

RETRATAÇÃO APELAÇÃO Nº 0043735-75.2023.8.19.0001

Apelante: **COMERCIAL NACIONAL DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA**

Apelado: **ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

Origem: **Juízo de Direito da 11ª Vara de Fazenda Pública da Comarca da Capital/RJ**

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE RETRATAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-DIFAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE. LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022. SENTENÇA DENEGANDO A ORDEM. PROLAÇÃO OCORRIDA ANTES DO JULGAMENTO DO MÉRITO DO TEMA 1.266 DO STF. NECESSIDADE DE ADEQUAÇÃO ÀS TESES ALI FIXADAS. ANULAÇÃO *EX OFFICIO* DO JULGADO. PREJUDICADO O APELO DA IMPETRANTE.

I. CASO EM EXAME

1. Mandado de segurança impetrado contra ato de autoridade fiscal estadual visando a declaração de inconstitucionalidade das cobranças do DIFAL e do percentual de 2% destinado ao FECP em 2022, bem como o direito à compensação ou o reconhecimento do direito à restituição dos valores pagos no ano de 2022, nos termos da súmula 213 do Superior Tribunal de Justiça.
2. Sentença denegatória da segurança, reformada parcialmente em Segundo Grau de Jurisdição, tão somente, para reconhecer o direito à compensação do DIFAL-ICMS, devendo a eventual análise a respeito do cumprimento dos requisitos do artigo 166 do CTN ocorrer na via administrativa, após trânsito em julgado desta ação mandamental.
3. Determinação da Terceira Vice-Presidência de retorno dos autos para juízo de retratação, em razão do julgamento do Tema 1.266, do STF.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

4. Avaliar a possibilidade de retratação, à luz do entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 1.426.271, que deu origem ao Tema 1.266 daquela Corte.

III. RAZÕES DE DECIDIR

5. O Supremo Tribunal Federal firmou, no Tema 1.093, a tese de que a cobrança do ICMS-DIFAL pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais, com modulação de efeitos para permitir a exigência a partir do exercício financeiro de 2022, à consideração de que a Lei Complementar nº 190/2022 não instituiu nem majorou tributo, limitando-se a regulamentar normas gerais de repartição do ICMS entre os Estados de origem e de destino, razão pela qual não estaria sujeita à anterioridade

anual.

6. Por seu turno, o art. 3º da LC nº 190/2022 estabelece para o referido diploma legal uma *vacatio legis* no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal, entendimento declarado constitucional pelo STF no julgamento das ADIs 7066, 7070, 7075 e 7078.

7. Também restou consolidado o entendimento de que as leis estaduais editadas após a EC nº 87/2015 e antes da LC nº 190/2022 são válidas, mas só produzem efeitos a partir da vigência da lei complementar.

8. Posteriormente, o STF, ao julgar o Tema 1.266, fixou a constitucionalidade do art. 3º da LC nº 190/2022, que prevê a observância da anterioridade nonagesimal para a exigência do ICMS-DIFAL e promoveu modulação específica para o exercício de 2022, para afastar a exigência do ICMS-DIFAL, no exercício de 2022, em relação aos contribuintes que ajuizaram ação judicial até 29.11.2023 e deixaram de recolher o tributo naquele exercício.

9. No caso em exame, por ter sido a sentença lançada antes da fixação do citado tema, o julgador de primeiro grau não teve oportunidade de se manifestar sobre as novas diretrizes ali estabelecidas, impondo-se, em Juízo de Retratação, a sua anulação *ex officio*, para o fim de que possa ser adequada às teses vinculantes que regem a matéria, sob pena de supressão de instância.

IV. DISPOSITIVO E TESE

10. Anulação da sentença *ex officio*. Prejudicado o apelo da Impetrante.

Dispositivos relevantes citados: CF/1988, art. 150, III, b e c; LC nº 87/1996; LC nº 190/2022; CPC, art. 927, III.

Jurisprudência relevante citada: STF, Temas 1.093 e 1.266 (RE 1.426.271-CE); ADI 7066; STF, ADI 7070; ADI 7078.

ACÓRDÃO

Vistos, discutidos e examinados estes autos, ACORDAM os Desembargadores da Nona Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, **no exercício do Juízo de Retratação, em anular *ex officio* a sentença, para o fim de que possa ser adequada às teses vinculantes que regem a matéria, em especial o Tema 1.266 do STF**, nos termos do voto do relator.

VOTO DO RELATOR

Inicialmente, importa destacar que o artigo 1.030, inciso II, do

CPC, faculta ao órgão julgador o exercício do juízo de retratação, caso verificada incorreção no julgamento nas hipóteses previstas no mesmo dispositivo, sendo este o caso dos autos, como se verá adiante.

A ação mandamental objetivava a declaração de inconstitucionalidade das cobranças do DIFAL e do percentual de 2% destinado ao FECP em 2022, bem como o direito à compensação ou o reconhecimento do direito à restituição dos valores pagos no ano de 2022, nos termos da súmula 213 do Superior Tribunal de Justiça.

Sabe-se que a EC nº 87/15 alterou a sistemática de incidência do ICMS nas vendas de mercadoria e nas prestações de serviços a consumidores finais, não contribuintes, localizados em outros Estados. Até o seu advento, todo o ICMS devido nessas operações cabia ao Estado de origem, onde está localizado o fornecedor das mercadorias ou o prestador de serviço. A partir da EC nº 87/15, parte desse ICMS continuou sendo devida à unidade federada de origem e parte passou a ser devida à unidade federada de destino, onde está localizado o destinatário final.

Eis o texto do art. 155, § 2º, VII, da CF com a redação dada pela EC nº 87/15:

“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”.

A cobrança foi regulamentada pelo Convênio CONFAZ ICMS nº 93/2015, cujas cláusulas 1ª, 2ª, 3ª, 6ª e 9ª foram declaradas formalmente inconstitucionais pelo STF, no julgamento do RE nº 1.287.019/DF, pois as normas gerais do ICMS devem ser estabelecidas por lei complementar de caráter nacional, tese essa fixada pela Corte Constitucional ao julgar o Tema 1.093: **“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.”**

Contudo, o STF modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira e nona do Convênio nº 93/2015, nos seguintes termos:

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 1.093 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, assentando a invalidade "da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora", vencidos os Ministros Nunes

Marques, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Luiz Fux (Presidente). Em seguida, por maioria, foi fixada 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", vencido o Ministro Alexandre de Moraes. Por fim, **o Tribunal, por maioria, modulou os 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 julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá 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 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderiu à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio (Relator), que não modulava os efeitos da decisão. Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Significa dizer que as cobranças de DIFAL a partir de 01.01.2022, somente poderiam ser feitas após a edição da lei complementar.

Sobreveio, então, a LC nº 190/22, que alterou a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), para regulamentar a matéria, tendo sido publicada aos 05.01.22, com previsão, no seu art. 3º, de uma *vacatio legis* no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal.

No âmbito do Estado do Rio de Janeiro, já havia sido editada a Lei nº 7.071/15, que dispunha sobre o recolhimento do DIFAL. Nada obstante já estivesse em vigor, só passou a produzir efeitos a partir da entrada em vigor da Lei Complementar nº 190/22. É o que se extrai do acórdão que deu origem ao Tema 1.093:

“E, aplicando à presente discussão a orientação da Corte prevalecente no RE nº 917.950/SP-AgR e no RE nº 1.221.330/SP, Tema nº 1.094, julgo que as leis estaduais ou do Distrito Federal editadas após a EC 87/15 que preveem o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto são válidas, mas não produzem efeitos enquanto não for editada lei complementar dispondo sobre o assunto”.

A sentença denegou a segurança à consideração de que a LC

Federal nº 190 de 2022, que regulamentou o ICMS-DIFAL, não instituiu ou majorou o imposto, não havendo que se cogitar de violação formal e direta ao artigo 150, III, b e c da CRFB. Além disso, considerou que não houve qualquer surpresa na sua formulação, sendo certo que a exação do DIFAL já era conhecida e, o Estado do Rio de Janeiro já havia editado regulação específica sobre o tema, por meio da Lei RJ nº 7.071/2015 (a qual alterou a Lei Geral de ICMS/RJ nº 2.657/1996), o que tornou desnecessária a edição de "lei nova" para a sua exigência, no âmbito do RJ, pois a lei instituidora já existia.

O Colegiado desta Câmara, por unanimidade, reformou a sentença, tão somente, para reconhecer o direito à compensação do DIFAL-ICMS, devendo a eventual análise a respeito do cumprimento dos requisitos do artigo 166 do CTN ocorrer na via administrativa, após trânsito em julgado desta ação mandamental.

Como se vê, as conclusões do Juízo *a quo* e deste Colegiado confrontam a orientação estabelecida posteriormente pelo STF, sob a sistemática da repercussão geral, acerca da incidência, ou não, dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal na cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS - DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da EC 87/2015, à luz dos artigos 18, 60, § 4º, I, 146-A, 150, II, III, b e c, 151, III, 152 e 170, IV, da Constituição Federal, ante a superveniência da Lei Complementar 190/2022.

Nesse aspecto, foram fixadas as seguintes teses jurídicas no Tema 1.266 do STF:

“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.”

Note-se que o STF ratificou o entendimento vinculante firmado

nas ADIs 7066, 7070 e 7078, consoante item I da tese: **“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”**.

Ao que se extrai do referido julgamento, o Ministro Flávio Dino, nada obstante acompanhar o voto do Ministro relator, Alexandre de Moraes, houve por bem de propor a modulação dos efeitos da decisão, sob os seguintes fundamentos:

“Com efeito, o presente caso (Tema nº 1.266-RG) trata especificamente da incidência dos princípios da anterioridade (anual e nonagesimal) na cobrança do DIFAL/ICMS após a edição da referida Lei Complementar 190/2022.

Portanto, enquanto o Tema nº 1.093-RG versa sobre a necessidade de lei complementar para instituir a cobrança do DIFAL/ICMS, este Tema nº 1.266-RG discute a partir de quando essa cobrança pode ser efetivamente realizada, considerando limitações constitucionais ao poder de tributar dispostas no art. 150, III, “b” e “c”.

(...)

O princípio da anterioridade tributária, em suas duas vertentes (anual e nonagesimal), constitui uma importante limitação constitucional ao poder de tributar, representando garantia fundamental do contribuinte contra a surpresa fiscal. Trata-se de princípio que visa assegurar a previsibilidade e o planejamento financeiro, evitando que os contribuintes sejam surpreendidos com novas exações ou majorações de tributos já existentes.

A questão central para o deslinde da presente controvérsia é determinar se a Lei Complementar nº 190/2022, ao regulamentar a cobrança do DIFAL/ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, instituiu ou majorou tributo, atraindo a incidência dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal.

Como bem pontuado pelo Eminentíssimo Ministro Relator, a LC 190/2022 *“não modificou a hipótese de incidência, tampouco da base de cálculo, mas apenas a destinação do produto da arrecadação, por meio de técnica fiscal que atribuiu a capacidade tributária ativa a outro ente político – o que, de fato, dependeu de regulamentação por lei complementar – mas cuja eficácia pode ocorrer no mesmo exercício, pois não corresponde a instituição nem majoração de tributo”*.

Ainda segundo o Eminentíssimo Relator, mesmo a Emenda Constitucional nº 87/2015, *“apenas ampliou o âmbito de aplicabilidade da técnica fiscal consistente no diferencial de alíquota, exatamente para distribuir o produto da tributação de forma mais equânime, com as regras necessárias para tanto, inclusive mediante a recepção da legislação que regulava a incidência do diferencial de alíquota para a hipótese originária”*.

Essas mesmas conclusões já foram adotadas por ocasião do julgamento conjunto das ADIs nº 7066, nº 7070 e nº 7078, cujo acórdão conta com a seguinte ementa:

(...)

Nesse sentido, é importante destacar que o DIFAL não representa um novo tributo, mas sim uma técnica de repartição de receitas entre os Estados de origem e destino. A EC 87/2015 não criou um novo fato gerador ou ampliou a base de cálculo do ICMS, apenas alterou a forma de distribuição do imposto já existente.

No julgamento conjunto das ações diretas acima citadas, o Eminentíssimo Ministro Alexandre de Moraes, relator neste e naquele caso, entendeu *“não se tratar de majoração ou instituição de um novo tributo, mas sim um fracionamento do destinatário entre o Estado produtor - alíquota interna - e o Estado do destino, parece-me - e foi nesse sentido que votei - que não há a incidência do importantíssimo, óbvio, princípio da anterioridade, o qual é uma garantia do contribuinte, um garante de não surpresa”*.

(...)

Com efeito, a *ratio decidendi* adotada pela Corte na formação do precedente firmou-se na premissa de que tanto a EC 87/2015 quanto a LC 190/2022 não interferiram no patrimônio jurídico do contribuinte, na medida em que não foi alterado o valor da exação, mas apenas a política fiscal de repartição da própria sujeição ativa tributária sem qualquer repercussão na obrigação tributária principal.

Essa compreensão está alinhada com o entendimento já adotado por esta Suprema Corte por ocasião da edição da Súmula Vinculante nº 50, que reza que *“Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”*. Por analogia, a alteração na sistemática de distribuição do ICMS entre os Estados, sem majoração da carga tributária exigida do contribuinte, também não constitui aumento ou instituição de tributo para fins de aplicação dos princípios da anterioridade.

Quanto ao art. 3º da LC 190/2022, que condicionou a produção dos efeitos da referida norma à observância do disposto *“na alínea ‘c’ do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal”* (anterioridade nonagesimal), entendo, assim como o Eminentíssimo Relator, que tal dispositivo corresponde, na prática, ao estabelecimento de *vacatio legis* de noventa dias, representando uma opção legítima do legislador complementar em conceder um prazo adicional para adaptação dos contribuintes, mesmo quando a Constituição não o exige (...).

No presente julgamento, inclusive para fins de manutenção da estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência desta Suprema Corte (art. 926 do CPC/2015), reputo imprescindível que se ratifique o entendimento vinculante firmado nas supracitadas ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs 7066, 7070 e 7078), o qual se encontra devidamente esposado no item I da tese proposta pelo Eminentíssimo Relator, que dispõe: *“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”*.

Nesse sentido, reputo como constitucionais 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 DIFAL/ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto. Porém, seus efeitos

somente são produzidos a partir da vigência da LC 190/2022, observado o prazo de 90 (noventa) dias previsto em seu art. 3º, de modo que concordo com o item II da tese proposta pelo Eminentíssimo Relator (...).

A validade das leis estaduais que instituíram a cobrança do DIFAL/ICMS, editadas após a Emenda Constitucional nº 87/2015 e antes da entrada em vigor da LC nº 190/2022, deve ser reconhecida em razão da sua compatibilidade com o texto constitucional, restando a condicionada apenas a produção de seus efeitos à vigência da citada lei complementar.

(...)

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.

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.

Em tais circunstâncias, a modulação se impõe para evitar surpresa fiscal retrospectiva.”

Daí haver sido proposta e aprovada a seguinte modulação de 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”.***

Conclui-se, portanto, que a dispensa do pagamento do DIFAL no exercício de 2022 é hipótese de exceção, cuja aplicação deve observar



estritamente os parâmetros definidos pela Corte Suprema, ou seja, que a medida alcança somente os contribuintes que preencham cumulativamente os dois requisitos fixados de forma restritiva e exaustiva: (i) o ajuizamento de ação judicial questionando a cobrança até 29/11/2023 (data do julgamento das ADIs 7066, 7070 e 7078) e (ii) a ausência de recolhimento do tributo naquele exercício.

Nesse contexto, impõe-se a anulação da sentença, para o fim de que possa ser adequada às teses vinculantes que regem a matéria (CPC, art. 927, III), observado o devido processo legal, sob pena de supressão de instância.

Por esses motivos, em juízo de retratação autorizado no art. 1.030, II, do CPC, VOTO por anular *ex officio* a sentença, para o fim de que possa ser adequada às teses vinculantes que regem a matéria, observado o devido processo legal. Prejudicado o apelo interposto pela Impetrante.

Rio de Janeiro, 12 de agosto de 2026.

CLÁUDIO DELL'ORTO
DESEMBARGADOR RELATOR