

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
8ª CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO



AGRAVO INTERNO NA APELAÇÃO CÍVEL N° 0308047-81.2020.8.19.0001
17ª VARA DE FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DA CAPITAL
AGRAVANTE: ESTADO DO RIO DE JANEIRO
AGRAVADO: MOBLY COMÉRCIO VAREJISTA LTDA
RELATORA: DES. MARGARET DE OLIVAES VALLE DOS SANTOS

EMENTA

AGRAVO INTERNO EM APELAÇÃO CÍVEL. Direito tributário. ICMS - DIFAL (diferencial de alíquota de ICMS, incidente sobre as operações de venda interestadual de mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte) Mandado de segurança. Convênio ICMS 93/15 e Lei Estadual nº 2.657/96. Pretensão de suspensão da exigibilidade do crédito tributário durante o exercício de 2022. Autora que ingressou com a ação em 20/10/2020, antes, portanto, da data do julgamento que ensejou a edição do Tema 1.093 do Supremo Tribunal Federal. Autora atingida pelos efeitos do entendimento firmado nos embargos de declaração na ADI 5469. Sentença que julgou parcialmente procedente o pedido determinando a inexigibilidade do DIFAL, condicionando a exigibilidade do tributo até a edição, por Lei Complementar, da Emenda Constitucional 87/2015 e de lei estadual que regule a matéria, respeitando-se os princípios da irretroatividade e da anterioridade. Rejeitou, no entanto, o pedido de compensação dos valores pagos nos cinco anos anteriores à distribuição da demanda, ante a ausência de comprovação de que o encargo financeiro não fora repassado ao consumidor final. Julgamento pelo STF, das ADIs 7.066, 7.078 e 7.070, na forma do artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022. Previsibilidade e segurança jurídica. Reconhecida Constitucionalidade da cláusula de vigência prevista no art. 3º da Lei Complementar 190. Incabível a possibilidade de compensação dos créditos tributários diante de ausência de norma estadual neste sentido. Artigo 170 do Código Tributário Nacional. Reforma da sentença para reconhecer a exigibilidade do DIFAL a partir de noventa dias da data da publicação da LC nº 190/2022. Agravo interno que repisa os argumentos anteriores e não traz novos elementos capazes de modificar o julgado monocrático. **AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.**

ACÓRDÃO

Vistos e examinados estes autos, ACORDAM os DESEMBARGADORES da Oitava Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro em conhecer e NEGAR PROVIMENTO ao Agravo Interno, nos termos do voto da Relatora.





VOTO DA RELATORA

A parte recorrente requer que a turma julgadora reveja decisão monocrática de pasta 000476 por meio da qual a Relatora deu parcial provimento ao recurso de apelação interposto pelo ora agravante.

Espera que o presente recurso seja submetido ao conhecimento da E. Câmara a fim de que seja reformada a decisão ora agravada no sentido do provimento do recurso de apelação.

É o relatório. Passo ao voto.

Presentes os requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade recursal, o agravo interno deve ser conhecido.

Reexaminando toda a hipótese fática, verifico que a decisão agravada deve ser mantida.

No presente recurso, o agravante apresenta argumentos que não merecem acolhimento e não são capazes de modificar a decisão monocrática ora agravada.

Portanto, mantenho a decisão ora agravada, que segue abaixo na íntegra:

“Cuida-se de mandado de segurança impetrado pela empresa Mobly Comércio Varejista Ltda. contra ato do Subsecretário Adjunto de Fiscalização da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro, buscando o reconhecimento da inexigibilidade do Diferencial de Aliquota de ICMS (DIFAL) nas operações interestaduais realizadas com consumidores finais não contribuintes do imposto.

A impetrante fundamenta sua pretensão na alegada constitucionalidade da cobrança do DIFAL, sustentando que sua exigência violaria os artigos 146, III, “a”, e 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, uma vez que, à época dos fatos, inexistia Lei Complementar autorizando a exação, conforme entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do Tema 1093 de repercussão geral.



Afirma, ainda, a impetrante que a ausência das respectivas Leis Complementar e Estadual afronta o princípio da legalidade tributária, requerendo, por conseguinte, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bem como o reconhecimento do direito de não realizar o pagamento do DIFAL até que a legislação necessária fosse editada. Postula, ainda, a compensação dos valores pagos nos cinco anos anteriores à distribuição da demanda.

A sentença (pasta 371) julgou parcialmente procedente o pedido determinando a inexigibilidade do DIFAL, condicionando a exigibilidade do tributo até a edição, por Lei Complementar, da Emenda Constitucional 87/2015 e de lei estadual que regule a matéria, respeitando-se os princípios da irretroatividade e da anterioridade. Rejeitou, no entanto, o pedido de compensação dos valores pagos nos cinco anos anteriores à distribuição da demanda, ante a ausência de comprovação de que o encargo financeiro não fora repassado ao consumidor final.

Os embargos de declaração opostos pelo Estado do Rio de Janeiro (pasta 391) foram rejeitados (índice 406).

Inconformado, o Estado interpôs recurso de apelação (pasta 417), sustentando que, com a publicação da Lei Complementar nº 190/2022 em 05/01/2022, a exigibilidade do tributo foi restabelecida, nos termos do Tema 1093 do STF, e que a legislação estadual vigente já dispunha sobre o DIFAL, tornando desnecessária nova regulamentação estadual. Assim, requer a reforma da decisão para fixar a exigibilidade do tributo e do FECP a partir da data da Lei Complementar.

Foram apresentadas contrarrazões pela impetrante (pasta 447), pugnando pelo desprovimento do apelo.

A Procuradoria de Justiça opinou pelo provimento parcial do recurso interposto pelo Estado do Rio de Janeiro, reformando-se a sentença para reconhecer a exigibilidade do DIFAL a partir de noventa dias da publicação da Lei Complementar nº 190/2022, em 5 de janeiro de 2022.

É o relatório. Decido.

Presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso que deve ser conhecido de plano.

A matéria que se apresenta nessa apelação é eminentemente de direito, já tendo sido objeto de diversas decisões análogas no âmbito da jurisprudência deste Tribunal de Justiça, a ensejar seu julgamento monocrático.

A controvérsia gira em torno da exigibilidade do Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL) após a publicação da Lei Complementar nº 190/2022, em 5 de janeiro de 2022, sem a observância dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, conforme previstos no artigo 150, incisos I e III, da Constituição Federal.

A Emenda Constitucional nº 87/2015 alterou o artigo 155, § 2º, VII, da Constituição Federal, conferindo aos Estados de destino a competência para arrecadar o DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS. O objetivo dessa mudança foi assegurar uma distribuição mais equilibrada da receita tributária entre os entes federativos, especialmente considerando o crescimento do comércio eletrônico.



O Tema 1.093 do Supremo Tribunal Federal reconheceu a necessidade de edição de Lei Complementar para estabelecer normas gerais sobre a cobrança do DIFAL:

"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".

O acórdão referente ao julgamento do tema 1093 (RE nº 1.287.019), restou assim 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. 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 disposta 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. 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



diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar 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 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 1.287.019, Relator: Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão: Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 24.02.2021, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-099 Divulg 24.05.2021 Publicação 25.05.2021)."

A declaração de inconstitucionalidade teve seus efeitos modulados para que estes só fossem produzidos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento (2022), ressalvada tão somente as ações judiciais em curso, assim entendidas aquelas distribuídas até a data do julgamento (24/02/2021), consoante entendimento firmado nos embargos de declaração na ADI 5469.

Na esteira destas decisões do Supremo Tribunal Federal adveio a edição da Lei Complementar 190/2022, publicada em 05/01/2022, que alterou a Lei Complementar 87/96, alcunhada de Lei Kandir, para regulamentar a cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Ressalte-se que a LC nº 190/2022, não instituiu ou majorou tributos, tão somente estabeleceu normas gerais sobre a forma de distribuição da receita tributária entre estado de origem e de destino, nas operações interestaduais que envolvam destinatários não contribuintes do imposto.



No Estado do Rio de Janeiro, entretanto, em 2015, quando promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015, que estabeleceu a possibilidade de cobrança de diferencial de alíquota de ICMS, foi editada a Lei Estadual nº 7.071/2015, que promoveu alterações na Lei nº 2.657/96, que dispõe sobre a circulação de mercadorias e serviços, adequando-se ao regime diferencial de alíquotas de ICMS – DIFAL estabelecido na Constituição da República.

Verifica-se que a Legislação Estadual nº 7.071/2015, embora, anterior a publicação da Lei Complementar nº 190/2022, não é com ela incompatível, não podendo ser tida como inválida ou ilegal.

O fato de que, quando de sua edição, inexistente o diploma nacional contendo regras gerais sobre a distribuição dos tributos, opera, tão somente, no plano da eficácia da referida norma, cujos efeitos se dão na data de edição e vigência da referida Lei Complementar nº 190/2022, em 05/01/2022, conforme decidido no julgamento do 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."

Neste cenário, deve ser reconhecida a aplicabilidade do princípio da anterioridade nonagesimal em relação a Lei Complementar nº 190/2022 e, em consequência, reconhecer, no âmbito do Estado do Rio de Janeiro, a inexigibilidade do DIFAL/ICMS nos noventa dias seguintes à sua publicação que se dá a partir de 06/04/2022.

Anote-se precedentes deste TJ/RJ:

"Apelação Cível. Mandado de segurança. Pretensão de proibir o Estado do Rio de Janeiro de cobrar da remetente/vendedora a DIFAL (Diferença de Alíquota) incidente sobre as vendas

interestaduais por ela realizadas e destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS. Argumento de que até a edição da LC 190/2022 não havia previsão expressa da cobrança em lei complementar, tida como indispensável pelo STF ao editar o Tema 1.093.

Sentença que denegou a segurança. Apelação da impetrante.

1. Texto original da Constituição de 1988 que disciplinava em seu artigo 155, § 2º, inciso VII, as operações de venda de mercadorias destinadas a consumidor final de outro Estado, dividindo-as conforme se tratasse de destinatário contribuinte e não contribuinte do imposto.

2. Alínea "b" do referido inciso VII que atribuía ao estado produtor a integralidade do tributo sempre que o destinatário não fosse contribuinte do imposto.



3. Emenda Constitucional nº 87/15 que inovou **517** ordenamento para equiparar o tratamento

tributário das duas situações, de modo que aos estados destinatários fosse destinada parte da carga tributária, impondo-se ao remetente a obrigação de pagar tanto a alíquota interestadual quanto a DIFAL.

4. Apelante que, na qualidade de contribuinte de ICMS, comercializa seus produtos com pessoas jurídicas localizadas em diversas unidades da Federação, inclusive, no Estado do Rio de Janeiro, e pretende a suspensão da exigibilidade do crédito tributário vencido e vincendo nas vendas interestaduais por ela realizadas e destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS em relação ao Estado do Rio de Janeiro no ano calendário de 2022.

5. STF que no julgamento das ADIs n. 7066, 7070 e 7078, reconheceu a constitucionalidade da cláusula de vigência prevista no art. 3º da Lei Complementar 190, no que estabeleceu que a lei complementar passasse a produzir efeitos noventa dias da data de sua publicação.

6. Impossibilidade de se reconhecer o direito à compensação tributária em razão da inexistência de lei estadual autorizativa. Inteligência do artigo 170, do CTN.

7. Lei nº 9.532/21 que tão somente autorizou a transferência de precatórios próprios ou de terceiros para pagar dívidas parceladas de contribuintes ou inscritas na dívida ativa até 31 de dezembro de 2021, o que não é o caso.

8. Recurso a que se dá parcial provimento para conceder parcialmente a segurança pretendida e declarar a inexistência do dever de pagamento do DIFAL nas vendas interestaduais realizadas pela apelante e destinadas a consumidores finais não contribuintes do ICMS em relação ao Estado do Rio de Janeiro até noventa dias após a publicação da LC 190/2022, em 04 de janeiro de 2022. (0110957-94.2022.8.19.0001 - Apelação. Des. Eduardo Gusmão Alves de Brito Neto - Julgamento: 31/01/2025 - Oitava Câmara de Direito Público)

É importante ressaltar que o princípio da anterioridade visa garantir previsibilidade e segurança jurídica ao contribuinte. Essa proteção foi devidamente observada, uma vez que a legislação estadual já estava em vigor desde 2015, e a LC nº 190/2022 veio apenas regulamentar o disposto na EC nº 87/2015, proporcionando aos contribuintes o conhecimento prévio das obrigações tributárias a serem cumpridas.



Ante o exposto, **DOU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO E**
Estado, para, reformando-se a sentença, reconhecer a exigibilidade do DIFAL a partir de noventa dias da publicação da Lei Complementar nº 190/2022, em 5 de janeiro de 2022.”

Portanto, entendo que, no caso em apreço, a parte agravante não trouxe qualquer argumento novo capaz de modificar o entendimento adotado na decisão monocrática hostilizada, razão pela qual, improcede o recurso interposto.

Diante do exposto, VOTO pelo conhecimento e DESPROVIMENTO do agravo interno.

Rio de Janeiro, 29 de maio de 2025.

**MARGARET DE OLIVAES VALLE DOS SANTOS
DESEMBARGADORA RELATORA**

