



JUÍZO DE RETRATAÇÃO NA APELAÇÃO nº 0028308-72.2022.8.19.0001
APELANTES: FAMOSSUL MADEIRAS NORDESTE LTDA. e OUTRAS
APELADO: ESTADO DO RIO DE JANEIRO
RELATOR: Des. FERNANDO CESAR FERREIRA VIANA

JUÍZO DE RETRATAÇÃO. APELAÇÃO CÍVEL. REEXAME DE JULGADO. ARTIGO 1.030, INCISO II, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA (DIFAL). OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE. EXERCÍCIO DE 2022. TEMA 1266 DA REPERCUSSÃO GERAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM AS TESES I E II. DIVERGÊNCIA CIRCUNSCRITA À REGRA DE MODULAÇÃO DO ITEM III. INEXIGIBILIDADE ALARGADA A TODO O EXERCÍCIO DE 2022 QUANTO AOS PERÍODOS DE APURAÇÃO SEM RECOLHIMENTO. DEPÓSITO JUDICIAL DO MONTANTE INTEGRAL QUE NÃO SE CONFUNDE COM PAGAMENTO. ARTIGO 151, INCISO II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE CONVERSÃO EM RENDA. LEVANTAMENTO A SER PROCESSADO PERANTE O JUÍZO DE ORIGEM. OBJEÇÃO FAZENDÁRIA DE AUSÊNCIA DE PROVA AFASTADA. RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DESCABIDAS NESTA SEDE. AUSÊNCIA DE PEDIDO. LIMITES DA VIA MANDAMENTAL. SÚMULAS 269 E 271 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RESSALVA DAS VIAS PRÓPRIAS. JUÍZO DE RETRATAÇÃO PARCIALMENTE EXERCIDO. PROVIMENTO DA APELAÇÃO EM MAIOR EXTENSÃO.

1. Mandado de segurança impetrado em 08/02/2022 com o objetivo de afastar a cobrança do ICMS-DIFAL sobre operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte ao longo do exercício de 2022, ao fundamento de inobservância das anterioridades anual e nonagesimal diante da publicação da Lei Complementar nº 190/2022. Sentença que indeferiu a petição inicial.

2. Acórdão originário desta Câmara que deu parcial provimento ao recurso de apelação das impetrantes para declarar a inexigibilidade da exação tributária estritamente nos noventa dias subsequentes à publicação da referida lei complementar, mantendo a legalidade da cobrança no período remanescente de 2022. Interposição de recursos





Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Sétima Câmara de Direito Público



extremos pelas partes. Devolução dos autos pela Terceira Vice-Presidência, na forma do artigo 1.030, inciso II, do Código de Processo Civil, em decorrência do trânsito em julgado do Tema 1266 do Supremo Tribunal Federal.

3. Regular observância do contraditório substancial. Intimação prévia das partes para manifestação específica acerca da devolução dos autos e da incidência do precedente vinculante, em conformidade com os artigos 9º, 10 e 933 do Código de Processo Civil.

4. Tema 1266 da Repercussão Geral reafirmou a constitucionalidade do artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022, que estabelece a *vacatio legis* de noventa dias correspondente à anterioridade nonagesimal, e reconheceu a produção de efeitos da legislação estadual correlata a partir da vigência do diploma Federal. Inovação da Suprema Corte ao estabelecer regra de modulação temporal restrita, prevendo que, exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admite a exigência do DIFAL em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até 29/11/2023 e tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício.

5. Harmonização do julgado colegiado com as teses vinculantes. Acórdão recorrido que se encontra em plena sintonia com as teses I e II, porquanto reconheceu a validade da legislação estadual preexistente, a eficácia da cobrança a partir da vigência da lei complementar e a necessidade de observância do prazo nonagesimal.

6. Necessidade de adequação unicamente em relação ao item III da tese firmada, que estende a inexigibilidade da cobrança a todo o exercício de 2022 em favor dos contribuintes que preencham cumulativamente os requisitos temporais e de inadimplemento do tributo no referido ano.

7. Subsunção do caso concreto aos critérios de modulação. Primeiro requisito objetivamente satisfeito. Impetração ocorrida em 08/02/2022, marco muito anterior ao limite de 29/11/2023 fixado pela Suprema Corte, circunstância incontroversa e reconhecida por ambas as partes.

8. Segundo requisito de natureza eminentemente fática. Quadro híbrido descrito pelas impetrantes no exercício de 2022, composto por períodos sem recolhimento, lapsos garantidos por depósito judicial integral e competências efetivamente quitadas. Incidência da salvaguarda da modulação de efeitos restrita às duas primeiras hipóteses, cujos valores correspondentes não se incorporaram em definitivo à receita pública. Exclusão do benefício quanto às parcelas efetivamente pagas.





9. Distinção jurídica entre depósito e pagamento. O depósito judicial do montante integral, previsto no artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional, ostenta natureza estritamente garantidora e acautelatória, suspendendo a exigibilidade do crédito sem importar em ingresso definitivo dos valores nos cofres públicos. Diferenciação conceitual em relação ao pagamento liberatório, causa de extinção da obrigação tributária nos termos do artigo 156, inciso I, do mesmo diploma. Períodos garantidos por depósitos judiciais que se enquadram na salvaguarda da modulação de efeitos, obstando a conversão em renda em favor do Fisco e assegurando o retorno ao status quo ante decorrente da inexigibilidade declarada.

10. Operacionalização do levantamento que refoge à competência do órgão fracionário. Numerário eventualmente vertido à disposição do juízo que repousa em conta judicial vinculada ao primeiro grau de jurisdição, ao qual incumbe processar a liberação na fase de cumprimento, à vista das guias respectivas e da correlação entre cada aporte e o período de apuração correspondente.

11. Objeção fazendária de que a ausência de prova documental do não recolhimento impediria o enquadramento na regra de modulação que se afasta. Requisito de feição parcialmente negativa, cuja comprovação plena encontra fonte natural nos registros da conta corrente fiscal mantidos pela própria Administração Fazendária, detentora de acesso imediato ao histórico de pagamentos de cada competência. Segurança de índole declaratória e preventiva que viabiliza o reconhecimento do direito sem prévia liquidação de valores.

12. Pretensão de restituição ou compensação dos valores recolhidos que se rejeita. Quanto aos fatos geradores posteriores a 04/04/2022, a rejeição é de mérito. A cobrança revela-se legítima e devida por força das teses I e II. A regra excepcional do item III protege apenas os contribuintes que deixaram de recolher. Argumento isonômico articulado pelas impetrantes que foi sopesado e afastado pelo próprio Supremo Tribunal Federal ao desenhar a exceção, de modo que estender a proteção aos períodos adimplidos equivaleria a reescrever os termos da modulação.

13. Quanto aos recolhimentos porventura efetuados por fatos geradores situados entre 05/01/2022 e 04/04/2022, a rejeição do pleito de restituição ou compensação impõe-se por óbices estritamente processuais.

14. Ausência de pedido expresso na inicial que impede a inovação da causa, sob pena de ofensa à estabilização da lide, consoante artigos 141 e 492 do Código de Processo Civil. Inadequação da via mandamental para postular efeitos patrimoniais pretéritos, a qual admite apenas a declaração do direito à compensação quando





expressamente requerida, na dicção das Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal e da orientação firmada no Tema 118 (Recursos Especiais repetitivos nº 1.365.095/SP e nº 1.715.256/SP), nos Temas 831 e 1262. Cognição do juízo de retratação rigorosamente restrita à adequação do acórdão ao Tema 1266.

15. Rejeição desse bloco que não encerra qualquer juízo sobre a existência do indébito relativo ao interregno nonagesimal, período cuja inexigibilidade já fora declarada e restou confirmada pela tese I. Ressalva expressa das vias administrativa e judicial próprias, observado o prazo do artigo 168 do Código Tributário Nacional.

16. Juízo de retratação exercido parcialmente para reformar em parte o acórdão anterior, dando provimento à apelação em maior extensão para conceder em parte a segurança, declarando a inexigibilidade do ICMS-DIFAL em relação a todo o exercício de 2022 exclusivamente quanto aos períodos de apuração em que não houve o recolhimento do tributo, neles compreendidos aqueles garantidos por depósito judicial integral. Capítulos do acórdão que reconheceram a validade da legislação estadual preexistente e a eficácia da cobrança a partir da vigência da Lei Complementar nº 190/2022 que permanecem íntegros.

17. JUÍZO DE RETRATAÇÃO PARCIALMENTE EXERCIDO. PROVIMENTO DA APELAÇÃO EM MAIOR EXTENSÃO. SEGURANÇA PARCIALMENTE CONCEDIDA.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos este juízo de retratação na **Apelação Cível nº 0028308-72.2022.8.19.0001**, são apelantes **FAMOSSUL MADEIRAS NORDESTE LTDA., FAMOSSUL MADEIRAS S/A e TEG TECNOLOGIA EM PORTAS E ABERTURAS LTDA.**, tendo como apelado **ESTADO DO RIO DE JANEIRO**.

A C O R D A M os Desembargadores que compõem a Sétima Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em **EXERCER**

Juízo de Retratação na Apelação nº 0028308-72.2022.8.19.0001- Rel. Des. Fernando Viana – RP





PARCIALMENTE O JUÍZO DE RETRATAÇÃO, na forma do artigo 1.030, inciso II, do Código de Processo Civil, para dar provimento à apelação em maior extensão, nos termos do voto do Desembargador Relator.

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de mandado de segurança impetrado em 08/02/2022 por Famossul Madeiras Nordeste Ltda., Famossul Madeiras S/A e TEG Tecnologia em Portas e Aberturas Ltda. contra ato atribuído ao Subsecretário Adjunto de Fiscalização da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro. Na ação, as impetrantes buscam afastar a cobrança do ICMS-DIFAL sobre as operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte realizadas ao longo do exercício de 2022.

Sustentam que, diante do julgamento do Tema 1093 pelo Supremo Tribunal Federal e da publicação da Lei Complementar nº 190 apenas em 05/01/2022, a exigência do tributo naquele ano violaria o princípio da anterioridade anual, previsto no artigo 150, III, alínea "b", da Constituição Federal, o que postergaria a cobrança para 1º de janeiro de 2023. Subsidiariamente, pleiteiam a observância da anterioridade nonagesimal, prevista no artigo 3º da referida lei complementar e no artigo 150, III, alínea "c", da Carta Magna, a fim de suspender a exação até 04/04/2022.

Durante a tramitação em primeiro grau, as autoras peticionaram (id. 177) requerendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante depósito judicial do montante integral, com fulcro no artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional. Contudo, o pedido não foi apreciado antes da entrega da prestação jurisdicional.





Sobreveio a sentença de id. 182, que indeferiu a petição inicial, nos termos do artigo 10 da Lei nº 12.016/2009, por ausência de direito líquido e certo amparável pela via mandamental. O juízo de origem consignou a impossibilidade de suspensão do crédito por qualquer dos meios pleiteados e condenou as impetrantes ao pagamento das despesas processuais.

Opostos embargos de declaração pelas requerentes (id. 208), o Estado do Rio de Janeiro apresentou contrarrazões (id. 222). Posteriormente, adveio a decisão de id. 226, que rejeitou os aclaratórios.

Irresignadas, as impetrantes interpuseram recurso de apelação (id. 236). Preliminarmente, pugnam pelo reconhecimento da nulidade da sentença por ausência de fundamentação. No mérito, pleiteiam a reforma do julgado, reiterando a necessidade de respeito aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal. Para tanto, sustentam que o fundamento normativo para a exigência do DIFAL somente se aperfeiçoou com a edição da Lei Complementar nº 190/2022, a qual disciplinou a Emenda Constitucional nº 87/2015, em estrita consonância com o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 1093 de Repercussão Geral e da ADI nº 5.469.

Em contrarrazões (id. 274), o Estado do Rio de Janeiro arguiu, preliminarmente, a inépcia da petição inicial e a impossibilidade de utilização do mandado de segurança contra lei em tese, nos termos da Súmula nº 266 do Supremo Tribunal Federal.

No mérito, defendeu o desprovimento do recurso sob o argumento de que não houve instituição ou majoração de tributo, mas mera regulamentação de cobrança já existente, o que afastaria a aplicação do princípio da anterioridade. Aduziu, ainda, que a Lei Estadual nº 7.071/2015 produziu efeitos imediatos logo após a publicação da Lei Complementar nº 190/2022.

Esta Sétima Câmara de Direito Público deu parcial provimento ao recurso para conceder, em parte, a ordem pleiteada, declarando a inexigibilidade do Diferencial de





Alíquota do ICMS (DIFAL), no exercício de 2022, observados os critérios estabelecidos pela Lei Complementar nº 190/2022, durante os noventa dias subsequentes à sua publicação. O acórdão restou assim ementado (id. 337):

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. COBRANÇA DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS (DIFAL) EXIGIDO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE TENHAM COMO DESTINATÁRIO CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE. IMPROCEDÊNCIA. AUSÊNCIA DE INSTITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE CARGA TRIBUTÁRIA. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL DEVE SER OBSERVADA.

1. Ação mandamental deflagrada para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente ao diferencial de alíquotas de ICMS (DIFAL), tributo exigido nas operações interestaduais que tenham como destinatário o consumidor final não contribuinte do ICMS, sob o argumento de burla ao princípio da anterioridade.

2. Lei Complementar nº 190, publicada em 04/01/2022, que estabelece normas gerais sobre a cobrança do (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

3. Inexistência de inovação tributária, majoração ou instituição de tributo. Mera regulamentação da destinação do produto da arrecadação, por meio de técnica fiscal que atribuiu a capacidade tributária a outro ente político, em observância ao princípio federativo, ex vi do art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal.

4. Publicação da Lei Complementar nº 190/22 que apenas conferiu a eficácia da cobrança por meio da edição de normas gerais.

5. Julgamento do precedente qualificado que deu origem ao Tema nº 1093, que fixou a seguinte tese jurídica: “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.”

6. Modulação dos efeitos do julgado para o exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento (2022), ressaltando da incidência da tese apenas as ações judiciais em curso, o que não é o caso. Mandado de segurança posterior a 24/02/2021, que impõe a observância da modulação de efeitos para exigir a edição de lei complementar a partir do exercício de 2022.

7. Lei complementar editada em 05/01/2022, sendo necessária a observância da anterioridade nonagesimal, segundo decisão proferida em 29/11/23 pelo STF.

8. Nessa recente decisão, o Supremo Tribunal Federal definiu a exigibilidade do tributo com anterioridade de 90 dias após a data da publicação da Lei Complementar 190/22, razão pela qual prevaleceu o princípio da anterioridade nonagesimal.

9. Provimento parcial do recurso para declarar, com relação ao exercício de 2022, a inexistência do Diferencial de Alíquota de ICMS (“DIFAL”), com os





critérios estabelecidos pela Lei Complementar nº 190/22, nos noventa dias seguintes à sua publicação

10. PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO.

Opostos embargos de declaração tanto pelo ente público (id. 362) quanto pelos apelantes (id. 364), ambos foram rejeitados, nos termos do acórdão de id. 385.

Na sequência, o Estado do Rio de Janeiro manejou recurso extraordinário (id. 402), no qual aduz que o acórdão violou o artigo 150, inciso III, alíneas "b" e "c", e o artigo 155, § 2º, inciso VII, da Carta da República, defendendo a plena exigibilidade do tributo no exercício de 2022, sem a incidência de qualquer regra de anterioridade.

As impetrantes, por sua vez, também interpuseram recurso extraordinário (id. 416), sustentando a violação ao artigo 93, inciso IX, da Constituição Federal, sob o argumento de que o acórdão carece de fundamentação adequada à luz dos artigos 146, inciso III, alínea "a"; 150, inciso III; e 155, § 2º, inciso XII, alíneas "a", "d" e "i", todos do texto constitucional.

Ademais, as autoras interpuseram também recurso especial (id. 448), no qual alegam, preliminarmente, ofensa aos artigos 489, § 1º, inciso IV, e 1.022, ambos do Código de Processo Civil. No mérito, apontam violação ao artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022, insistindo na observância da anterioridade anual em relação à publicação do referido diploma. Sustentam, outrossim, que o acórdão violou os artigos 926 e 927 do Estatuto Processual Civil, uma vez que não observou o entendimento vinculante firmado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 1093 de Repercussão Geral, segundo o qual o diferencial de alíquota do ICMS somente poderia ser exigido após o advento e a publicação de legislação complementar federal que disciplinasse as normas gerais da exação.

Contrarrazões recíprocas foram apresentadas (ids. 524, 539 e 564).

A Terceira Vice-Presidência determinou o sobrestamento do feito em razão da afetação da matéria ao Tema 1266 de Repercussão Geral (id. 584).



Após a certificação do trânsito em julgado do paradigma, os autos foram remetidos a este órgão julgador (id. 606), em estrito cumprimento ao artigo 1.030, inciso II, do Código de Processo Civil, para eventual juízo de retratação e reexame da controvérsia em consonância com as teses firmadas pelo Supremo Tribunal Federal.

Ato contínuo, este Relator proferiu despacho determinando a manifestação dos interessados sobre a decisão de devolução, em atenção ao contraditório e à vedação de decisão surpresa (id. 628).

O Estado do Rio de Janeiro, em id. 633, afirma não desconhecer a tese fixada no Tema 1266 de Repercussão Geral, mas pondera que a modulação de efeitos constante do item III alcança apenas os contribuintes que preencham, cumulativamente, os requisitos de ajuizamento da demanda até 29/11/2023 e da ausência de recolhimento da exação no exercício de 2022. Aduz que o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação e que incumbe ao contribuinte demonstrar a inexistência de fato gerador ou o não pagamento, à luz do artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil. Argumenta que, pendente essa comprovação, não se mostra possível o enquadramento na regra excepcional.

As impetrantes, de seu turno, sustentam, na manifestação de id. 635, amoldar-se integralmente aos critérios estabelecidos pela Suprema Corte, visto que a ação foi proposta em fevereiro de 2022. Esclarecem que realizaram depósitos judiciais em determinados períodos e recolheram o tributo em outros para preservar a regularidade fiscal das empresas. Defendem que a modulação de efeitos não poderia beneficiar exclusivamente os contribuintes inadimplentes, sob pena de afronta à isonomia tributária. Ao final, requerem o levantamento dos valores depositados em juízo e o reconhecimento do direito à restituição ou compensação das quantias recolhidas, sob o argumento de que tais medidas constituem consequência lógica e implícita do pedido formulado na inicial.

É o relatório.





VOTO

Os autos retornaram a esta Sétima Câmara de Direito Público por força do artigo 1.030, inciso II, do Código de Processo Civil¹, que impõe ao órgão prolator o reexame do julgado na hipótese de o acórdão recorrido divergir do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal sob o regime da repercussão geral.

O objeto da presente deliberação, portanto, encontra-se delimitado pela decisão de devolução, cingindo-se à verificação da compatibilidade do acórdão anteriormente proferido com as teses fixadas no Tema 1266 e, constatada eventual dissonância, à realização do juízo de adequação à orientação vinculante.

Registre-se, de início, que o contraditório foi plenamente observado, uma vez que as partes tiveram a oportunidade de se manifestar especificamente sobre a decisão de devolução e sobre o alcance da modulação de efeitos, em conformidade com os artigos 9º², 10º³ e 933⁴ do Código de Processo Civil, o que afasta qualquer possibilidade de decisão surpresa e legitima a deliberação colegiada que ora se realiza.

O exame da matéria impõe a reconstrução da evolução jurisprudencial acerca da exigibilidade do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais destinadas a

¹ **Art. 1.030.** Recebida a petição do recurso pela secretaria do tribunal, o recorrido será intimado para apresentar contrarrazões no prazo de 15 (quinze) dias, findo o qual os autos serão conclusos ao presidente ou ao vice-presidente do tribunal recorrido, que deverá: [\(Redação dada pela Lei nº 13.256, de 2016\) \(Vigência\)](#)

II – encaminhar o processo ao órgão julgador para realização do juízo de retratação, se o acórdão recorrido divergir do entendimento do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça exarado, conforme o caso, nos regimes de repercussão geral ou de recursos repetitivos; [\(Incluído pela Lei nº 13.256, de 2016\) \(Vigência\)](#)

² **Art. 9º** Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida.

³ **Art. 10.** O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

⁴ **Art. 933.** Se o relator constatar a ocorrência de fato superveniente à decisão recorrida ou a existência de questão apreciável de ofício ainda não examinada que devam ser considerados no julgamento do recurso, intimará as partes para que se manifestem no prazo de 5 (cinco) dias.



consumidor final não contribuinte, a partir dos sucessivos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal.

O primeiro marco interpretativo foi fixado no **Tema 1093 de Repercussão Geral**, no qual a Corte consignou que a validade da constituição do crédito tributário depende da prévia edição de lei complementar destinada a estabelecer normas gerais, as quais devem ser observadas e regulamentadas pela legislação estadual, em exercício da competência tributária. Na oportunidade, firmou-se a seguinte tese:

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.

Nesse mesmo aresto, o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos da decisão, estabelecendo que a exigibilidade do tributo estaria condicionada à edição da lei complementar, com início apenas no exercício financeiro subsequente à conclusão do julgamento, ocorrido em 24/02/2021, ressalvadas as ações judiciais em curso ajuizadas antes dessa data.

Em cumprimento a tal orientação, foi editada a Lei Complementar nº 190/2022, publicada em 05/01/2022, a qual alterou a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) para disciplinar as normas gerais sobre a cobrança do diferencial de alíquotas nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte.

No Estado do Rio de Janeiro, a Lei Estadual nº 7.071/2015, editada em decorrência da Emenda Constitucional nº 87/2015, já havia adequado a legislação local à nova sistemática de partilha do imposto. Embora dotada de validade formal, a sua aplicabilidade permanecia suspensa até a superveniência da lei complementar federal, em atenção aos artigos 146, III⁵ e 155, §2º, XII⁶, da Constituição da República. Assim, com a

⁵ **Art. 146.** Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

⁶ **Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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



publicação da LC nº 190/2022, essa lacuna legislativa foi suprida, permitindo a produção plena dos efeitos da lei estadual, fenômeno da eficácia superveniente reconhecido pela Suprema Corte no RE 1.221.330 (**Tema 1094**):

(...) 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.

Posteriormente, a Suprema Corte tornou a se debruçar sobre a matéria no julgamento conjunto das **Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 7066, 7070 e 7078**, ocasião em que examinou a constitucionalidade da própria Lei Complementar nº 190/2022.

Nessa deliberação, o Plenário reconheceu que a norma não implicou instituição nem majoração de tributo, mas apenas regulamentou a repartição da receita entre os Estados, conferindo operacionalidade à Emenda Constitucional nº 87/2015. Fixou-se, ainda, a constitucionalidade do artigo 3º da referida lei complementar, que prevê prazo de noventa dias para o início de sua eficácia, em sintonia com o princípio da anterioridade nonagesimal.

Foi precisamente essa a orientação adotada por esta Câmara no acórdão ora submetido a reexame, que deu parcial provimento à apelação das impetrantes para declarar a inexigibilidade do DIFAL nos noventa dias seguintes à publicação da LC nº 190/2022, mantendo hígida a cobrança a partir do término desse interregno.

Ocorre que o cenário jurídico experimentou nova e relevante alteração com o julgamento do **Tema 1266 da Repercussão Geral**, realizado em sessão virtual extraordinária entre 17 e 21/10/2025, com acórdão publicado em 18/12/2025 e trânsito em julgado certificado em 29/04/2026.

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.





O Supremo Tribunal Federal reafirmou a constitucionalidade do artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022 e consolidou a compreensão firmada nas ADIs, mas inovou ao estabelecer regra de modulação de efeitos que não havia sido objeto de deliberação anterior. A tese foi fixada nos seguintes termos:

I – É constitucional o art. 3º da Lei Complementar nº 190/2022, o qual estabelece vacatio legis no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal.

II – As leis estaduais editadas após a EC nº 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar nº 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC nº 190/2022.

III – Exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admite a exigência do DIFAL em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até a data de julgamento da ADI 7066 (29/11/2023) e tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício.

Do cotejo entre o julgado desta Câmara e o precedente vinculante, verifica-se que o acórdão recorrido se encontra em plena harmonia com as teses I e II. O colegiado reconheceu a validade da legislação estadual preexistente, a eficácia da cobrança a partir da vigência da lei complementar e a necessidade de observância do prazo nonagesimal nela previsto.

A divergência que justifica o exercício do juízo de retratação reside, unicamente, na regra excepcional de modulação veiculada no item III, que estende a inexigibilidade do tributo a todo o exercício de 2022 em favor dos contribuintes que preencham, cumulativamente, dois requisitos de aplicação restritiva. Tais pressupostos consistem no ajuizamento de ação judicial até 29/11/2023 e na efetiva ausência de recolhimento da exação naquele ano.

No caso em exame, o primeiro requisito está objetivamente preenchido. O mandado de segurança foi impetrado em 08/02/2022, marco muito anterior ao limite



temporal fixado pela Suprema Corte, circunstância incontroversa e reconhecida por ambas as partes em suas manifestações.

O segundo requisito, de natureza eminentemente fática, reclama exame mais detido. As próprias impetrantes descrevem quadro híbrido, no qual determinados períodos de apuração do exercício de 2022 teriam permanecido sem recolhimento, com a realização de depósitos judiciais das quantias correspondentes, ao passo que outros foram efetivamente pagos para, segundo alegam, preservar a regularidade fiscal das empresas.

Delineado esse cenário, o exercício de 2022 comporta três situações distintas: primeiro, as competências de apuração em que não houve qualquer recolhimento; segundo, aquelas garantidas por depósito judicial do montante integral; e, terceiro, os intervalos em que ocorreu o efetivo pagamento do tributo. As duas primeiras hipóteses atraem a proteção da modulação, visto que os valores correspondentes não se incorporaram em definitivo à receita pública. Por outro lado, os lapsos efetivamente pagos permanecem excluídos do alcance da proteção.

A inclusão dos períodos garantidos por depósito judicial nessa salvaguarda justifica-se pela própria natureza jurídica do instituto. Com efeito, o depósito previsto no artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional⁷ possui caráter estritamente garantidor e acautelatório, suspendendo a exigibilidade do crédito sem importar ingresso definitivo de valores no erário. Tal instituto não se confunde com o pagamento liberatório, causa extintiva do crédito tributário na forma do artigo 156, inciso I, do mesmo diploma⁸, pois a quantia depositada permanece sob a custódia do Poder Judiciário, com destino atrelado ao desfecho da lide.

⁷ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

II - o depósito do seu montante integral;

⁸ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;





Essa distinção conceitual é corroborada pela doutrina clássica de Luciano Amaro⁹, segundo a qual *“o depósito não é pagamento; é garantia que se dá ao suposto credor da obrigação tributária, num procedimento administrativo ou judicial, no sentido de que, decidido o feito, se o depositante sucumbe, o valor depositado é levantado pelo credor, extinguindo-se, dessa forma, a obrigação”*.

Transportado esse entendimento para a hipótese dos autos, conclui-se que, declarada indevida a cobrança referente ao exercício de 2022, a garantia prestada não pode ser convertida em renda, impondo-se o retorno ao *status quo* ante de valores que jamais integraram o patrimônio do Fisco, à vista da inexigibilidade judicialmente reconhecida.

Contudo, a operacionalização do levantamento refoge à alçada deste órgão fracionário. As quantias eventualmente vertidas à disposição do juízo repousam em conta judicial vinculada ao primeiro grau de jurisdição, ao qual incumbe processar a liberação na fase de cumprimento, à vista das guias respectivas e da correlação entre cada aporte e o período de apuração correspondente.

No que concerne à objeção suscitada pelo Estado do Rio de Janeiro, no sentido de que a ausência de prova documental do não recolhimento impediria, de plano, o enquadramento das impetrantes na regra de modulação, duas razões distintas conduzem ao seu pronto afastamento.

A primeira decorre da feição parcialmente negativa do requisito, cuja prova plena encontra fonte natural nos registros da conta corrente fiscal, mantidos pela própria Administração Fazendária, que dispõe de acesso imediato ao histórico de pagamentos de cada período fiscal.

⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 382.





A segunda, por sua vez, repousa no caráter essencialmente declaratório e preventivo da segurança postulada, a qual viabiliza o reconhecimento do direito sem a necessidade de prévia liquidação de valores para produzir efeitos.

Portanto, a providência que melhor concilia a autoridade do precedente com a repartição funcional de atribuições consiste em incorporar ao dispositivo do voto a própria estrutura normativa da tese vinculante. Declara-se, pois, a inexigibilidade do tributo em relação a todo o exercício de 2022 quanto aos lapsos de apuração desprovidos de recolhimento, neles compreendidos aqueles garantidos por depósito judicial do montante integral.

Com isso, nenhum valor será levantado ou deixará de ser exigido sem a demonstração fática pertinente no momento oportuno, de sorte que a Fazenda Pública não experimenta qualquer prejuízo em relação às parcelas efetivamente quitadas, as quais remanescem em definitivo nos cofres públicos.

Impõe-se, assim, o exercício parcial do juízo positivo de retratação, para alargar a extensão temporal da proteção da janela de noventa dias para a integralidade do exercício de 2022, estritamente nos limites da regra de modulação. No mais, permanecem íntegros os capítulos do acórdão de id. 337 que reconheceram a validade da legislação estadual preexistente e a eficácia da cobrança a partir da vigência da Lei Complementar nº 190/2022, em perfeita harmonia com as teses I e II do Tema 1266 da Suprema Corte.

No tocante à pretensão de restituição ou compensação dos valores recolhidos, deduzida pelas impetrantes em id. 635, deve ser rejeitada, providência cuja fundamentação se desdobra em dois blocos temporais distintos.

Quanto aos fatos geradores quitados após 04/04/2022, a rejeição é de mérito. As teses I e II do Tema 1266 afirmam a validade e a eficácia da cobrança a partir do término do prazo nonagesimal, ao passo que a regra excepcional do item III protege exclusivamente os contribuintes que deixaram de recolher a exação. Quem efetuou o pagamento adimpliu



tributo plenamente exigível. Esse recorte temporal foi deliberado e cumpre a finalidade de obstar a proliferação de pedidos de repetição de indébito, de modo que o argumento isonômico articulado pelas demandantes foi sopesado e afastado pelo Pretório Excelso ao desenhar a exceção. Estender a proteção aos períodos quitados equivaleria a reescrever os termos da modulação, em manifesta afronta ao precedente vinculante que ora se aplica.

No que tange aos recolhimentos porventura efetuados por fatos geradores situados no intervalo compreendido entre 05/01/2022 e 04/04/2022, a rejeição possui índole estritamente processual e se articula em três degraus.

O primeiro reside na ausência de pedido. A petição inicial somente veiculou pretensões obstativas e suspensivas, sem qualquer requerimento de restituição, de compensação ou de declaração do direito de compensar. Desse modo, a introdução de pleito de cunho patrimonial nesta fase procedimental esbarra na estabilização objetiva da lide, consoante os artigos 141 e 492 do Código de Processo Civil¹⁰.

O segundo degrau decorre das limitações intrínsecas à via eleita. A concessão da segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito à impetração, os quais devem ser reclamados administrativamente ou por meio de ação própria, na dicção das Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal¹¹.

O que a jurisprudência admite no âmbito mandamental, sempre mediante requerimento expresso, é a mera declaração do direito à compensação, cuja satisfação se opera na esfera administrativa, sob o controle do Fisco, conforme delimitado pela Primeira Seção nos Recursos Especiais repetitivos nº 1.365.095/SP e nº 1.715.256/SP (Tema 118¹²).

¹⁰ **Art. 141.** O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

Art. 492. É vedado ao juiz proferir decisão de natureza diversa da pedida, bem como condenar a parte em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.

¹¹ **Súmula 269 STF.** O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.

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.

¹² **Tema 118 STJ.**





Ali se assentou que, na impetração voltada a declarar o direito de compensar, basta a comprovação de que a parte ocupa a posição de credora tributária, porquanto os comprovantes de recolhimento indevido serão exigidos posteriormente, quando o procedimento for submetido ao crivo da Administração Pública. De modo diverso, a impetração dirigida a um juízo específico quanto às parcelas compensáveis pressupõe a demonstração cabal, desde o início, dos valores pagos.

Relativamente às quantias eventualmente desembolsadas entre a impetração e a implementação da ordem, o Supremo Tribunal Federal fixou, no Tema 831¹³, que o adimplemento pela Fazenda Pública deve observar o regime de precatórios previsto no artigo 100 da Constituição da República, ao passo que no Tema 1262¹⁴ vedou a restituição administrativa em espécie do indébito reconhecido judicialmente. O próprio precedente invocado pelas demandantes, o AgInt no REsp nº 2.117.054/RJ, reafirma que a via mandamental não serve à repetição por precatório, requisição de pequeno valor ou restituição na via administrativa, prestando-se apenas à declaração do direito de compensar, quando expressamente pleiteada.

O terceiro degrau é de cariz estrutural. A cognição aberta pelo artigo 1.030, inciso II, do Código de Processo Civil circunscreve-se, como já assinalado, à adequação do

(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.

¹³ **Tema 831 STF.** O pagamento dos valores devidos pela Fazenda Pública entre a data da impetração do mandado de segurança e a efetiva implementação da ordem concessiva deve observar o regime de precatórios previsto no artigo 100 da Constituição Federal.

¹⁴ **Tema 1262 STF.** Não se mostra admissível a restituição administrativa do indébito reconhecido na via judicial, sendo indispensável a observância do regime constitucional de precatórios, nos termos do art. 100 da Constituição Federal.





acórdão às teses do Tema 1266, moldura que não admite o exame de pretensão patrimonial jamais deduzida na lide.

Importa deixar expresso, contudo, que a rejeição desse bloco não envolve qualquer juízo de mérito sobre a existência ou não de indébito relativo ao interregno nonagesimal, período cuja inexigibilidade já fora declarada pelo acórdão retratando e restou confirmada pela tese I.

Ficam ressalvadas, portanto, quanto a eventuais recolhimentos realizados nessa janela temporal, as vias administrativa e judicial próprias, observado o prazo prescricional previsto no artigo 168 do Código Tributário Nacional¹⁵.

Por todo o exposto, **VOTO** no sentido de **EXERCER PARCIALMENTE O JUÍZO DE RETRATAÇÃO**, na forma do artigo 1.030, inciso II, do Código de Processo Civil, para **DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO EM MAIOR EXTENSÃO e CONCEDER PARCIALMENTE A SEGURANÇA**, a fim de:

(i) declarar a inexigibilidade do ICMS-DIFAL em relação a todo o exercício de 2022, especificamente quanto aos períodos de apuração em que não houve o recolhimento do tributo, neles compreendidos aqueles garantidos por depósito judicial do montante integral, nos exatos termos do item III do Tema 1266 da Repercussão Geral;

(ii) determinar que o levantamento dos valores eventualmente depositados nos autos, vinculados a períodos de apuração alcançados pela inexigibilidade ora declarada, seja processado perante o juízo de origem, após o trânsito em julgado, mediante sua comprovação;

¹⁵ **Art. 168.** O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário; ([Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005](#))

II - na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.





Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Sétima Câmara de Direito Público



(iii) rejeitar a pretensão de restituição, compensação ou repetição de indébito dos valores efetivamente recolhidos, ante os óbices da própria modulação de efeitos, das Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal e da ausência de pedido na petição inicial. Ressalvam-se, quanto aos recolhimentos acaso efetuados no interregno nonagesimal, as vias administrativa e judicial próprias, observado o prazo do artigo 168 do Código Tributário Nacional;

(iv) manter inalterados os demais capítulos do acórdão de id. 337, integrado pelo id. 385.

Sem condenação em honorários advocatícios, na forma do artigo 25 da Lei nº 12.016/2009 e das Súmulas 512 do Supremo Tribunal Federal e 105 do Superior Tribunal de Justiça, mantida, quanto às despesas processuais, a disciplina resultante do julgamento anterior.

Rio de Janeiro, na data da assinatura eletrônica.

FERNANDO VIANA
Desembargador Relator

