APELAÇÃO CÍVEL Nº 0079150-56.2022.8.19.0001
APELANTE: SUNTECH DO BRASIL COMERCIO, REPRESENTACAO E ASSISTENCIA TECNICA LTDA
ADVOGADO: LUCAS FREITAS CARDOSO PEREIRA (Ativo)
APELADO: ESTADO DO RIO DE JANEIRO
ADVOGADO: PROCURADOR DO ESTADO

RELATOR: DESEMBARGADOR ANDRÉ RIBEIRO

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PRETENSÃO DE DECLARAÇÃO DA INEXIGIBILIDADE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS (DIFAL) NO EXERCÍCIO DE 2022 OU NO PERÍODO DE 90 DIAS POSTERIOR À PUBLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N.º 190/2022, ALÉM DO RECONHECIMENTO DO DIREITO À RECUPERAÇÃO DE VALORES POR COMPENSAÇÃO OU AUTORIZAÇÃO PARA LEVANTAMENTO, À ESCOLHA DO CONTRIBUINTE. DENEGAÇÃO DA SEGURANÇA. INCONFORMISMO DO IMPETRANTE. RETORNO DOS AUTOS DETERMINADO PELA 3ª VICE-PRESIDÊNCIA PARA EXAME DO TEMA 1266 DO STF. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. REFORMA DO ACÓRDÃO. Diante da orientação vinculante do Supremo Tribunal Federal, impõe-se a retratação do acórdão para que a matéria seja apreciada à luz das teses firmadas no Tema 1266 do STF.O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5469 e do Recurso Extraordinário nº 1.287.019, sob o regime de repercussão geral, consolidou o entendimento de que a cobrança do DIFAL/ICMS consistia em matéria reservada à lei complementar, declarando, portanto, a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/2015 do CONFAZ. Ademais, modulou os efeitos da referida decisão, no sentido de que somente seriam produzidos a partir de 2022, por corresponder ao exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento,

ANDRE EMILIO RIBEIRO VON MELENTOVYTCH:31928 Assinado em 26/11/2026 12:24:22
Local: GAB. DES ANDRE EMILIO RIBEIRO VON MELENTOVYTCH

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1063
Carimbado Eletronicamente

ressalvando da modulação as ações já ajuizadas. Feito originário distribuído em 02/04/2022, após a conclusão do julgamento. STF que não declarou a inconstitucionalidade das leis estaduais já existentes à época do julgamento do RE 1.287.019. Lei Complementar nº 190/2022 que passou a cumprir a lacuna legislativa existente, como veio a ser declarado pelo STF em momento posterior à própria promulgação da Lei estadual 7.071/2015. Tema 1266 do STF, em que foram firmadas as seguintes teses: "I - É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 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 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 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 190/2022. III- Contribuintes que ajuizaram ação judicial (modulação dos efeitos) - 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." Modulação dos efeitos que, na forma do voto do Ministro Flávio Dino, acolhido pelo STF, impede a cobrança da integralidade do DIFAL no ano de 2022, para contribuintes que distribuíram demandas judiciais até 29/11/2023 e que deixaram de efetuar o recolhimento do tributo no referido exercício. Sentença que apreciou o mérito da controvérsia e que é de ser reformada. Direito ao não recolhimento do ICMS DIFAL referente ao exercício de 2022 **se** ainda não houver sido pago, nos exatos limites do Tema 1266 do STF. Ainda que o contribuinte houvesse apresentado prova pré-constituída do pagamento do tributo, descabe a declaração do direito ao não recolhimento do imposto no período de 90 dias posterior à publicação da Lei Complementar nº 190/2022, na medida em que o *mandamus* foi impetrado em 02/04/2022 e não produz efeitos patrimoniais pretéritos para alcançar o período havido entre janeiro e abril de 2022, em sua maior parte. Com efeito, "a possibilidade de a sentença mandamental

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1064
Carimbado Eletronicamente

declarar o direito à compensação (ou creditamento), nos termos da Súmula 213/STJ, de créditos ainda não atingidos pela prescrição não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração. O referido provimento mandamental, de natureza declaratória, tem efeitos exclusivamente prospectivos, o que afasta os preceitos da Súmula 271/STF" (AgRg nos EDcl no AREsp 248.890/MG, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 16.8.2021). **PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO. REFORMA DA SENTENÇA. CONCESSÃO EM PARTE DA SEGURANÇA, NOS EXATOS LIMITES DO TEMA 1266 DO STF.**

ACÓRDÃO

A hipótese é de retorno dos autos a este Órgão Julgador, na forma do artigo 1.040, II, do CPC, para a faculdade do exercício do juízo de retratação do Acórdão de índice 000562, deu parcial provimento ao agravo interno, para reformar a decisão monocrática que negou provimento ao apelo, e conceder parcialmente a segurança, reconhecendo a inexigibilidade do DIFAL nas operações realizadas entre janeiro e abril de 2022, nos seguintes termos:

AGRAVO INTERNO EM APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PRETENSÃO DE DECLARAÇÃO DA INEXIGIBILIDADE DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS (DIFAL). RE 1.287.019 (TEMA 1093). DENEGAÇÃO DA SEGURANÇA. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA PELA DECISÃO MONOCRÁTICA AGRAVADA. AGRAVO INTERNO INTERPOSTO AO ARGUMENTO DE QUE HOUVE A EQUIVOCADA INTERPRETAÇÃO DO JULGADO PARADIGMA DO STF SOBRE A MATÉRIA. NECESSIDADE DE ACOLHIMENTO DO RECURSO EM PARTE. Impetrante, ora embargante, que questiona a exigência do Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL) pelo Fisco do Estado do Rio de Janeiro em operações interestaduais de vendas de mercadorias, as quais tenham por destinatários consumidores finais não-contribuintes, situados no Estado do Rio de janeiro. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5469 e do Recurso Extraordinário nº 1.287.019, sob o

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1065
Carimbado Eletronicamente

regime de repercussão geral, consolidou o entendimento de que a cobrança do DIFAL do ICMS consistia em matéria reservada à lei complementar, declarando, portanto, a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/2015 do CONFAZ. Ademais, modulou os efeitos da referida decisão, no sentido de que somente produziria efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, ressalvando da modulação as ações já ajuizadas. Feito distribuído em abril de 2022, em que as impetrantes pleiteia a reconhecimento da inexigibilidade do DIFAL no ano calendário de 2022. Alegação de inconstitucionalidade da lei estadual 7.071/2015, por ser anterior à Lei complementar 190/2022. STF que não declarou a inconstitucionalidade das leis estaduais já existentes à época do julgamento do RE 1.287.019. Lei Complementar nº 190/2022 que passou a cumprir a lacuna legislativa existente, como veio a ser declarado pelo STF em momento posterior à própria promulgação da Lei estadual 7.071/2015. Necessidade, contudo, de observância da vacatio legis de 90 dias prevista expressamente na Lei Complementar 190/2022. ADI's 7.066, 7.078 e 7.070 em que restou decidido pelo STF que "O art. 3º da LC 190/2022 condicionou a produção dos efeitos do referido diploma legislativo à observância do disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal (anterioridade nonagesimal), o que corresponde ao estabelecimento de vacatio legis de noventa dias." Precedentes deste E. TJRJ.Tema 1266 do STF, acerca da incidência das regras da anterioridade anual e nonagesimal às leis estaduais promulgadas após a EC 87/2015 e antes da Lei complementar 190/2022, em que não consta ordem de suspensão nacional. REFORMA DO ACORDÃO PARA DAR PARCIAL PROVIMENTO AO APELO, REFORMANDO A SENTENÇA PARA CONCEDER A SEGURANÇA EM PARTE, RECONHECENDO A INEXIGIBILIDADE DO DIFAL NO PERÍODO DE JANEIRO A ABRIL DE 2022. PARCIAL PROVIMENTO AGRAVO INTERNO. Des(a). ANDRE EMILIO RIBEIRO VON MELENTOVYTCH - Julgamento: 18/03/2025 - SEXTA CAMARA DE DIREITO PUBLICO (ANTIGA 21ª CÂMARA CÍVEL)

O Acórdão foi confirmado em sede de embargos de declaração (índice 000623).

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1066
Carimbado Eletronicamente

Interpostos Recursos Extraordinários pelas partes, em índices 000635 e 000653, o Supremo Tribunal Federal determinou a devolução dos autos à Corte de origem para observância do art. 1.030 do Código de Processo Civil e reexame da controvérsia à luz do Tema 1266, razão pela qual a E. 3ª Vice-Presidência determinou a devolução dos autos a esta Câmara para reexame, para eventual juízo de retratação nesse sentido.

É o relatório. Passo ao voto.

Presentes os requisitos de admissibilidade, o recurso de apelação deve ser conhecido.

Como se sabe, até a promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015, o ICMS incidente sobre as operações interestaduais destinadas a não contribuinte do imposto era devido apenas ao Estado de origem.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015, adotou-se a alíquota interestadual em operações que envolvessem a venda não presencial de mercadoria (comércio eletrônico) à pessoa não contribuinte do ICMS e situada em outro Estado da federação, cabendo ao Estado do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Para esse tanto, transcreve-se a nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 87/2015 ao inciso VII do § 2º do artigo 155 da Constituição da República:

> *"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;"*

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1067
Carimbado Eletronicamente

Inicialmente, a matéria fora regulamentada pelo Convênio ICMS nº 93/2015 do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, estabelecendo os procedimentos a serem observados nessas operações.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5469 e do Recurso Extraordinário nº 1.287.019, sob o regime de repercussão geral, consolidou o entendimento de que a cobrança do DIFAL-ICMS consistia em matéria reservada à lei complementar, declarando, portanto, a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93/2015 do CONFAZ. Confira-se:

> *EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa da associação autora. Emenda Constitucional nº 87/15. ICMS. Operações e prestações em que haja 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 93/2015. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, inciso III, d, e parágrafo único CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário. 1. A associação autora é formada por pessoas jurídicas ligadas ao varejo que atuam no comércio eletrônico e têm interesse comum identificável. Dispõe, por isso, de legitimidade ativa ad causam para ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade (CF/88, art. 103, IX). 2. Cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e estabelecer normas gerais sobre os fatos geradores, as bases de cálculo, os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição e a obrigação tributária (art. 146, I, e III, a e b). Também cabe a ela estabelecer normas gerais em matéria de*

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1068
Carimbado Eletronicamente

legislação tributária sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, podendo instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições. 3. Especificamente no que diz respeito ao ICMS, o texto constitucional consigna caber a lei complementar, entre outras competências, definir os contribuintes do imposto, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar o local das operações, para fins de cobrança do imposto e de definição do estabelecimento responsável e fixar a base de cálculo do imposto (art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i). 4. A EC nº 87/15 criou uma 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. Houve, portanto, substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária. O ICMS 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. 5. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo 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 93/2015. 6. A Constituição também dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03). 7. A LC nº 123/06, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional –, trata de maneira distinta as empresas optantes desse regime em relação ao tratamento constitucional geral atinente ao denominado diferencial de alíquotas de ICMS referente às

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1069
Carimbado Eletronicamente

operações de saída interestadual de bens ou de serviços a consumidor final não contribuinte. Esse imposto, nessa situação, integra o próprio regime especial e unificado de arrecadação instituído pelo citado diploma. 8. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da Emenda Constitucional nº 87/15 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado a microempresas e empresas de pequeno porte. 9. Existência de medida cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário, para suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), até o julgamento final daquela ação. 10. Ação direta julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal. 11. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, para 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 presente 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.
*(**ADI 5469,** Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24-02-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021)*

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1070
Carimbado Eletronicamente

EMENTA 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 dispondo 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 do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1071
Carimbado Eletronicamente

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 1287019**, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021)*

Confira-se a tese firmada no Tema nº 1.093 do STF:

A cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional n° 87/2015, pressupõe edição de Lei Complementar, por estar veiculando normas gerais.

Daí que o STF modulou os efeitos da referida declaração de inconstitucionalidade e de necessidade da promulgação da lei

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1072
Carimbado Eletronicamente

complementar, no sentido de que a mesma somente produziria efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, ou seja, a partir de 01/01/2022.

Por conta da decisão do STF, proferida em abril de 2021, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar nº 190, de 04/01/2022, constando em seu art. 3º as disposições abaixo, acerca da *vacatio legis*:

> *Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea "c" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.*

Merece registro o disposto no art. 150, inciso III, alínea "c" da Constituição Federal:

> *Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*
> *(...)*
> *III - cobrar tributos:*
> *(...)*
> *c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

Sucede que, inaugurado o exercício financeiro de 2022, a Lei Complementar nº 190/2022 ainda não havia entrado em vigor, e, portanto, ainda não produzia efeitos em relação à Lei Estadual 7.071/2015.

Daí que, em exame das ADI's 7066, 7070 e 7078, o STF prestigiou a observância à *vacatio legis* de noventa dias expressamente prevista na Lei Complementar nº 190/2022:

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1073
Carimbado Eletronicamente

Ementa: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE DESTINEM BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015. LEI COMPLEMENTAR 190/2022. INEXISTÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA OU DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR CIRCUNSCRITA ÀS HIPÓTESES DE INSITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS. PRECEDENTES DESTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ART. 3º DA LC 190/2022. REMISSÃO DIRETA AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, III, "B", CF. CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. 1. A EC 87/2015 e a LC 190/2022 estenderam a sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte para as operações destinadas a não contribuintes, atribuindo capacidade tributária ativa a outro ente político, sem modificar a hipótese de incidência ou a base de cálculo do tributo. 2. A ampliação da técnica fiscal não afetou a esfera jurídica do contribuinte, limitando-se a fracionar o produto da arrecadação antes devido integralmente ao Estado produtor (alíquota interna) em duas parcelas devidas a entes diversos. Portanto, não corresponde à instituição nem majoração de tributo e, por isso mesmo, não atrai a incidência das regras relativas à anterioridade (CF, art. 150, III, b e c). 3. O art. 3º da LC 190/2022 condicionou a produção dos efeitos do referido diploma legislativo à observância do disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal (anterioridade nonagesimal), o que corresponde ao estabelecimento de vacatio legis de noventa dias. 4. A regra inscrita no art. 24-A, § 4º, da LC 87/1996, incluído pela LC 190/2022 não caracteriza comportamento excessivo do legislador, pois visa apenas a conceder prazo hábil para a adaptação operacional e tecnológica por parte do contribuinte. 5. Ações Diretas julgadas improcedentes.
(ADI 7066, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 29-11-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 03-05-2024 PUBLIC 06-05-2024)

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1074
Carimbado Eletronicamente

De ser observado que, nos casos em que a lei local instituiu o DIFAL, houve modulação dos efeitos da decisão referente ao Tema 1093, devendo ser observada a incidência do entendimento firmado nas ADI's 7066, 7070 e 7078, ressalvando-se dos efeitos prospectivos somente as ações judiciais que estivessem em curso no momento do julgamento de mérito da ação.

Ou seja, nos casos em que houvesse ação judicial em curso, a declaração de inconstitucionalidade produziria efeito imediato, estando os Estados e o Distrito Federal, desde já, impedidos de cobrar o DIFAL. Por outro lado, não havendo ação judicial em curso e tendo sido editada lei local, o DIFAL poderia ser exigido até o início do exercício de 2022, exercício financeiro seguinte ao do encerramento do julgamento – **mas sendo vedada sua cobrança no período de *vacatio* da Lei Complementar 190/2022**.

Ressalte-se que a Corte Suprema não declarou a invalidade das leis estaduais promulgadas **após** a Emenda Constitucional nº 87/15, como é o caso Lei estadual 7.071/2015.

É de ser visto que a Lei Complementar 190/2022 não previu a instituição de novo tributo e nem ensejou majoração tributária. Com efeito, a referida lei complementar apenas estabeleceu normas gerais sobre o mecanismo de distribuição da receita tributária entre Estados de origem e de destino nas operações interestaduais que envolvam destinatários não contribuintes do imposto.

Portanto, não se trata de violação do princípio da anterioridade anual ou nonagesimal, justamente por não se referir à criação de imposto novo ou majoração de um imposto existente pela Lei Complementar 190/2022.

Assim sendo, já havendo norma válida estadual prevendo o diferencial de alíquotas antes do exercício de 2022, inclusive produzindo efeitos até então por força da modulação, a ausência de norma geral nacional

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1075
Carimbado Eletronicamente

apenas impedia a cobrança do DIFAL até 31/12/2021, passando a ser vedada no período de *vacatio* da Lei Complementar 190/2022, e, com a sua vigência, tornando-se novamente exigível.

Prosseguindo, e em relação à controvérsia objeto do Tema 1266 do STF, acerca da necessidade de observância do princípio da anterioridade anual e nonagesimal no que se refere a leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da Lei complementar 190/2022, restou decidido que as leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 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 190/2022, que é dado pelo art. 3º do mesmo diploma legal:

> *EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TEMA 1266 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - DIFAL NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE DESTINEM BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015. LEI COMPLEMENTAR 190/2022. INEXISTÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA OU DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR CIRCUNSCRITA ÀS HIPÓTESES DE INSITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS. PRECEDENTES DESTE SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ART. 3º DA LC 190/2022. REMISSÃO DIRETA AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, III, B, CF. VACATIO LEGIS ESTABELECIDA PELO LEGISLADOR. CONSTITUCIONALIDADE. VALIDADE DAS LEIS ESTADUAIS E DISTRITAIS POSTERIORES À EC 87/2015. PRODUÇÃO DE EFEITOS A PARTIR DA LC 190/2022. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO JULGADO. 1. A EC 87/2015 e a LC 190/2022 estenderam a sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte para as operações destinadas a não contribuintes, atribuindo capacidade tributária ativa a outro ente político, sem modificar a hipótese de incidência ou a base de cálculo do tributo. 2. A ampliação da técnica fiscal não afetou a*

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1076
Carimbado Eletronicamente

esfera jurídica do contribuinte, limitando-se a fracionar o produto da arrecadação antes devido integralmente ao Estado produtor (alíquota interna) em duas parcelas devidas a entes diversos. Portanto, não corresponde à instituição nem majoração de tributo e, por isso mesmo, não atrai a incidência das regras relativas à anterioridade (CF, art. 150, III, b e c). 3. O art. 3º da LC 190/2022 condicionou a produção dos efeitos do referido diploma legislativo à observância do disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal (anterioridade nonagesimal), o que corresponde ao estabelecimento de vacatio legis de noventa dias. 4. A regra inscrita no art. 24-A, § 4º, da LC 87/1996, incluído pela LC 190/2022 não caracteriza comportamento excessivo do legislador, pois visa apenas a conceder prazo hábil para a adaptação operacional e tecnológica por parte do contribuinte. 5. Validade das normas estaduais e distritais editadas após a edição da EC 87/2015, que possibilitou a cobrança do DIFAL em operações interestaduais de bens e serviços a consumidor final não contribuinte, produzindo efeitos somente a partir da vigência da LC 190/2022. 6. Modulação dos efeitos do julgado, nos termos da proposta do Min. FLÁVIO DINO, "para evitar surpresa fiscal retrospectiva". 7. Ficam fixadas as seguintes teses para o Tema 1266 da repercussão geral: "I - É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 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 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 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 190/2022. III- Contribuintes que ajuizaram ação judicial (modulação dos efeitos) - 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". 8. Recurso Extraordinário a que se dá parcial provimento.
(RE 1426271, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 22-10-2025, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-s/n DIVULG 17-12-2025 PUBLIC 18-12-2025)

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1077
Carimbado Eletronicamente

Diante desse cenário, de ser observado que o mandado de segurança foi impetrado em 02/04/2022, pretendendo o impetrante o reconhecimento do direito líquido e certo a) de não recolherem o ICMS DIFAL e do acréscimo correspondente ao fundo estadual no ano calendário de 2022, ou, sucessivamente, antes de 90 dias da publicação da Lei Complementar n.º 190/2022; e b) à recuperação dos valores atinentes ao DIFAL indevidamente recolhidos ao Estado do Rio de Janeiro, devidamente atualizados, o que poderá se dar, à sua escolha, pela (i) compensação de valores, ou (ii) a autorização para levantamento dos depósitos judiciais.

Com isso se tem que o mandado de segurança foi impetrado em data anterior a 29/11/2023, de modo que em relação ao impetrante, **caso já tenha deixado de efetuar** o recolhimento dos tributos no ano de 2022, há óbice à exigência do DIFAL naquele exercício, na forma da modulação de efeitos prevista no Tema 1266 do STF.

A título de esclarecimento, importa colacionar trecho do voto do Ministro Flávio Dino, que veio a ser acolhido pela Corte:

> Embora acompanhe integralmente a tese proposta pelo Relator — no sentido da constitucionalidade do art. 3º da LC 190/2022 (*vacatio* nonagesimal) e da validade das leis estaduais editadas entre a EC 87/2015 e a LC 190/2022 —, penso ser necessário modular os efeitos do presente julgamento, em atenção aos princípios da **segurança jurídica** e da proteção da **confiança legítima** dos contribuintes.

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1078
Carimbado Eletronicamente

> A exigibilidade universal do DIFAL já em 2022, sem qualquer ressalva aos contribuintes que antecipadamente judicializaram o tema, afronta os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima — princípios implícitos no art. 5º, caput, da Constituição e positivados nos arts. 23 e 24 da LINDB. Ao longo de 2021–2022 disseminou-se, em pareceres jurídicos, notas das Fazendas estaduais e decisões de primeiro grau, a compreensão de que o art. 150, III, "b" e "c", da CF impunha a observância simultânea das anterioridades anual e nonagesimal após a publicação da LC 190/2022; tanto que inúmeros contribuintes, seguindo orientação técnica reputada plausível, planejaram seus preços, fluxos de caixa e obrigações acessórias pressupondo que a cobrança somente ocorreria em 2023. A plausibilidade da referida orientação é ainda mais evidente quando se verifica que, no julgamento da ADI 7066, houve expressivos **5 votos** discordando da tese vencedora.
>
> Sob esse contexto normativo-jurisprudencial, o contribuinte médio não podia prever que seria compelido a recolher o diferencial com efeitos retroativos dentro do mesmo exercício financeiro. Permitir agora a cobrança indistinta violaria o princípio da **não surpresa** em matéria tributária — corolário da segurança jurídica — e puniria justamente os agentes econômicos que agiram de boa-fé ao buscar o Poder Judiciário antes da consolidação jurisprudencial.

Dito isso, tem-se que a sentença apreciou o mérito da demanda afastando a alegação de litispendência e concluindo que a legislação estadual preexistente era válida, embora anteriormente submetida a condição de eficácia, passando a produzir efeitos com a edição da Lei Complementar n.º 190/2022. Assentou que o diferencial de alíquotas não constitui novo tributo nem representa majoração de imposto, mas disciplina da destinação da arrecadação, motivo pelo qual não incidiria, no caso, a discussão sobre anterioridade anual ou nonagesimal. Reconheceu, assim, a ausência de direito líquido e certo e denegou a segurança, julgando extinto o processo com resolução do mérito, sem honorários advocatícios e com custas pela parte autora.

Em sede de recurso de apelação, houve decisão monocrática do relator negando provimento à apelação, ao fundamento de que não se verificava direito líquido e certo, por já existir legislação estadual apta a produzir efeitos com a superveniência da Lei Complementar n.º 190/2022, não

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1079
Carimbado Eletronicamente

se tratando de criação ou majoração de tributo, sendo certo que confirmada em sede de julgamento dos embargos de declaração, por unanimidade, ao fundamento de inexistência de obscuridade, contradição, omissão ou erro material, por se tratar de mera tentativa de rediscussão do mérito.

Prosseguindo, sobreveio acórdão que, por unanimidade, deu parcial provimento ao agravo interno para reformar a decisão monocrática e conceder parcialmente a segurança, reconhecendo a inexigibilidade do DIFAL nas operações realizadas entre janeiro e abril de 2022, ao fundamento de que a Lei Complementar n.º 190/2022, embora não tenha instituído novo tributo, sujeitou a cobrança ao prazo de noventa dias, tornando-a exigível apenas após o término da *vacatio legis*. Confirmado o acórdão em sede de julgamento dos embargos de declaração.

Dessa maneira, impõe-se a reforma do acórdão para reconhecer o direito líquido e certo ao não recolhimento do DIFAL ICMS do exercício de 2022 **se** o crédito tributário ainda não houver sido pago, nos exatos limites do Tema 1266 do STF.

Neste particular, ressalta-se, ainda que o contribuinte houvesse apresentado prova pré-constituída de já ter quitado o tributo, descabe o reconhecimento do direito líquido e certo ao não recolhimento no que se refere ao período da *vacatio legis* da Lei 190/2022, ainda que na forma do precedente firmado nos autos da ADI 7066, 7070 e 7078.

Isso porque é de ser rememorado que o mandado de segurança foi impetrado em 02/04/2022 e "a possibilidade de a sentença mandamental declarar o direito à compensação (ou creditamento), nos termos da Súmula 213/STJ, de créditos ainda não atingidos pela prescrição não implica concessão de efeitos patrimoniais pretéritos à impetração. O referido provimento mandamental, de natureza declaratória, tem efeitos exclusivamente prospectivos, o que afasta os preceitos da Súmula 271/STF" (AgRg nos EDcl no AREsp 248.890/MG, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 16.8.2021).

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
1080
Carimbado Eletronicamente

Por esse tanto, não é possível declarar o direito à compensação ou creditamento dos valores eventualmente pagos (fato, ademais, carente de prova pré-constituída) no período de *vacatio legis* da Lei Complementar 190/2022, o que alcançaria a maior parte do período havido entre janeiro e abril de 2022.

Ante o exposto, VOTO pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, CONCEDENDO-SE EM PARTE A SEGURANÇA nos limites do Tema 1266 do STF, para afastar a obrigação de recolhimento do ICMS DIFAL no exercício de 2022, se não houver sido pago.

Desembargador André Ribeiro
Relator

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ