APELAÇÃO nº 0090473-58.2022.8.19.0001
APELANTE: COMPENSADOS E LAMINADOS LAVRASUL S.A.
APELADO: ESTADO DO RIO DE JANEIRO
RELATOR: DES. FERNANDO CESAR FERREIRA VIANA

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS-DIFAL. LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. EXIGIBILIDADE NO EXERCÍCIO DE 2022. JULGAMENTO DO TEMA 1266 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. MODULAÇÃO DE EFEITOS. PRELIMINAR DE INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO INDIRETO. ART. 166 DO CTN. SÚMULAS 269 E 271 DO STF. CONCESSÃO PARCIAL DA SEGURANÇA. REFORMA DA SENTENÇA.

1. Ação mandamental ajuizada visando afastar a exigibilidade do ICMS-DIFAL durante o exercício de 2022, sob o fundamento de que a publicação da LC nº 190/2022 naquele ano atrairia a incidência do princípio da anterioridade anual e, subsidiariamente, da anterioridade nonagesimal. Sentença que denegou a segurança.

2. Recurso de apelação visando a reforma integral da sentença e, por consequência, a concessão da segurança.

3. Rejeição da preliminar de inadequação da via eleita por impetração contra lei em tese (Súmula 266/STF). O mandado de segurança não impugna a norma em abstrato, mas sim os efeitos concretos e contínuos decorrentes de sua aplicação na esfera jurídica das impetrantes.

4. Primeiro marco interpretativo (Tema 1093/STF). A Corte fixou a tese de que "*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*". Naquela ocasião, modularam-se os efeitos para que a decisão produzisse efeitos a partir do exercício financeiro seguinte (2022), condicionando a cobrança à edição da referida lei complementar.

5. Eficácia Superveniente (Tema 1094/STF). A LC nº 190/2022 (pub. 05/01/2022) supriu a lacuna. A Lei Estadual (RJ) nº 7.071/2015, que já existia, teve sua eficácia suspensa restaurada, passando a produzir efeitos a partir da vigência da norma nacional (Tese do Tema 1094/STF).

6. Evolução (ADIs 7066, 7070 e 7078). Em cumprimento ao Tema 1093, foi editada a LC nº 190/2022. O STF, no

FERNANDO CESAR FERREIRA VIANA:17528 Assinado em 11/11/2025 12:51:11
Local: GAB. DES. FERNANDO CESAR FERREIRA VIANA

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
536
Carimbado Eletronicamente

julgamento das ADIs, afastou a anterioridade *anual*, posto que a LC 190/2022 não instituiu ou majorou tributo, mas reconheceu a constitucionalidade do art. 3º da LC 190/2022, que determinou a observância da anterioridade *nonagesimal* (90 dias).

7. Fato Superveniente e Precedente Vinculante (Tema 1266/STF). A controvérsia foi definitivamente pacificada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 1266 da Repercussão Geral (ARE 1.442.222, Acórdão de 27/10/2025). Foi consolidado o entendimento das ADIs (Itens I e II da tese) e, crucialmente, acrescentou-se a modulação de efeitos (Item III da tese), tornando-se de aplicação obrigatória (art. 932, V, 'b', CPC) e superando os fundamentos da sentença apelada.

8. Modulação de Efeitos (Item III do Tema 1266). A Corte fixou tese vinculante estabelecendo 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 a data de julgamento da ADI 7066 (29/11/2023) e tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício*.".

9. A tese fixada no item III do Tema 1266 é expressa ao definir um tratamento excepcional e restritivo, exigindo o preenchimento de dois requisitos cumulativos para o gozo da inexigibilidade em 2022: (i) o ajuizamento de ação judicial até 29/11/2023; e (ii) a efetiva ausência de recolhimento do tributo naquele exercício.

10. Pedido de Restituição/Compensação. Impossibilidade. A modulação do Tema 1266/STF (Item III) excluiu expressamente o direito à repetição do indébito ao limitar o benefício a quem "tenha deixado de recolher". Ademais, a via mandamental não é substitutiva de ação de cobrança (Súmula 269/STF) nem produz efeitos patrimoniais pretéritos (Súmula 271/STF). Por fim, a restituição de tributo indireto exige a prova de não repercussão (art. 166 CTN), e a compensação depende de lei estadual autorizativa (art. 170 CTN), ambos ausentes no caso.

11. **RECURSO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO.** Reforma da sentença para CONCEDER PARCIALMENTE A SEGURANÇA, a fim de (I) adequar a sentença ao Tema 1266, com a modulação do item III; e (II) denegar a segurança quanto ao pedido de restituição, compensação ou repetição de indébito.

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

DECISÃO MONOCRÁTICA

Trata-se de Mandado de Segurança, com pedido liminar, impetrado por Compensados e Laminados Lavrasul LTDA. contra ato atribuído ao Secretário de Estado da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado do Rio de Janeiro e à Coordenadora da Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias – CCJT, por meio do qual pretende afastar a exigência do ICMS-DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, realizadas no exercício de 2022, ou, subsidiariamente, até 05 de abril

A impetrante, que atua na fabricação e venda de compensados e laminados, contesta a exigibilidade do Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL) referente ao ano de 2022, sustentando que a cobrança viola os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, uma vez que a Lei Complementar nº 190, que regulamentou a matéria, foi publicada apenas em 05/01/2022.

Em sede liminar, pleiteou a suspensão da exigibilidade de quaisquer valores relativos ao ICMS-DIFAL durante o exercício de 2022 ou, subsidiariamente, até 06/04/22.

No mérito, requereu a concessão definitiva da segurança para afastar a cobrança do tributo antes de 01/01/2023 ou, subsidiariamente, antes do decurso do prazo de noventa dias contado da publicação da LC nº 190/2022.

Por fim, postulou o reconhecimento do direito à restituição dos valores indevidamente recolhidos no exercício de 2022, seja por compensação em escrita fiscal, seja por meio de precatório.

Em decisão de id. 326, o juízo reconheceu a ilegitimidade passiva do Secretário de Estado de Fazenda.

Em decisão de id. 337, foi indeferida a liminar.

O Estado apresentou impugnação, defendendo a legalidade da cobrança do DIFAL ainda no exercício de 2022 e a impossibilidade de restituição ou compensação de valores pagos (id. 348).

O Ministério Público manifestou-se pela não intervenção no feito (id. 386).

A autoridade coatora prestou informações em id. 391.

Sobreveio a r. sentença apelada (id.465), que denegou a segurança por ausência de direito líquido e certo, sob os seguintes fundamentos:

> A autora pretender ver reconhecida a inexistência de relação jurídica tributária entre ela e o réu, em relação à exigência do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais (DIFAL), no exercício de 2022. Nesse sentido, alega que como a LC nº 190/2022 foi publicada somente em 05 de janeiro de 2022, seria necessário o respeito ao princípio da anterioridade.
>
> Sem razão.
>
> A Lei Complementar Federal nº 190/2022, que regulamenta o DIFAL do ICMS, não institui um novo tributo, tampouco representa aumento da carga tributária. Por isso, não se aplica o princípio da anterioridade, seja em sua forma anual ou nonagesimal, pois não há exercício novo de poder de tributar.
>
> Na verdade, trata-se do mesmo ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias, já existente, e que anteriormente era devido integralmente ao Estado de origem, com base na alíquota interna. A nova regulamentação apenas define que esse valor será partilhado entre os Estados de origem e de destino, conforme as alíquotas interestadual e interna, em linha com os acordos firmados entre os entes federativos.
>
> No âmbito do Estado do Rio de Janeiro, o DIFAL/ICMS já estava regulamentado pela Lei Estadual nº 7.071/2015, que alterou a Lei nº 2.657/1996 (Lei Geral do ICMS no RJ). Importante destacar que essa lei não foi declarada inconstitucional, apenas teve sua eficácia provisoriamente suspensa pela ausência, à época, de uma Lei Complementar federal específica sobre o tema - lacuna esta agora preenchida com a edição da LC nº 190/2022.
>
> O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 5469/DF, modulou os efeitos da decisão, reconhecendo a validade das cláusulas do Convênio ICMS nº 93/2015 e das respectivas Leis Estaduais sobre o DIFAL/ICMS até o fim do exercício de 2021.
>
> Dessa forma, a publicação da LC nº 190/2022 em 05 de janeiro de 2022 veio apenas para regulamentar nacionalmente o tema, conferindo plena eficácia à Lei Estadual nº 7.071/2015 no Estado do Rio de Janeiro. Portanto, não é necessária a edição de nova lei estadual, sendo possível a exigência imediata do DIFAL/ICMS a partir dessa data.

Conclui-se, assim, que:

1) A exigência anterior a 2022 já estava amparada na Lei Estadual nº 7.071/2015, com respaldo na modulação dos efeitos decidida pelo STF na ADI 5469;

2) A partir de 2022 em diante, a cobrança passou a contar com o respaldo adicional da Lei Complementar nº 190/2022, que trouxe plena eficácia à legislação estadual;

3) A única limitação temporal existente refere-se ao curto período entre 1º e 5 de janeiro de 2022, quando ainda não havia sido publicada a LC nº 190/2022, impossibilitando a cobrança do DIFAL apenas nesse intervalo.

Logo, evidente que não há qualquer amparo à tese da impetrante. Assim, não há direito líquido e certo a ser protegido por mandado de segurança.

Seguindo o entendimento vinculante da jurisprudência, não há que se falar em ofensa à regra constitucional e, consequentemente, em ofensa a direto líquido e certo da impetrante que não trouxe argumentos que pudessem embasar sua pretensão, já que suas alegações divergem da atual jurisprudência.

Nesse sentido, Maria da Sylvia Zanella De Pietro, em sua obra Direito Administrativo, 1999, p. 612, assim conceitua a ação aqui deduzida: "Mandado de segurança é a ação civil de rito sumaríssimo pela qual a pessoa pode provocar o controle jurisdicional quando sofrer lesão ou ameaça de lesão a direito líquido e certo, não amparado por Habeas Corpus nem Habeas

Data, em decorrência de ato de autoridade, praticado com ilegalidade ou abuso de poder".

Direito líquido e certo, nas palavras do mestre Hely Lopes Meirelles, in Direito Administrativo Brasileiro, 29ª edição, pág. 689: "É o que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração".

E o mesmo mestre Hely, in Mandado de Segurança e Ação Popular, pág. 11, adverte: "Se a sua existência for duvidosa; se a sua extensão ainda não estiver delimitada; se o seu exercício depender de situações e fatos ainda indeterminados, não rende ensejo à segurança, embora possa ser defendido por outros meios judiciais".

Ora, como dito, o posicionamento consolidado da doutrina e da jurisprudência aponta que a liquidez e certeza de um direito decorrem de fato certo, suficientemente delineado, e que possa ser demonstrado de plano, por prova pré-constituída, o que não ocorre nos autos.

Diante do exposto, DENEGO A SEGURANÇA. Em consequência, JULGO EXTINTO O PROCESSO com resolução do mérito, nos termos do artigo 487, I do Código de Processo Civil.

Condeno a impetrante ao pagamento das custas processuais.

Sem honorários advocatícios em razão do disposto no artigo 25 da Lei n. 12016/2009 e Súmulas 105 do STJ e 512 do STF.

Irresignada, a impetrante interpôs recurso de apelação, reiterando os argumentos expendidos na inicial. Alegou, ademais, que, ao contrário do entendimento do juízo de primeiro grau, foi a Lei Complementar nº 190/2022 que efetivamente instituiu a relação jurídico-tributária do ICMS-DIFAL, conforme exigido pelo STF no Tema 1.093, sendo irrelevante a existência de lei estadual anterior à norma geral (id. 476).

Em contrarrazões (id. 501), o Estado do Rio de Janeiro arguiu, preliminarmente, a impossibilidade de utilização do mandado de segurança contra lei em tese, nos termos da Súmula 266 do STF. No mérito, defendeu o desprovimento do recurso, afirmando que não houve instituição ou majoração de tributo, mas mera regulamentação de cobrança já existente, sendo, portanto, inaplicável o princípio da anterioridade. Aduziu, ainda, que a Lei Estadual nº 7.071/2015 produziu efeitos imediatos após a publicação da LC nº 190/2022. Por fim, impugnou o pedido de restituição e compensação, alegando que o mandado de segurança não é a via adequada para pleitear valores pretéritos (Súmulas 269 e 271 do STF) e que não existe lei estadual que autorize a compensação de créditos tributários.

No curso do feito, sobreveio o julgamento do Tema 1266 pelo Supremo Tribunal Federal, cujo acórdão foi publicado em 27 de outubro de 2025, ocasião em que a Corte reconheceu a constitucionalidade do art. 3º da Lei Complementar nº 190/2022 e assentou que as leis estaduais editadas após a Emenda Constitucional nº 87/2015 permanecem válidas, produzindo, contudo, efeitos apenas a partir da vigência da referida lei complementar. Na mesma oportunidade, modulou os efeitos da decisão para afastar a exigência do DIFAL durante o exercício de 2022 exclusivamente em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação até 29/11/2023 e deixado de recolher o tributo naquele período.

É o relatório. Passo a decidir.

O recurso deve ser conhecido, uma vez que presentes os requisitos de admissibilidade.

O apelo comporta julgamento monocrático, segundo previsto no artigo 932, inciso V, alínea b, do Código de Processo Civil, o qual estabelece que incumbe ao relator aplicar, de plano, o entendimento firmado em precedente qualificado pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos.

Cuida-se de mandado de segurança impetrado por sociedade empresária visando afastar a cobrança do ICMS-DIFAL durante o exercício de 2022, sob o argumento de que a publicação da Lei Complementar nº 190/2022 impõe a observância do princípio da anterioridade anual, tornando o tributo exigível apenas a partir de 1º de janeiro de 2023.

De forma subsidiária, requer a observância da anterioridade nonagesimal, prevista no art. 3º da LC 190/2022, afastando, em qualquer hipótese, a tese de eficácia imediata da pretérita Lei Estadual nº 7.071/2015.

Irresignada com a sentença que denegou a segurança, a impetrante interpôs o presente recurso, reiterando a tese de violação aos princípios da anterioridade.

Inicialmente, cumpre analisar a preliminar arguida pelo Estado do Rio de Janeiro em suas contrarrazões, na qual sustenta a inadmissibilidade do *writ* por se tratar de mandado de segurança contra lei em tese, o que seria vedado pela Súmula 266 do STF.

Analisando-se os autos, observa-se que a impetrante não busca impugnar a norma em abstrato, mas sim ver declarado seu alegado direito à inexigibilidade do recolhimento do ICMS-DIFAL em período específico. O ato coator, portanto, não é a lei em si, mas a exigência de seu cumprimento em momento supostamente indevido, o que gera efeitos concretos na esfera jurídica da apelante e afasta a aplicação da Súmula 266 do STF.

Assim, rejeita-se a preliminar.

Passa-se ao exame do mérito.

O mandado de segurança é remédio constitucional destinado à proteção de direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, conforme estampado no artigo 1º da Lei nº 12.016/2009, cuja matriz se encontra nos incisos LXIX e LXX do artigo 5º da Constituição da República.

A controvérsia, portanto, cinge-se em verificar se a impetrante, ora apelante, é titular do direito líquido e certo que alega.

O exame da matéria impõe a reconstrução da evolução jurisprudencial acerca da exigibilidade do diferencial de alíquotas do ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, a partir dos sucessivos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal acerca do tema.

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

> "A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais."

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

Em cumprimento a tal orientação, foi editada a Lei Complementar nº 190/2022, publicada em 05/01/2022, a qual alterou a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) para

disciplinar as normas gerais sobre cobrança do diferencial de alíquotas nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte.

No Estado do Rio de Janeiro, a Lei Estadual nº 7.071/2015, editada em decorrência da Emenda Constitucional nº 87/2015, já havia adequado a legislação local à nova sistemática de partilha do imposto. Contudo, embora dotada de validade formal, sua aplicabilidade permanecia suspensa até a superveniência da lei complementar federal, em observância aos arts. 146, III[1] e 155, §2º, XII[2], da Constituição Federal. Assim, com a publicação da LC nº 190/2022, essa lacuna legislativa foi suprida, permitindo a produção plena dos efeitos da lei estadual, fenômeno da eficácia superveniente reconhecido pela Suprema Corte no RE 1.221.330 (**Tema 1094**):

> "(...) II - As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002".

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

Nessa deliberação, o Plenário da Corte 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,

---

[1] Art. 146. Cabe à lei complementar:
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[2] 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.

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

que prevê prazo de noventa dias para o início de sua eficácia, em consonância com o princípio da anterioridade nonagesimal.

Restou, assim, assentado que a LC nº 190/2022 não está sujeita à observância da anterioridade anual, mas deve respeitar o prazo de noventa dias previsto em seu artigo 3º. A Suprema Corte considerou, portanto, legítima a cobrança do diferencial de alíquotas a partir de abril de 2022, mantendo hígidas as legislações estaduais editadas após a Emenda Constitucional nº 87/2015 e conferindo-lhes eficácia superveniente com a entrada em vigor da lei complementar federal.

O acórdão foi publicado em 06/05/2024, com a seguinte ementa:

> 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 r**egra 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)

À luz dessa orientação, e em respeito ao diferimento de eficácia (anterioridade nonagesimal) determinado pela própria lei complementar, esta Câmara pacificou o entendimento de que a cobrança do DIFAL no Estado do Rio de Janeiro é indevida no período de 1º de janeiro a 05 de abril de 2022. Em consequência, os recursos de apelação interpostos por contribuintes passaram a ser parcialmente providos, apenas para declarar a inexigibilidade do tributo nesse interregno, mantendo-se hígida a cobrança a partir de 6 de abril de 2022.

Nessa linha, destacam-se, a título exemplificativo, os seguintes julgados:

Apelação Cível. Mandado de Segurança. Pretensão da impetrante de reconhecimento do direito líquido e certo de não se submeter ao recolhimento do Diferencial de Alíquotas do ICMS (Difal/ICMS) nas operações interestaduais realizadas durante todo o exercício de 2022, que tenham como destinatários consumidores finais não contribuintes de tal tributo situados no Estado do Rio de Janeiro, observando-se o princípio da anterioridade anual e nonagesimal, no que tange à eficácia da Lei Complementar n.º 190/22, com a compensação ou restituição dos valores indevidamente pagos. Sentença de denegação da segurança. Inconformismo da impetrante. Difal/ICMS, introduzido pela Emenda Constitucional n.º 87, de 16 de abril de 2015. A partir da referida emenda constitucional, vários estados, com base em convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), editaram leis que determinavam a cobrança do Difal/ICMS desde 2015. Todavia, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário n.º 1.287.019/DF e da Ações Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.469/DF, representados no Tema n.º 1.093, fixou a tese de que a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais. No âmbito do Estado do Rio de Janeiro, o tributo em comento, antes regulamentado pela Lei Estadual n.º 7.071/15, voltou a produzir efeitos a partir da entrada em vigor da Lei Complementar n.º 190, publicada em 05 de janeiro de 2022, que foi promulgada para disciplinar as regras gerais para a cobrança do imposto em comento, preenchendo, portanto, a lacuna legislativa que existia e adequando a legislação tributária ao entendimento firmado pela Suprema Corte. Entretanto, conforme decidido recentemente pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.os

7.066, 7.070 e 7.078, de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, é exigível o referido tributo, respeitando-se, contudo, o período de 90 (noventa) dias após a data da publicação da Lei Complementar n.º 190/22, eis que prevaleceu o princípio da anterioridade nonagesimal. Precedentes desta Corte de Justiça. Do que se antecede, há direito líquido e certo da ora recorrente, com relação ao período anterior ao prazo de 90 (noventa) dias após a Lei Complementar n.º 190/22, ou seja, antes de 05 de abril de 2022, eis que, somente a partir deste marco, se afigura cabível a exigência do Difal/ICMS. Compensação ou restituição de valores que se afigura incabível, eis que o presente remédio constitucional não se presta para fins de cobrança, de modo que a concessão da segurança, no que tange à inexigibilidade temporária do tributo, não produz efeitos patrimoniais em relação ao período anterior ao da impetração, nos termos das Súmulas 269 e 271 do Supremo Tribunal Federal. Reforma parcial do decisum. **Provimento parcial do recurso, para que seja concedida a segurança somente no período anterior aos 90 (noventa) dias após a publicação da Lei Complementar n.º 190/22, isto é, de 05 de janeiro de 2022 a 04 de abril de 2022,** estipulando-se, com relação às despesas processuais, que, ante a sucumbência de parte do pedido, ambas as partes arcarão com o seu pagamento, na proporção de 2/3 (dois terços) para o impetrante e 1/3 (um terço) para o impetrado.

(0034982-66.2022.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). GEÓRGIA DE CARVALHO LIMA - Julgamento: 11/03/2025 - SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO)

Apelação Cível. Mandado de segurança. Exigibilidade de Diferencial de Alíquotas de ICMS - DIFAL. Sentença de indeferimento da inicial. Apelação da parte impetrante. Preliminar de nulidade. Acolhimento. Inaplicabilidade do artigo 10 da Lei nº 12.016/2009 ao caso concreto. Mérito. Incidência do artigo 1.013, §1º, I do CPC. Ordem impetrada com objetivo de afastar a cobrança do ICMS-DIFAL no exercício de 2022, ao fundamento de que sua cobrança pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais, na forma do Tema nº 1093/STF, a qual veio a ser publicada apenas em 05/01/2022 (Lei Complementar nº 190), devendo ser observados os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, contemplados no artigo 150, III, "b" e "c" da Constituição Federal. Questão que vinha sendo examinada à luz de precedentes do Supremo Tribunal Federal, para afastar o princípio da anterioridade por se considerar que o Estado do Rio de Janeiro promoveu regulação específica sobre o ICMS-DIFAL por meio da Lei nº 7.071/2015, cuja eficácia restou suspensa até a edição da Lei Complementar nº 190/2022, voltando a produzir efeitos a partir de então. **Definição da matéria por meio do recente julgamento das ADIs nº 7066, 7070 e 7078 pelo Supremo Tribunal Federal, nos quais se concluiu pela inexistência de modificação da hipótese de incidência ou base de cálculo do imposto, afastando a anterioridade anual, mas**

> **determinando a observância da anterioridade nonagesimal, na forma do artigo 3º da referida LC. Incidência do artigo 927, I do Código de Processo Civil. Concessão parcial da ordem. Recurso provido.**
> (0028486-21.2022.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). MARCO ANTONIO IBRAHIM - Julgamento: 18/02/2025 - SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO)

Após, sobreveio o julgamento do **Tema 1266 da Repercussão Geral**, realizado em sessão virtual extraordinária realizada entre 17 e 21 de outubro de 2025, em que o Supremo Tribunal Federal reafirmou a constitucionalidade do artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022 e consolidou a compreensão firmada nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 7066, 7070 e 7078.

Na ocasião, contudo, a Corte promoveu modulação específica de efeitos quanto ao exercício de 2022, delimitando de forma expressa os contribuintes alcançados pelo afastamento da exigência do diferencial de alíquotas.

Definiu-se, com caráter vinculante, que o DIFAL seria exigível a partir do término da *vacatio legis* de noventa dias, mas que, excepcionalmente naquele exercício, a cobrança não poderia ser efetuada apenas contra os contribuintes que tivessem ajuizado ação judicial até 29/11/2023 e deixado de recolher o tributo naquele exercício.

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."**

Com o julgamento do Tema 1266, o Supremo Tribunal Federal conferiu caráter definitivo à controvérsia, fixando de modo inequívoco os critérios temporais e subjetivos da modulação. Superou-se, assim, o entendimento anteriormente adotado por esta Câmara, que restringia a exigibilidade do tributo até 5 de abril de 2022.

A nova moldura interpretativa impõe o reconhecimento de que a dispensa do pagamento do DIFAL no exercício de 2022 é hipótese de exceção ao regime geral, cuja aplicação deve observar estritamente os parâmetros definidos pela Corte Suprema. 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.

Para todos os demais contribuintes, inclusive aqueles que, embora tenham ajuizado ação, efetuaram o recolhimento do imposto, subsiste a plena exigibilidade do diferencial de alíquotas, sendo inviável a restituição ou compensação dos valores pagos, sob pena de violação direta à decisão moduladora.

No caso em exame, a impetrante ajuizou o mandado de segurança em 13/04/2022, marco anterior à data de 29/11/2023. A sentença, contudo, foi proferida com base em entendimento superado, segundo o qual o art. 3º da LC nº 190/2022 não se aplicaria ao Estado do Rio de Janeiro em razão da pré-existência da Lei Estadual nº 7.071/2015. Diante do julgamento do Tema 1266, impõe-se a adequação da fundamentação ao precedente vinculante, para que o decisum reflita a tese e os parâmetros fixados pelo Supremo Tribunal Federal.

O pleito de restituição ou compensação de valores, por sua vez, não comporta acolhimento.

O próprio STF, ao modular os efeitos do Tema 1266, limitou o benefício da inexigibilidade aos contribuintes que não efetuaram o recolhimento, não havendo qualquer previsão de devolução para quem o tenha realizado.

Além disso, a restituição de tributo indireto, como o ICMS, depende da comprovação de que o contribuinte de direito suportou o encargo financeiro, nos termos do art. 166 do CTN, ônus do qual a impetrante não se desincumbiu.

> Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica nesse sentido, reconhecendo que a repetição de indébito em matéria de ICMS-DIFAL exige a observância do art. 166 do CTN (AgInt no REsp 2.031.863/RS, Rel. Min. Teodoro Silva Santos, DJe 25/09/2024):

> AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. DECISÃO AGRAVADA. FUNDAMENTO . IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA. SÚMULA N. 182 DO STJ . ICMS-DIFAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. OBSERVÂNCIA DO ART. 166 DO CTN . NECESSIDADE. AGRAVO INTERNO PARCIALMENTE CONHECIDO E DESPROVIDO. 1. Hipótese em que a Agravante não impugnou, de forma concreta, os óbices de admissibilidade previstos na Súmula n . 7/STJ e nas Súmulas n. 282 e 356, ambas do STF, o que conduz, nesse caso, ao não conhecimento parcial do agravo. 2. Na extensão cognoscível, o recurso não comporta provimento, pois **a jurisprudência deste Sodalício sedimentou-se no sentido de que, no caso de repetição de indébito de tributos indiretos, como o discutido neste feito (ICMS-DIFAL), há que observar as condições previstas no art . 166 do Código Tributário Nacional.** 3. Agravo interno parcialmente conhecido e desprovido.
>
> (STJ - AgInt no REsp: 2031863 RS 2022/0315671-1, Relator.: Ministro TEODORO SILVA SANTOS, Data de Julgamento: 23/09/2024, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 25/09/2024)

A isso somam-se as Súmulas 269[3] e 271[4] do Supremo Tribunal Federal, que vedam a utilização do mandado de segurança para cobrança de valores pretéritos, bem

[3] Súmula 269/STF: O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.
[4]Súmula 271/STF: Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria.

como o art. 170 do CTN[5], que condiciona a compensação à edição de lei específica e a procedimento administrativo próprio, o que inexiste no âmbito do Estado do Rio de Janeiro.

Dessa forma, a sentença deve ser parcialmente reformada apenas para ajustar-se ao Tema 1266, sem reconhecimento de direito à restituição, compensação ou repetição de indébito.

Ante o exposto, com fundamento no art. 932, V, "b", do Código de Processo Civil, **DÁ-SE PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO** para reformar em parte a sentença e **CONCEDER PARCIALMENTE A SEGURANÇA**, a fim de:

(i) adequar a sentença ao entendimento fixado no Tema 1266 da Repercussão Geral, com a modulação referida no item III, reconhecendo que, exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admite a exigência do DIFAL em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial até 29/11/2023 e deixado de recolher o tributo naquele exercício; e

(ii) negar o ressarcimento, compensação ou repetição de indébito, uma vez que o próprio Tema 1266 não contempla tal hipótese, além dos óbices das Súmulas 269 e 271 do STF e do art. 170 do CTN.

Mantêm-se, no mais, os fundamentos da sentença, rejeitadas as preliminares suscitadas em contrarrazões.

Sem honorários, por força do art. 25 da Lei nº 12.016/09 e das Súmulas 512/STF e 105/STJ.

Rio de Janeiro, na data da assinatura eletrônica.

FERNANDO VIANA

Desembargador Relator

[5] Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ