintes fundamentos:

“(…). 11. No caso em tela, verifico que o acórdão reclamado aplicou a tese firmada no julgamento do RE 970.821-RG a hipótese que não guarda similitude fática com aquela analisada no referido paradigma. Isso porque, no paradigma do Tema 517, se analisou a constitucionalidade do diferencial de alíquota instituído por lei ordinária do Estado do destinatário da mercadoria. Já no caso em exame, a norma instituidora do diferencial de alíquota é o Decreto nº 9.104/2017, do Estado de Goiás. Em outras palavras, no precedente paradigma, examinou-se a controvérsia em atenção à cadeia legislativa que perpassa não somente pelo respeito à lei complementar, como também pela própria exigência da cobrança por meio de legislação ordinária, que veio a ser regulamentada por atos infralegais, situação diversa destes autos. Logo, o recurso extraordinário interposto pelas reclamantes teve seguimento negado com base em aplicação equivocada da tese proferida no julgamento do RE 970.821-RG.

12. Assim, são verossímeis as alegações das reclamantes, porquanto vislumbro aparente equívoco no juízo negativo de admissibilidade do recurso extraordinário, realizado pelo órgão reclamado. Reputo igualmente presente o *periculum in mora*, tendo em vista a iminência do trânsito em julgado da decisão reclamada e a conseqüente cobrança da exação pelo Fisco estadual.”



Partindo dessas premissas, afasta-se a aplicação da súmula 78/TJGO, que reconheceu a regularidade do decreto estadual 9.104/2017, porquanto contrária à orientação ulterior emanada do Supremo Tribunal Federal, ao interpretar a amplitude da tese da repercussão geral fixada no RE 970.821 (tema 517).

Daí porque, em razão de o caso em apreço se amoldar à situação analisada pelo RE 598.677, é manifesta a inobservância do princípio da legalidade e, por consequência, a inconstitucionalidade do decreto estadual 9.104/2017, situação ensejadora da inexigibilidade da exação.

A corroborar, a jurisprudência regional:

“APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. MATÉRIA TRIBUTÁRIA. EMPRESAS ADERENTES AO SIMPLES NACIONAL. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTA INTERNA E A ALÍQUOTA INTERESTADUAL (DIFAL). EXIGÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DA DIFERENÇA DE ALÍQUOTA DE EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA RECONHECIDA PELO STF. TEMA 517, ORIUNDO DO JULGAMENTO DO RE Nº 970.821/RS COM REPERCUSSÃO GERAL. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO. INEXISTÊNCIA, NO ESTADO DE GOIÁS, DE LEI EM SENTIDO ESTRITO. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA. PRECEDENTES DO STF. 1. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE Nº 970.821/RS, Tema 517, fixou tese no seguinte sentido: ‘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 possibilidade de compensação dos créditos.’ 2. Entretanto, para que seja possível a tributação em questão, o próprio STF cuidou de ressaltar a necessidade de previsão da exação em lei (em sentido estrito) da Unidade Federada, em atenção ao princípio da reserva legal. 3. No caso específico do Estado de Goiás, decidiu o STF, em recentes julgados, que não basta a autorização geral conferida pela Lei Complementar nº 123/2006 e a regulamentação no Decreto 9.104/2017 para autorizar a exigência do DIFAL, sendo inaplicável, para os contribuintes localizados neste Estado, a tese firmada no Tema 517, em razão da inexistência, nesta Unidade Federada, de lei específica autorizando a tributação. 4. Portanto, havendo lacuna na cadeia legislativa necessária à instituição da tributação, não é possível a exigência do DIFAL incidente nas operações de aquisição interestadual de mercadorias por empresas optantes do SIMPLES NACIONAL localizadas no Estado de Goiás, impondo-se a confirmação da sentença que concedeu a segurança para afastar a exigência do tributo. REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO CÍVEL CONHECIDAS E DESPROVIDAS.” (TJGO, AC/RN 5296344-28.2019.8.09.0051, relator des. Leobino Valente Chaves, 2ª C. Cível, DJe 03/02/2023)

“REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. COBRANÇA DA DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS – DIFAL DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. SÚMULA 78 DO TJGO E TEMA 517 DO STF. INAPLICABILIDADE. DISTINÇÃO. I. Afigura-se ilegítima a cobrança do diferencial de alíquotas de empresas optantes do Simples Nacional nas operações de aquisição interestadual de mercadorias, regulamentada pelo Decreto Estadual n. 9.104/2017, por violação ao princípio da legalidade. II. Demonstrada a devida distinção do caso em julgamento daquele em que foi fixada a tese em repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 970821 (Tema 517), afasta-se a aplicação da Súmula 78 desta Corte, que reconheceu a regularidade do Decreto 9.104/2017. REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO CÍVEL CONHECIDAS E DESPROVIDAS.” (TJGO, AC/RN 5361302-86.2020.8.09.0051, relator juiz Átila Naves Amaral, 1ª C. Cível, DJe 03/02/2023)

Por conseguinte, nos termos do art. 165, I, do Código Tributário Nacional, impõe-se a condenação do estado de Goiás a restituir os valores indevidamente recolhidos pela apelante nos 5 (cinco) anos anteriores ao ajuizamento da ação até a data da entrada em vigor da lei estadual 22.424/23 (28/02/2024).

Quanto ao direito à compensação/restituição, também sem razão o apelante.

Ainda que o *writ* não seja substitutivo de ação de cobrança (súmula 269/STF), devendo estar amparado em direito líquido e certo que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercido no momento da impetração, não admitindo dilação probatória (art. 5º, LXIX, CF/88 e art. 1º da lei 12.016/2009), cediço que “o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária” (súmula 213/STJ).

Igualmente, não merece prosperar a alegação de impossibilidade de compensação/restituição de valores via mandado de segurança, mormente porque, em que pese não ser substituto de ação de cobrança (súmula 269/STF), a sentença proferida no *mandamus* pode ter cunho declaratório, consoante verbete sumular 213/STJ, *in verbis*:

“O mandado de segurança constitui ação adequada para declaração do direito à compensação tributária.”

De mais a mais, a celeuma foi recentemente pacificada pelo Tribunal da Cidadania no julgamento dos REsp's 1.365.095/SP e 1.715.256/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, que resultou na tese fixada no tema repetitivo 118, *verbis*:



“Tese fixada nos REsps n. 1.365.095/SP e 1.715.256/SP (acórdãos publicados no DJe de 11/3/2019), explicitando o definido na tese firmada no REsp n. 1.111.164/BA:

(a) tratando-se de Mandado de Segurança impetrado com vistas a declarar o direito à compensação tributária, em virtude do reconhecimento da ilegalidade ou inconstitucionalidade da anterior exigência da exação, independentemente da apuração dos respectivos valores, é suficiente, para esse efeito, a comprovação cabal de que o impetrante ocupa a posição de credor tributário, visto que os comprovantes de recolhimento indevido serão exigidos posteriormente, na esfera administrativa, quando o procedimento de compensação for submetido à verificação pelo Fisco; e

(b) tratando-se de Mandado de Segurança com vistas a obter juízo específico sobre as parcelas a serem compensadas, com efetiva alegação da liquidez e certeza dos créditos, ou, ainda, na hipótese em que os efeitos da sentença supõem a efetiva homologação da compensação a ser realizada, o crédito do Contribuinte depende de quantificação, de modo que a inexistência de comprovação suficiente dos valores indevidamente recolhidos representa a ausência de prova pré-constituída indispensável à propositura da ação mandamental.” (Grifos acrescidos)

Nesse jaez, tem-se que o caso vertente se amolda à primeira hipótese do tema repetitivo reportado, já que o objetivo da impetrante é apenas o reconhecimento do direito à compensação/repetição do indébito tributário, sem pedido específico de certeza e liquidez dos créditos que pretende ver restituídos, aliado ao reconhecimento da inconstitucionalidade do decreto estadual 9.104/2017, que alicerçava a exigência da exação.

Outrossim, embora a súmula 271/STF impeça que a concessão da ordem no mandado de segurança produza efeitos patrimoniais pretéritos, é possível que o direito à repetição assegurado à apelada abranja os valores indevidamente recolhidos anteriormente à impetração, respeitado o prazo prescricional quinquenal, justamente por estar atrelado à reconhecida “(...) ilegalidade ou inconstitucionalidade da anterior exigência da exação (...)” (tema repetitivo 118/STJ).

É que a natureza declaratória da sentença que reconhece o direito à restituição/compensação, a ser exercido na via administrativa, não implica em produção de efeitos patrimoniais, na medida em que os créditos a serem compensados ainda não estão especificados, não sendo o caso, portanto, de incidência da súmula 271/STF.

Sobre o tema, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:



“(…). 1. A controvérsia apresentada no recurso especial em análise é restrita à possibilidade de se assegurar, na via administrativa, o direito à restituição do indébito tributário reconhecido por decisão judicial em mandado de segurança. 2. O direito de o contribuinte reaver os valores pagos indevidamente ou a maior, a título de tributos, encontra-se expressamente assegurado nos arts. 165 do CTN, 73 e 74 da Lei 9.430/1996 e 66, § 2º, da Lei 8.383/1991, podendo ocorrer de duas formas: pela restituição do valor recolhido, isto é, quando o contribuinte se dirige à autoridade administrativa e apresenta requerimento de ressarcimento do que foi pago indevidamente ou a maior, ou mediante compensação tributária, na qual o crédito reconhecido é utilizado para quitação de débitos vincendos de quaisquer tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, após o trânsito em julgado da decisão judicial. Em ambas as hipóteses, não há qualquer restrição vinculada à forma de reconhecimento do crédito – administrativa ou decorrente de decisão judicial proferida na via mandamental, para a operacionalização da devolução do indébito. 3. Ressalta-se que a Súmula 269/STF (‘O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança’) não tem aplicação ao caso concreto, no qual o contribuinte visa tão somente obter pronunciamento judicial para se declarar o direito de buscar a restituição na esfera administrativa, mediante requerimento à Administração Tributária. Ou seja, o provimento judicial buscado pela via mandamental não é condenatório, mas apenas declaratório do direito de se garantir o ressarcimento do indébito tributário, cuja natureza jurídica é semelhante ao provimento declaratório da compensabilidade dos valores indevidamente pagos, que representa uma modalidade de restituição do indébito tributário. 4. Aliás, há muito esta Corte Superior já consolidou orientação de que ‘o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária’ - Súmula 213/STJ. 5. Registra-se, ainda, que a Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.114.404/MG, sob a sistemática do recurso repetitivo, consolidou o entendimento de que a sentença declaratória do crédito tributário se consubstancia em título hábil ao ajuizamento de ação visando à restituição do valor devido. Referido entendimento foi reproduzido ainda no enunciado da Súmula 461 do próprio STJ (‘O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado’). 6. Ademais, não há obrigatoriedade de submissão do crédito reconhecido pela via mandamental à ordem cronológica de precatórios, na forma imposta pelo art. 100 da Constituição Federal, já que esse dispositivo se refere ao provimento judicial de caráter condenatório, que reconhece um direito creditório, o que não se verifica na hipótese dos autos, em que a sentença apenas declara o direito de repetição de indébito pela via administrativa, ainda que em espécie. 7. Registra-se, por fim, que, ao consignar que a restituição de indébito tributário reconhecido na via mandamental sujeita-se ao regime de precatório previsto no art. 100 da Carta Magna, a Corte Regional dissentiu da compreensão firmada por ambas as turmas integrantes da Primeira Seção do STJ, segundo a qual ‘o mandado de segurança é via adequada para declarar o direito à compensação ou restituição de tributos, sendo que, em ambos os casos, concedida a ordem, os pedidos devem ser requeridos na esfera administrativa, restando, assim, inviável a via do precatório, sob pena de conferir indevidos efeitos retroativos ao *mandamus*’ (AgInt no REsp 1.895.331/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/05/2021, DJe 11/06/2021). No mesmo sentido, citam-se os recentes



julgados: REsp 1.864.092/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA. DJe 09/04/2021; AgInt no AREsp 1.945.394/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 14/03/2022; AgInt no REsp 1.944.999/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe 14/02/2022). 8. Logo, incabível a restituição dos valores indevidamente recolhidos pela via do precatório, sob pena de conferir efeitos retroativos ao *mandamus* e de admitir o uso da via do mandado de segurança como ação de cobrança, o que é vedado, respectivamente, pela Súmula 271/STF ('Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria') e pela Súmula 269/STF ('O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança'). 9. Todavia, é impositivo o reconhecimento do direito do contribuinte de pleitear administrativamente a compensação ou a restituição do indébito tributário decorrente do direito líquido e certo declarado por meio deste mandado de segurança. 10. Recurso especial das contribuintes a que se dá provimento. (...)." (STJ, REsp 1.951.855/SC, relator min. Manoel Erhardt – des. convocado do TRF5, 1ª Turma, DJe 24/11/2022 – grifo)

A corroborar, a jurisprudência regional:

"(...). 2. A declaração do direito de compensação tributária (Súmula nº 231/STJ e tema de repercussão geral nº 201/STF) não implica a concessão de efeitos patrimoniais pretéritos ao mandado de segurança, haja vista que o provimento mandamental possui natureza meramente declaratória e gera efeitos exclusivamente prospectivos, inexistindo violação à Súmula nº 271 do STF. Precedentes do STJ. (...)." (TJGO, RN/AC 5051396-82.2019.8.09.0051, relator des. Itamar de Lima, 3ª C. Cível, DJe 18/10/2021)

"(...). 2. A possibilidade de a sentença mandamental declarar o direito à compensação, nos termos da Súmula 213 do STJ, de créditos ainda não atingidos pela prescrição, não implica, automaticamente, concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração. (...)." (TJGO, MS 5090253-25.2020.8.09.0000, relator des. Wilson Safatle Faiad, 3ª C. Cível, DJe 07/03/2022)

Há que se registrar, contudo, que a efetiva restituição/compensação deve ser postulada pela parte contribuinte na esfera administrativa ou em ação judicial própria, mediante a comprovação cabal do pagamento indevido, observada a prescrição quinquenal.

Dessarte, de rigor a manutenção da sentença que concedeu a ordem requestada.



Ante o exposto, acolhido parcialmente o parecer ministerial de cúpula, **CONHEÇO** e **NEGO PROVIMENTO** à remessa necessária e ao recurso voluntário.

Sem condenação em honorários sucumbenciais (súmula 512/STF).

É como voto.

Goiânia, 15 de abril de 2024.

Desembargador **Fernando de Castro Mesquita**

Relator

01

ACÓRDÃO

VISTOS, relatados e discutidos os presentes autos do **REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO CÍVEL NO MANDADO DE SEGURANÇA Nº 5324893-14.2020.8.09.0051**.

ACORDA, o Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, pelos integrantes da 5ª Turma Julgadora da 9ª Câmara Cível, na conformidade da ata de julgamento, por unanimidade de votos, em **CONHECER** da remessa necessária e do apelo e **NEGAR-LHES PROVIMENTO**, conforme voto do relator.

Participaram do julgamento e votaram com o relator, o desembargador Luiz Eduardo de Sousa e a desembargadora Amélia Martins de Araújo.

Presidiu a sessão o relator, desembargador Fernando de Castro Mesquita.

Procuradoria representada nos termos da lei e registrado no extrato da ata.

Goiânia, 15 de abril de 2024.



Desembargador **Fernando de Castro Mesquita**

Relator



Tribunal de Justiça do Estado de Goiás

Documento Assinado e Publicado Digitalmente em 15/04/2024 11:01:04

Assinado por DESEMBARGADOR FERNANDO DE CASTRO MESQUITA

Localizar pelo código: 109687675432563873882622979, no endereço: <https://projudi.tjgo.jus.br/p>