



JUÍZO DE RETRATAÇÃO NA APELAÇÃO nº 0101753-26.2022.8.19.0001
APELANTE: FARMARIN INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
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 1.266 DA REPERCUSSÃO GERAL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ACÓRDÃO REEXAMINADO EM HARMONIA COM OS ITENS I E II. DIVERGÊNCIA CIRCUNSCRITA À REGRA DE MODULAÇÃO DO ITEM III. REQUISITOS CUMULATIVOS. AJUIZAMENTO ANTERIOR AO MARCO TEMPORAL EXIGIDO. AUSÊNCIA DE LIMINAR E DE DEPÓSITO JUDICIAL. REQUISITO DE FEIÇÃO NEGATIVA QUE PERMANECE ÍNTEGRO. LACUNA PROBATÓRIA. DESTAQUE EM DOCUMENTO FISCAL QUE NÃO EQUIVALE A PAGAMENTO. VERBETE 436 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E ARTIGO 156, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. OBJEÇÃO FAZENDÁRIA AFASTADA. APLICAÇÃO DA ESTRUTURA NORMATIVA DA TESE AO DISPOSITIVO. RESSALVA DAS COMPETÊNCIAS EFETIVAMENTE RECOLHIDAS. AFERIÇÃO RESERVADA À CONTA CORRENTE FISCAL, PERANTE A ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. AUSÊNCIA DE EFEITOS PATRIMONIAIS PRETÉRITOS. VERBETES 269 E 271 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CAPÍTULOS REMANESCENTES PRESERVADOS. JUÍZO DE RETRATAÇÃO PARCIALMENTE EXERCIDO. PROVIMENTO DA APELAÇÃO EM MAIOR EXTENSÃO. CONCESSÃO DA SEGURANÇA AMPLIADA.

1. Mandado de segurança impetrado em 26/04/2022 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. Cumulação com os pedidos de abstenção da cobrança até a superveniência de lei estadual ajustada ao regramento nacional e de vedação ao emprego da metodologia de apuração da base de cálculo dupla.





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



2. Liminar indeferida em 12/05/2022, com manutenção da decisão em sede de agravo de instrumento interposto pela impetrante, do que resultou a tramitação do feito ao longo do exercício de 2022 sem provimento suspensivo.
3. Sentença que denegou a segurança e extinguiu o processo com resolução de mérito, na forma do artigo 487, inciso I, do Código de Processo Civil.
4. Acórdão originário desta Câmara que deu parcial provimento ao recurso de apelação da impetrante para declarar a inexigibilidade do diferencial nos noventa dias subsequentes à publicação da Lei Complementar nº 190/2022, mantendo a legitimidade da cobrança no período remanescente daquele exercício. Aclaratórios de ambas as partes rejeitados. Interposição de recursos extremos recíprocos. Sobrestamento e ulterior 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 1.266 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal.
5. 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.
6. Tema 1.266 da Repercussão Geral que reafirmou a constitucionalidade do artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022, o qual estabelece *vacatio legis* correspondente à anterioridade nonagesimal, reconheceu a produção de efeitos das leis estaduais anteriores somente a partir da vigência do diploma nacional e inovou 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.
7. Razão de decidir da modulação orientada a afastar surpresa fiscal retrospectiva em favor dos contribuintes que provocaram o Poder Judiciário antes da consolidação jurisprudencial e que, por isso, deixaram de repassar o custo do tributo ao preço praticado naquele exercício, prestigiando-se a boa-fé e a confiança legítima do sujeito passivo. Providência que não origina dever de restituição por parte dos Estados membros.
8. Aclaratórios opostos no paradigma rejeitados por unanimidade, oportunidade em que a Suprema Corte recusou leitura restritiva da cláusula de transição e esclareceu estarem por ela abarcados os contribuintes que simplesmente tenham ajuizado a demanda até o





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

marco temporal, sendo irrelevante o recebimento de decisão provisória favorável ou a sua obtenção mediante depósito.

9. Harmonização do julgado colegiado com as teses vinculantes. Acórdão reexaminado que se encontra em plena sintonia com os itens I e II, porquanto reconheceu a constitucionalidade do artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022, a validade da legislação estadual preexistente e a eficácia da cobrança a partir da vigência do diploma nacional, observado o prazo nonagesimal. Divergência circunscrita à regra excepcional de modulação veiculada no item III.

10. Necessidade de adequação unicamente quanto ao item III da tese, que subordina a proteção a dois requisitos cumulativos, quais sejam, o ajuizamento de ação judicial questionando a cobrança até 29/11/2023 e a ausência de recolhimento do tributo no exercício de 2022.

11. Subsunção do caso concreto aos critérios de modulação. Primeiro requisito objetivamente satisfeito, diante da impetração ocorrida em 26/04/2022, marco muito anterior ao limite temporal estabelecido pela Suprema Corte, sem que a demandante houvesse obtido liminar ou realizado depósito judicial, situação expressamente contemplada pelos aclaratórios do paradigma.

12. Segundo requisito consistente na ausência de recolhimento no exercício de 2022. Lacuna probatória declarada de modo expreso, sem preenchimento por inferência ou por presunção em favor de qualquer dos litigantes. Acervo documental que não contém guia de arrecadação do tributo em discussão, extrato de conta corrente fiscal ou registro de escrituração. Alegação estatal de recolhimento desde o exercício de 2016 desacompanhada de elemento probatório. Destaque de valores em documento fiscal que não equivale a pagamento, porquanto a declaração do débito constitui o crédito tributário, à luz do verbete 436 do Superior Tribunal de Justiça, mas a extinção da obrigação pressupõe o adimplemento, nos termos do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional.

13. Distinção entre o depósito judicial do montante integral, de natureza garantidora e acautelatória, apto a suspender a exigibilidade do crédito na forma do artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional, e o pagamento liberatório, causa extintiva da obrigação nos termos do artigo 156, inciso I, do mesmo diploma. Desacolhimento, na literalidade formulada, do pleito de declaração de inexigibilidade sem ressalva alguma quanto às competências efetivamente recolhidas.

14. Objeção fazendária de que a ausência de comprovação do não recolhimento impediria o enquadramento, afastada por três fundamentos. Impetração que precedeu a ocorrência da maior parte





dos períodos de apuração, de modo que a prova reclamada versaria fato inexistente ao tempo do ato postulatório. Fonte natural da demonstração que repousa na conta corrente fiscal mantida pela Administração Fazendária, à qual se reserva a verificação, sendo que a transferência do encargo ao sujeito passivo, com arrimo no artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, esvaziaria a tese vinculante.

15. Solução que consiste em incorporar a própria estrutura normativa da tese ao dispositivo, estendendo a proteção a todo o exercício de 2022 e ressaltando as competências efetivamente recolhidas, cuja aferição se realiza perante a Administração Fazendária, detentora dos registros da conta corrente fiscal. Desfecho que resguarda por inteiro o interesse da Fazenda Pública, porquanto nenhum crédito tributário deixará de ser exigido sem a demonstração fática do não adimplemento na etapa processual oportuna.

16. Inexistência de pretensão repetitória ou compensatória deduzida em qualquer fase do processo, do que decorre a natureza meramente delimitadora da ressalva consignada. Postulação dessa ordem que, de todo modo, se revelaria estranha à via mandamental, a teor dos enunciados 269 e 271 da Súmula do Supremo Tribunal Federal.

17. Permanência hígida dos demais capítulos do acórdão reexaminado, relativos à eficácia da legislação estadual preexistente a partir da vigência da lei complementar nacional, bem como quanto à metodologia de apuração da base de cálculo e à alegada incompatibilidade da legislação fluminense com o diploma nacional, por se tratar de matéria estranha ao objeto do Tema 1.266 da Repercussão Geral.

18. Rejeição do pedido subsidiário de prequestionamento expresso formulado sob a invocação do artigo 1.025 do Código de Processo Civil. Dispositivo que disciplina a inclusão ficta de elementos suscitados em aclaratórios rejeitados ou inadmitidos. Dever de fundamentação que se cumpre com o enfrentamento dos argumentos capazes de infirmar a conclusão adotada, nos moldes do artigo 489, § 1º, inciso IV, do Código de Processo Civil.

**19. JUÍZO DE RETRATAÇÃO PARCIALMENTE EXERCIDO.
PROVIMENTO DA APELAÇÃO EM MAIOR EXTENSÃO.
CONCESSÃO DA SEGURANÇA AMPLIADA.**





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



ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos do juízo de retratação na **Apelação Cível nº 0101753-26.2022.8.19.0001**, em que é apelante **FARMARIN INDÚSTRIA E COMÉRCIO 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 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 ampliar a concessão da segurança, nos termos do voto do Desembargador Relator.

RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de mandado de segurança impetrado em 26/04/2022 por Farmarin Indústria e Comércio Ltda. contra atos atribuídos ao Superintendente de Fiscalização da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro e ao Chefe da Auditoria-Fiscal Especializada de Trânsito de Mercadorias e Barreiras Fiscais.

Na ação, a impetrante busca afastar a cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL) incidente nas operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes situados neste Estado.

Sustenta que a exigência do tributo pressupõe a edição prévia de lei complementar nacional veiculando normas gerais, a teor do decidido pelo Supremo Tribunal





Federal no Tema 1.093 da Repercussão Geral e na Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469. Nesse panorama, aduz que, tendo a Lei Complementar 190 sido publicada em 05/01/2022, o encargo somente se tornaria exigível a partir de 1º de janeiro de 2023, sob pena de violação às anterioridades anual e nonagesimal previstas no artigo 150, inciso III, alíneas "b" e "c", da Constituição Federal.

Postula a abstenção de novos atos de cobrança até a superveniência de lei estadual ajustada ao regramento federal de regência e a vedação ao emprego da metodologia da base de cálculo dupla na apuração do imposto, impugnando a legitimidade desse critério no cômputo do valor devido aos cofres públicos.

Em 12/05/2022, o pedido liminar foi indeferido (id. 105), sob o fundamento de que a publicação superveniente da lei complementar federal teria suprido a condição de eficácia da legislação estadual preexistente, ausente, por isso, a probabilidade do direito invocado. Irresignada, a impetrante interpôs o Agravo de Instrumento 0050333-82.2022.8.19.0000, ao qual a Vigésima Quarta Câmara Cível negou provimento, por unanimidade de votos, em sessão realizada em 05/10/2022 (id. 212).

Notificadas, as autoridades coatoras prestaram informações (id. 140).

O Estado do Rio de Janeiro impugnou o pedido, alegando o descabimento do *writ* contra lei em tese (Súmula 266 do STF) e defendendo a higidez da cobrança (id. 183).

O Ministério Público, por sua vez, opinou pela concessão parcial da ordem, restrita ao período anterior a 05/01/2022 (id. 286).

Sobreveio a sentença de id. 290, que rejeitou a preliminar de inadequação da via, denegou a segurança e extinguiu o processo com resolução de mérito, na forma do artigo 487, inciso I, do Código de Processo Civil, condenando a impetrante ao pagamento das custas processuais.





Inconformada, a impetrante interpôs recurso de apelação (id. 317). Em suas razões, requer a reforma integral do julgado para conceder a ordem, sustentando a inconstitucionalidade da cobrança do DIFAL no exercício de 2022, dada a estrita observância das anterioridades anual e nonagesimal a partir da publicação da Lei Complementar 190/2022. Defende, ainda, a imprescindibilidade de lei estadual superveniente para disciplinar a exação no âmbito fluminense e a ilegalidade da metodologia de base dupla aplicada pelo Fisco, por afronta ao diploma nacional.

Em contrarrazões (id. 351), o Estado do Rio de Janeiro arguiu, preliminarmente, 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.

A Procuradoria de Justiça declinou de intervir no feito (id. 383).

Esta Sétima Câmara de Direito Público deu parcial provimento ao recurso para conceder, em parte, a ordem pleiteada. Declarou a inexigibilidade do Diferencial de Alíquota do ICMS nos noventa dias subsequentes à publicação da Lei Complementar nº 190/2022, mantendo a exigência no período remanescente do exercício de 2022. O acórdão restou assim ementado (id. 414):

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. INCIDÊNCIA DA MODULAÇÃO DE EFEITOS DO TEMA 1093 DO STF. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL DEVE SER OBSERVADA.





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



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. Concessão parcial da ordem.
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. Incidência do entendimento proferido pelo Órgão Especial desta Corte Estadual, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0180015-44.2009.8.19.0001. Precedente que conta com a declaração da constitucionalidade da exigência do DIFAL pela Lei Estadual nº 2.657/96 (com as alterações da Lei nº 7.071/15).
5. Publicação da Lei Complementar nº 190/22 que apenas conferiu a eficácia da cobrança por meio da edição de normas gerais.
6. 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."
7. 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.
8. Lei complementar editada em 05/01/2022, sendo necessária a observância da anterioridade nonagesimal, segundo decisão proferida em 29/11/23 pelo STF.
9. 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.
10. Provimento parcial do recurso para declarar, com relação ao exercício de 2022, a inexigibilidade do Diferencial de Alíquota de ICMS ("DIFAL"), com os critérios estabelecidos pela Lei Complementar nº 190/22, nos noventa dias seguintes à sua publicação
11. PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO.





Opostos aclaratórios pelo ente público (id. 444) e pela impetrante (id. 449), ambos foram rejeitados, nos termos do acórdão de id. 471.

Na sequência, o Estado do Rio de Janeiro interpôs recurso extraordinário (id. 493), sob a alegação de afronta ao artigo 150, inciso III, alíneas "b" e "c", e ao artigo 155, § 2º, inciso VII, da Carta da República. Defende a plena exigibilidade do tributo no exercício de 2022, sustentando a impertinência das regras de anterioridade anual e noventena na hipótese, além de afastar a necessidade de edição de nova lei estadual para a regular cobrança da exação.

A impetrante, por sua vez, manejou recurso especial (id. 525) e recurso extraordinário (id. 552).

No recurso especial, alega, preliminarmente, ofensa aos artigos 489, § 1º, IV, e 1.022 do Código de Processo Civil. Sustenta a nulidade do julgado ante a persistência de omissão quanto à incompatibilidade da legislação tributária estadual com a Lei Complementar 190/2022 e em relação ao pedido de vedação da metodologia de apuração por base dupla. No mérito, aponta contrariedade ao artigo 13, inciso IX, alíneas "a" e "b", §§ 3º e 6º, da Lei Complementar 87/1996, afirmando a ilegalidade do cálculo praticado pelo Fisco fluminense por afronta à disciplina do diploma nacional.

Já no recurso extraordinário (id. 552), suscita preliminar de repercussão geral e sustenta violação aos artigos 146, inciso III, alínea "a", 150, inciso I, e 155, § 2º, incisos VII e XII, alínea "i", do texto constitucional, reiterando os fundamentos narrados no recurso especial. Nesse sentido, defende a imprescindibilidade de lei estadual superveniente para a cobrança do tributo, a estrita observância das anterioridades anual e noventena contadas do diploma nacional, a impossibilidade do fenômeno da constitucionalização superveniente e a ilegalidade da metodologia de apuração da base de cálculo dupla mantida pelo Fisco fluminense.

Contrarrazões recíprocas foram apresentadas (ids. 512, 585 e 603).





A Terceira Vice-Presidência determinou o sobrestamento do feito em razão da afetação da matéria ao Tema 1.266 de Repercussão Geral (id. 627).

Após a certificação do trânsito em julgado do paradigma (id. 653), os autos foram remetidos a este órgão julgador (id. 655), 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 das partes sobre a decisão de devolução, em atenção ao contraditório e à vedação de decisão surpresa (id. 677).

O Estado do Rio de Janeiro, no id. 682, afirma não desconhecer a tese fixada no Tema 1.266 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 do tributo 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.

A impetrante, de seu turno, defende, na manifestação de id. 684, o enquadramento do caso nos critérios estabelecidos pela Suprema Corte, sustentando que o acórdão desta Câmara já teria reconhecido a inexigibilidade do tributo em todo o exercício de 2022. Subsidiariamente, requer pronunciamento expresse sobre dispositivos constitucionais e legais, para fins de prequestionamento.

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 1.266 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 1.093 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 2.657/96, com as alterações introduzidas pela Lei 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, a lei estadual permanecia com a eficácia contida até a superveniência da lei complementar federal, em atenção aos artigos 146, inciso III⁵, e 155,

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

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



§2º, XII⁶, da Constituição da República. Assim, com a publicação da LC nº 190/2022, essa lacuna legislativa foi suprida, permitindo a produção integral dos efeitos da lei estadual, fenômeno da eficácia superveniente reconhecido pela Suprema Corte no RE 1.221.330 (**Tema 1.094**):

(...) 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 este Colegiado no acórdão ora submetido a reexame, que deu parcial provimento à apelação da impetrante 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.

Sobreveio, todavia, alteração de relevo no quadro normativo, posterior ao julgamento desta Câmara e apta a repercutir sobre o que então se decidiu. Em sessão

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

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

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.



virtual extraordinária realizada entre 17 e 21/10/2025, o Supremo Tribunal Federal julgou o **Tema 1.266 da Repercussão Geral**, com acórdão publicado em 18/12/2025 e trânsito em julgado certificado em 29/04/2026. A Corte 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.

A razão de decidir da modulação foi enunciada na proposta do Ministro Flávio Dino, acolhida pela maioria do Plenário. Buscou-se afastar a surpresa fiscal retrospectiva em favor dos contribuintes que provocaram o Poder Judiciário antes da consolidação jurisprudencial e que, por isso, deixaram de repassar o custo do tributo ao preço praticado naquele exercício, com o que se prestigiaram a boa-fé e a confiança legítima do sujeito passivo, sem sacrifício da estabilidade das relações já consolidadas.

Consignou-se, de forma categórica, que a providência não origina o dever de restituição ou repetibilidade de valores tributários por parte dos Estados membros. Trata-se de baliza interpretativa e eficaz cogente, que delimita a extensão da tutela jurídica concedida e da qual este Colegiado não pode se afastar por ocasião do julgamento do reexame.



Contra o acórdão de mérito, foram opostos embargos de declaração, rejeitados por unanimidade em julgamento virtual encerrado em 16/03/2026. Naquela oportunidade, a Corte esclareceu o alcance da cláusula de transição, ao repelir a tentativa de reduzir o universo de contribuintes por ela protegidos:

Não há qualquer obscuridade a sanar, mas apenas o propósito do embargante de estreitar o âmbito de aplicação da modulação. Estão por ela abarcados os contribuintes que simplesmente tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até a data de julgamento da ADI 7066 (29/11/2023), sendo irrelevante que hajam recebido decisão provisória favorável, ou que a tenham obtido mediante o depósito.

Na sequência, em 29/04/2026, data em que não foram conhecidos os segundos aclaratórios, operou-se o trânsito em julgado do paradigma.

Do cotejo entre o julgado desta Câmara e o precedente vinculante, verifica-se que o acórdão reexaminado se encontra em plena harmonia com os itens 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.

Convém precisar, antes de prosseguir, o alcance efetivo do julgado anterior, porquanto a contribuinte lhe empresta extensão que o dispositivo não autoriza. Ao encerrar o voto condutor, este órgão fracionário determinou a aplicação do artigo 3º da Lei Complementar 190/2022 naquilo que fixou o lapso temporal mínimo de noventa dias da data da publicação para a produção de seus efeitos (id. 424).

A ordem então concedida alcançou, por conseguinte, apenas o interregno compreendido entre a publicação da lei complementar federal e o termo final da *vacatio legis*, e não a integralidade do exercício de 2022. Nem poderia ser de outro modo, pois a fundamentação repeliu expressamente a anterioridade anual deduzida como pretensão principal e acolheu unicamente a nonagesimal. Estender a inexigibilidade a todo aquele



ano, por força da anterioridade anual, importaria deferir exatamente a tutela que fora recusada.

Ocorre que a manifestação de id. 684 atribui ao aresto dimensão diversa. Ao alinhar a cronologia processual que reputa relevante, a impetrante assim descreveu o resultado da apelação:

Em sede de apelação, esta Egrégia 7ª Câmara de Direito Público deu parcial provimento ao recurso (acórdão de fls. 414/424), reconhecendo a inexigibilidade do DIFAL no exercício de 2022.

Mais adiante, ao sustentar o enquadramento na regra de transição, a contribuinte retomou e desenvolveu a mesma proposição (id. 684, fl. 686):

Não bastasse a tempestividade do ajuizamento, a controvérsia já foi resolvida em seu favor, no mérito e em cognição exauriente, por esta Egrégia 7ª Câmara de Direito Público, que, ao dar parcial provimento à apelação (acórdão de fls. 414/424), reconheceu a inexigibilidade do DIFAL no exercício de 2022. A manifestante, portanto, não apenas se enquadra no critério temporal da modulação, como ostenta pronunciamento judicial definitivo reconhecendo o próprio direito material que a modulação visa preservar.

Note-se que a ressalva da anterioridade nonagesimal desaparece em ambas as passagens, cuidando-se de supressão de relevância temática. Dela, a impetrante extrai o argumento de que já ostenta pronunciamento definitivo sobre o direito material a ser preservado, premissa que, se acolhida, tornaria supérflua a verificação do requisito negativo do item III.

Sucedendo que a inteligência do julgado se colhe estritamente de seu dispositivo, e o de id. 424 nada deliberou quanto ao período subsequente ao término do prazo nonagesimal. O registro não encerra censura à conduta processual da parte, que se conservou nos limites da boa-fé objetiva insculpida no artigo 5º do Código de Processo





Civil⁷, mas apenas estabelece a premissa indispensável para medir a extensão da ampliação que ora se opera.

Assentado esse ponto, o item III subordina a proteção a dois requisitos cumulativos, quais sejam, o ajuizamento de ação judicial questionando a cobrança até 29/11/2023 e a ausência de recolhimento do tributo no exercício de 2022. Duas observações preliminares se impõem sobre a estrutura desse enunciado, porque os litigantes o leem em sentidos excessivos e opostos.

A primeira concerne à integridade do requisito de feição negativa. Os aclaratórios supratranscritos afastaram a exigência de provimento provisório favorável, bem como de suspensão obtida mediante depósito, nada dispondo, contudo, sobre o pagamento. E não poderiam dispor, pois o depósito judicial ostenta natureza eminentemente garantidora e acautelatória, vocacionada a suspender a exigibilidade do crédito na forma do artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional⁸, ao passo que o adimplemento consubstancia causa extintiva da obrigação tributária, nos termos do artigo 156, inciso I, do mesmo diploma legal⁹.

Daí decorre que a ausência de recolhimento permanece como pressuposto autônomo da modulação, não se dissolvendo no marco temporal do ajuizamento. Por essa razão, desacolhe-se, na literalidade formulada, o pleito de id. 688, que postula a declaração de inexigibilidade do tributo no exercício de 2022 sem ressalva alguma quanto às competências efetivamente recolhidas.

⁷ **Art. 5º** Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé.

⁸ **Art. 151.** Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

II - o depósito do seu montante integral.

⁹ **Art. 156.** Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento.



A segunda observação diz respeito à instrução probatória. A falta de demonstração documental do não recolhimento não obsta o enquadramento na regra de transição, conclusão sustentada por três fundamentos.

O primeiro é peculiar a estes autos e decorre da própria cronologia processual. O mandado de segurança foi impetrado em 26/04/2022, momento em que a maior parte dos períodos de apuração daquele exercício sequer havia ocorrido. Reclamar da impetrante que instrísse a exordial com a comprovação do não pagamento de competências vincendas importaria exigir a demonstração de fato inexistente ao tempo do ato postulatório, providência incompatível com a feição preventiva do remédio constitucional, deflagrado para obstar exigências futuras.

O segundo fundamento repousa na titularidade da prova. O requisito ostenta caráter negativo e sua comprovação cabal encontra-se nos registros da conta corrente fiscal mantidos pela própria Administração Fazendária, a qual dispõe de acesso imediato ao histórico de recolhimentos. Impor ao sujeito passivo, com arrimo no artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil¹⁰, o encargo de provar aquilo que a credora documenta em seus sistemas conduziria ao esvaziamento prático da tese vinculante, resultado expressamente repudiado pela Suprema Corte ao rejeitar a limitação do universo protegido.

O terceiro reside na própria natureza do provimento jurisdicional. A segurança postulada possui caráter declaratório e preventivo, prescindindo da apuração prévia de quantitativos. Desse modo, o reconhecimento do direito não se subordina à quantificação antecipada das competências abrangidas.

Fixadas essas premissas, verifica-se que o primeiro requisito está objetivamente satisfeito. A impetração ocorreu em 26/04/2022, marco muito anterior ao limite de

¹⁰**Art. 373.** O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.





29/11/2023 estabelecido pela Suprema Corte, circunstância que nenhuma das partes controverte.

A ausência de tutela de urgência tampouco retira da demandante o benefício da modulação. A liminar foi indeferida pelo juízo de origem (id. 105) e o Agravo de Instrumento 0050333-82.2022.8.19.0000 restou desprovido pela Vigésima Quarta Câmara Cível em 05/10/2022 (id. 212), de modo que a contribuinte atravessou todo o exercício financeiro de 2022 desprovida de provimento acautelatório e sob a exigibilidade integral do imposto.

A hipótese subsume-se com perfeição ao entendimento firmado nos aclaratórios do paradigma, impondo-se a solução por argumento *a fortiori*, no sentido de que, se a salvaguarda é assegurada àquele que obteve medida provisória mediante garantia por depósito, com mais forte razão há de socorrer quem litigou desprovido de qualquer provimento suspensivo.

Resta o requisito negativo, no qual se concentra a principal controvérsia destes autos. Percorrido o acervo documental, não se vislumbra elemento que permita afirmar ou afastar o recolhimento do diferencial nas competências do exercício de 2022. Os documentos que instruem a exordial compreendem o instrumento de mandato, o ato constitutivo da sociedade, os documentos auxiliares de notas fiscais eletrônicas, os precedentes jurisprudenciais, a Consulta 065/2019 da Secretaria de Estado de Fazenda e os comprovantes de arrecadação das custas processuais, inexistindo qualquer guia tocante ao tributo sob debate.

As informações prestadas pelas autoridades impetradas no id. 140 tampouco versam sobre o pagamento, limitando-se à arguição de inadequação da via eleita e à defesa da legitimidade da cobrança. A impugnação do ente estatal no id. 183 sustenta que a impetrante vinha recolhendo o diferencial desde o ano de 2016, porém a assertiva não veio acompanhada do extrato da conta corrente fiscal, do demonstrativo de arrecadação ou de qualquer elemento probatório equivalente. As manifestações posteriores debatem unicamente a distribuição do encargo probatório, sem produzir a prova respectiva.





Importa ponderar que o destaque de valores em documento fiscal não equivale ao efetivo pagamento. A entrega de declaração pelo sujeito passivo reconhecendo o débito constitui o crédito tributário, nos moldes da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça¹¹, contudo, a extinção da obrigação pressupõe o adimplemento, nos termos do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional. Do documento fiscal extrai-se unicamente a ocorrência do fato gerador, jamais a quitação do encargo.

A lacuna, portanto, é declarada de modo expresse. Nesse cenário, a providência que melhor concilia a autoridade do precedente vinculante com a repartição funcional de atribuições consiste em incorporar ao dispositivo a própria estrutura normativa da tese, declarando a inexigibilidade do tributo relativamente a todo o exercício de 2022, ressaltando do alcance da retratação as competências cujo tributo houver sido efetivamente recolhido. A aferição desses adimplementos pontuais fica reservada, no momento oportuno, à Administração Fazendária, legítima detentora dos registros fiscais pertinentes.

Com isso, nenhum valor deixará de ser exigido sem a demonstração fática correspondente, de sorte que a Fazenda Pública não experimenta prejuízo algum quanto às parcelas efetivamente quitadas, as quais remanescem incorporadas em definitivo ao erário. A objeção deduzida no id. 683 é acolhida naquilo que guarda exatidão, isto é, no reconhecimento de que o requisito integra a tese vinculante, sendo rejeitada quanto ao intento de afastar sumariamente o enquadramento por suposta insuficiência probatória.

Impõe-se, por conseguinte, o parcial exercício do juízo de retratação, a fim de estender a proteção outrora restrita ao interregno nonagesimal à integralidade do exercício financeiro de 2022, estritamente nos moldes da tese de modulação. A ampliação ora deferida não alcança os montantes eventualmente recolhidos, cujos créditos foram extintos pelo pagamento, porquanto a Suprema Corte tutelou unicamente os contribuintes que

¹¹**Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça.** A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.





deixaram de recolher o tributo e consignou que a providência não origina dever de restituição por parte dos Estados membros. Estendê-la às parcelas adimplidas importaria reescrever a modulação.

Anote-se que a exordial não veiculou pretensão repetitória ou compensatória, silêncio que se repetiu na apelação e nas petições posteriores à devolução do feito, do que decorre a natureza meramente delimitadora da ressalva ora consignada. De qualquer modo, pretensão dessa ordem se revelaria estranha à via mandamental, a teor dos enunciados 269 e 271 da Súmula do Supremo Tribunal Federal¹², resguardadas as vias administrativa e judicial próprias.

Os demais capítulos do julgado reexaminado permanecem inalterados. Subsistem, por harmonia com os itens I e II da tese vinculante, o reconhecimento da validade da Lei Estadual 2.657/1996, com as alterações promovidas pela Lei 7.071/2015, e a produção de seus efeitos a partir da vigência da Lei Complementar 190/2022.

Mantém-se hígido, outrossim, o capítulo relativo à metodologia de apuração da base de cálculo e à alegada incompatibilidade da legislação fluminense com o diploma nacional. Por se tratar de matéria alheia ao objeto do precedente firmado sob a sistemática da repercussão geral, a questão não integra a cognição devolvida a este Colegiado, conservando-se intocada a solução conferida à controvérsia no julgamento originário.

O requerimento subsidiário de pronunciamento expresso sobre preceitos constitucionais e legais, formulado no id. 688 sob a invocação do artigo 1.025 do Código de Processo Civil¹³, inviabiliza-se por duas razões. A primeira reside no fato de o dispositivo invocado disciplinar hipótese diversa, atinente à inclusão ficta dos elementos suscitados em

¹²**Súmula nº 269 do Supremo Tribunal Federal.** O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.

Súmula nº 271 do Supremo Tribunal Federal. 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.

¹³**Art. 1.025.** Consideram-se incluídos no acórdão os elementos que o embargante suscitou, para fins de pré-questionamento, ainda que os embargos de declaração sejam inadmitidos ou rejeitados, caso o tribunal superior considere existentes erro, omissão, contradição ou obscuridade.





aclaratórios rejeitados ou inadmitidos, providência que pressupõe o manejo do recurso próprio e o ulterior reconhecimento de vício pelo tribunal superior, não servindo de amparo para exigir a enumeração de preceitos em sede de juízo de retratação.

A segunda decorre de o dever de fundamentação dirigir-se ao enfrentamento dos argumentos capazes de infirmar a conclusão adotada, nos termos do artigo 489, § 1º, inciso IV, do Código de Processo Civil¹⁴, e não à exaustão de rol normativo apresentado pela parte. Assim, a suficiência do debate para fins de acesso às instâncias extraordinárias será aferida pelos órgãos competentes quando do juízo de admissibilidade.

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 AMPLIAR A CONCESSÃO DA SEGURANÇA**, a fim de:

(i) declarar a inexigibilidade do ICMS-DIFAL incidente sobre as operações interestaduais com mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto localizados neste Estado, quanto à integralidade do exercício de 2022, na forma do item III do Tema 1.266 e nos termos da fundamentação;

(ii) consignar que a ampliação ora deferida não alcança as competências em relação às quais o tributo houver sido efetivamente recolhido, ficando reservada à Administração Fazendária, no momento oportuno, a aferição dos períodos de apuração alcançados; e

(iii) manter inalterados os demais capítulos do acórdão de id. 414, integrado pelo de id. 471.

¹⁴ Art. 489.

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

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





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



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 a disciplina das despesas processuais fixada na sentença.

Rio de Janeiro, na data da assinatura eletrônica.

FERNANDO VIANA
Desembargador Relator

