APELAÇÃO nº 0034909-31.2021.8.19.0001
APELANTE: PBG 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 AFASTADA. DESNECESSIDADE DE TRÂNSITO EM JULGADO. APLICABILIDADE IMEDIATA DO PRECEDENTE VINCULANTE. 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 impetrada em 11/02/2021, objetivando, inicialmente, afastar a exigência do ICMS-DIFAL por ausência de Lei Complementar federal regulamentadora. Superveniência da LC nº 190/2022. Emenda à inicial realizada para adequar o pedido. Alegação de inexigibilidade do tributo no exercício de 2022, sob fundamentação de observância obrigatória das anterioridades anual e 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. Desnecessidade de trânsito em julgado do Tema 1266/STF. A existência de decisão de mérito do Plenário do Supremo Tribunal Federal sob a sistemática da repercussão geral autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre o mesmo tema, independentemente da publicação do acórdão ou do trânsito em julgado do paradigma (ARE 930.647 AgR).

5. 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*

FERNANDO CESAR FERREIRA VIANA:17528 Assinado em 15/12/2025 20:34:22
Local: GAB. DES. FERNANDO CESAR FERREIRA VIANA

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.

6. 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).

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

8. 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.

9. 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*.".

10. A tese fixada no item III do Tema 1266 é expressa ao definir 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.

11. 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

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

repercussão (art. 166 CTN), e a compensação depende de lei estadual autorizativa (art. 170 CTN), ambos ausentes no caso.
12. **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.

DECISÃO MONOCRÁTICA

Trata-se de Mandado de Segurança, com pedido liminar, impetrado em 18/02/2021, por PBG S/A em face de ato atribuído ao Subsecretário Adjunto de Fiscalização da Secretaria de Estado de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, objetivando afastar a exigência do ICMS-DIFAL nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, sob o argumento de que a cobrança carece de suporte em lei complementar nacional.

A impetrante, sociedade empresária com sede no Município de Tijucas/SC e atuante no ramo de comercialização e industrialização de produtos cerâmicos, afirma que realiza operações de venda interestadual a consumidores finais localizados em diversos Estados da Federação. Sustenta que, à falta de lei complementar federal específica que disciplinasse a matéria à época, seria inconstitucional a exigência do diferencial de alíquota do ICMS, prevista apenas em convênios administrativos celebrados pelos Estados.

Aduz que a Emenda Constitucional nº 87/2015 não conferiu autoaplicabilidade ao dispositivo que instituiu o diferencial de alíquotas, pois remeteu à necessidade de lei complementar para disciplinar normas gerais da cobrança, nos termos do art. 146 da Constituição Federal. Argumenta que, enquanto não editada tal lei, os Estados não poderiam exigir o tributo, sob pena de violação aos princípios da legalidade e da segurança jurídica.

Requer, em sede liminar, o direito de deixar de recolher o ICMS-DIFAL incidente sobre suas operações até que sobrevenha lei complementar nacional que regulamente a matéria. No mérito, pugna pela confirmação definitiva da segurança, com o reconhecimento da ilegalidade da cobrança e do direito de compensar ou restituir os valores eventualmente pagos.

A impetração foi posteriormente emendada em id. 161, para correção de irregularidades formais e complementação dos pedidos, passando a constar expressamente o pleito de restituição ou compensação dos valores indevidamente recolhidos nos cinco anos anteriores e durante o trâmite da ação, com atualização pela taxa Selic.

Em despacho de id. 221, o juízo determinou que a impetrante se manifestasse acerca da superveniência da Lei Complementar nº 190/2022, que regulamentou nacionalmente o DIFAL, a fim de viabilizar julgamento atualizado.

Em decorrência, foi apresentada nova emenda à inicial (id. 233), reformulando parcialmente os pedidos para abranger a ilegalidade da cobrança anterior à edição da referida lei complementar e, subsidiariamente, a inexigibilidade do tributo durante o exercício de 2022, em observância aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, mantendo, contudo, o pedido de restituição ou compensação dos valores indevidamente pagos.

Pleiteou, liminarmente, a suspensão da exigibilidade do tributo no exercício de 2022, ou, subsidiariamente, pelo prazo de 90 dias.

Em decisão de id. 247, foi indeferida a liminar.

A Autoridade Coatora prestou informações (id. 616), defendendo a legalidade da cobrança em 2022, argumentando que a LC 190/2022 não criou tributo e que o STF (ADIs 7066, 7078 e 7070) validou a cobrança após 90 dias da publicação da lei complementar.

O Estado do Rio de Janeiro apresentou impugnação (id. 646), sustentando que a Lei Estadual nº 7.071/2015 já existia e que a LC 190/2022 apenas lhe conferiu eficácia imediata, na linha do Tema 1094 do STF. Arguiu, ainda, a inadequação da via para

restituição (Súmulas 269 e 271 do STF) e a ausência de lei estadual para compensação (art. 170 do CTN).

O Ministério Público opinou pela denegação da segurança (id. 672), por entender que a lei estadual já existia e era válida, tendo a LC 190/2022 apenas conferido eficácia, não se aplicando a anterioridade de exercício.

Sobreveio a r. sentença apelada (id. 677), que denegou a segurança por ausência de direito líquido e certo, sob os seguintes fundamentos:

> Pretende a Impetrante assegurar que não tenha exigido de si o DIFAL sobre as operações interestaduais envolvendo as vendas ou remessas de mercadorias a não-contribuintes de ICMS situados neste Estado do Rio de Janeiro, tendo em vista a ausência de edição de Lei Complementar Federal anterior veiculando normas gerais.
>
> Inicialmente, consigna-se que, com a Emenda Constitucional 87/2015 restou estabelecida a cobrança do DIFAL, por meio do qual o ICMS deverá ser dividido entre o Estado de origem e o Estado de destino da mercadoria quando o adquirente for consumidor final e não for contribuinte do ICMS.
>
> Assim, o Estado de origem fica com o valor obtido com a alíquota interestadual, enquanto o Estado de destino fica com o valor obtido com a diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual, efetivando assim o comando constitucional de redução das desigualdades regionais.
>
> Com a finalidade de disciplinar a cobrança do DIFAL, Estados e DF firmaram entre si o Convênio Confaz 93/2015. Todavia, a referida regulamentação deveria ter se dado por meio de Lei Complementar Federal, o que acarreta vício formal daquele convênio, conforme decidiu o STF em sede de repercussão geral:
>
> "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. STF. Plenário. RE 1287019/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, redator do acórdão Min. Dias Toffoli, julgado em 24/2/2021 (Repercussão Geral - Tema 1093) (Info 1007)."
>
> Nada obstante, após a edição da Emenda Constitucional acima referida, diversos Estados-membros editaram leis estaduais estabelecendo a cobrança do DIFAL, em que pese a inexistência da necessária LC Federal reguladora.
>
> Exatamente nesse sentido o Estado do Rio de Janeiro editou regulação específica sobre o ICMS-DIFAL por meio da Lei Estadual RJ nº 7.071/15.

Sendo assim, é certo que neste Estado-membro não há que se falar em necessidade de edição de nova lei para que aquele tributo possa ser exigido, como bem ressaltado pelo impetrado.

A despeito da referida lei ter sido editada antes da LC Federal reguladora, não se encontra eivada de qualquer invalidade como pretende ver reconhecido a parte autora, mas tão somente estava sob uma condição de ineficácia provisória. Logo, a lei estadual é plenamente válida, nos termos do decidido pelo E. STF:

"São válidas as leis estaduais ou distritais editadas após a EC 87/2015, que preveem a cobrança do Difal nas operações e prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto. No entanto, não produzem efeitos enquanto não editada lei complementar dispondo sobre o assunto. STF. Plenário. RE 1287019/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, redator do acórdão Min. Dias Toffoli, julgado em 24/2/2021 (Repercussão Geral – Tema 1093) (Info 1007)."

Cumpre ressaltar que a Lei Estadual, no inciso VI do seu art. 3º, sempre previu que o fato gerador do imposto ocorre na entrada no estabelecimento do contribuinte de mercadoria proveniente de outra unidade da Federação, destinada a consumo ou a ativo fixo, em total consonância com a disciplina constitucional do art. 155, §2º, VII da CRFB/88.

A edição da LC Federal nº 190 de 2022 regulamentou o ICMS-DIFAL e, assim, trouxe plena eficácia à Lei Estadual RJ nº 7.071/2015. Somente seria o caso da aplicação da ressalva ao inciso "b" mencionada pelo artigo 150, III, "c", nos casos em que o Estado de origem da mercadoria não tivesse editado lei anterior, fato que não se aplica ao ERJ, como já mencionado acima.

Logo, não se faz necessária a edição de lei nova no Estado do Rio de Janeiro sobre o tema, podendo o DIFAL ser exigido imediatamente, visto que não se configura como novo tributo, porquanto não institui fato gerador próprio.

Ademais, o disposto no artigo 3º da referida lei federal não deve ser aplicado ao caso em tela, visto que o DIFAL não foi por si instituído, mas sim pelo Estado do Rio de Janeiro - titular da competência tributária definida pela CRFB/88 - por meio de sua lei estadual.

Assim, também não há espaço para eventual discussão sobre a anterioridade tributária (anual ou nonagesimal) na presente demanda, o que tão somente faria sentido para eventuais Estados-membros nos quais, ainda não houvesse sido instituída a cobrança desse Diferencial de Alíquotas por lei estadual própria, em momento pretérito a 05.01.2022.

Frise-se, não é esse o caso do RJ. Nesses termos se encontra a sólida e extensa jurisprudência do Egrégio Tribunal de Justiça deste Estado:

(...)

De todo o exposto, a exigência pretérita (2021 para trás) do DIFAL/ICMS, pelo Estado do RJ, já vinha amparada na Lei Estadual RJ nº 7.071/2015 e no posicionamento modulatório do STF na ADI 5469-DF; e, em caráter superveniente (2022 em diante), a exigência está amparada na edição da Lei Complementar Federal nº 190 de 04.01.2022, a qual trouxe plena eficácia à referida Lei Estadual.

Como já mencionado, a lei estadual se encontrava sob um mero estado de ineficácia provisória, passando a ser plenamente eficaz com a entrada em vigor da nova Lei Complementar Federal. Assim, não há que se falar na violação de qualquer dispositivo constitucional ou legal no caso em tela.

Por tais motivos e considerando o mais que consta dos autos DENEGO A SEGURANÇA PLEITEADA.

Em consequência, JULGO EXTINTO O PROCESSO, COM APRECIAÇÃO DE MÉRITO, nos termos do artigo 487, inciso I, do Código de Processo Civil.

Custas pela impetrante.

Sem honorários diante da Súmula 105 do STJ e artigo 25 da lei 12.016/2009.

A Impetrante opôs Embargos de Declaração (id. 702), alegando contradição, pois se a sentença reconheceu que a lei estadual estava com a eficácia suspensa até 12/01/2021 (data da publicação da LC 190), deveria ter concedido a segurança para o período anterior, que era o objeto da ação. Os embargos foram rejeitados (id. 730).

Irresignada, a impetrante interpôs o presente recurso de apelação (id. 740). Em suas razões, reitera a tese de que a cobrança em 2022 viola as anterioridades anual e nonagesimal. Sustenta que a Lei Estadual nº 7.071/2015 era inconstitucional por vício formal antes da LC 190/2022. Afirma que a LC 190/2022, ao definir a nova relação tributária, deve obrigatoriamente respeitar as anterioridades, tornando a cobrança exigível apenas a partir de 01/01/2023. Subsidiariamente, pugna pela observância de, ao menos, a anterioridade nonagesimal. Por fim, reitera o pedido de reconhecimento do direito à compensação/restituição dos valores pagos em 2022, defendendo o cabimento do *mandamus* para declarar tal direito (Súmula 213/STJ).

Em contrarrazões (id. 769), 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.

Considerando o julgamento do RE nº 1.426.271 (Tema 1.266) pelo Supremo Tribunal Federal, o feito foi convertido em diligência mediante despacho de id. 803, determinando a intimação das partes para manifestação acerca das teses fixadas e da modulação de efeitos.

A impetrante manifestou-se, em id. 807, sustentando a aplicabilidade da tese firmada ao caso concreto, afirmando que a ação foi ajuizada em momento anterior ao marco temporal fixado pelo Supremo Tribunal Federal e que, no exercício de 2022, deixou de recolher o ICMS-DIFAL, razão pela qual faria jus à não exigência do tributo naquele período.

O Estado do Rio de Janeiro (id. 810), por sua vez, ressaltou que o acórdão ainda não foi publicado e pende de trânsito em julgado. Dessa forma, manteve a resistência ao pleito autoral para resguardar eventual direito do ente público.

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. Postula, ainda, o reconhecimento do direito à restituição ou compensação dos valores recolhidos em 2022.

Irresignada com a sentença que denegou a segurança, a impetrante interpôs o presente recurso, reiterando a tese de violação às anterioridades e insistindo no pedido de restituição/compensação.

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[1].

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.

Ainda em sede preliminar, impende enfrentar a alegação trazida pelo Estado em resposta à diligência de id. 803, no sentido de que a aplicação do entendimento firmado no Tema 1.266 do STF estaria condicionada ao trânsito em julgado ou à publicação do acórdão paradigma.

A tese não merece prosperar. É cediço que a existência de decisão de mérito, sob a sistemática de repercussão geral ou recurso repetitivo, autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria, independentemente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma.

Nesse sentido, colaciona-se o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

> Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. APLICAÇÃO DO REGIME DA REPERCUSSÃO GERAL PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. INTERPOSIÇÃO DO AGRAVO PREVISTO NO ART. 1 .042 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO CABIMENTO. PENDÊNCIA DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO PARADIGMA. IRRELEVÂNCIA . JULGAMENTO IMEDIATO DA CAUSA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
>
> I - O novo Código de Processo Civil, na linha da jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal, afastou o cabimento de agravo contra a decisão do Tribunal de origem que aplica a sistemática da repercussão geral.

[1] Súmula 266 STF: Não cabe mandado de segurança contra lei em tese.

> **II - Esta Corte já decidiu que a existência de decisão de mérito julgada sob a sistemática da repercussão geral autoriza o julgamento imediato de causas que versarem sobre o mesmo tema, independente do trânsito em julgado do paradigma.**
> III - Agravo regimental a que se nega provimento.
> (STF - ARE: 1407689 SP, Relator.: RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 13/03/2023, Segunda Turma, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-056 DIVULG 15-03-2023 PUBLIC 16-03-2023)

Com efeito, a sistemática dos precedentes vinculantes, fortalecida pelo Código de Processo Civil, visa justamente garantir a celeridade e a isonomia, tornando desnecessário aguardar formalidades finais quando a *ratio decidendi* e a tese já foram proclamadas pela Corte Suprema.

Portanto, encontrando-se a matéria pacificada pelo STF, rejeita-se a objeção estatal quanto à necessidade de aguardar o trânsito em julgado, passando-se à imediata aplicação do precedente ao caso concreto.

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 pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público, conforme estampado no art. 1º da Lei nº 12.016/2009[2], cuja matriz se encontra nos incisos LXIX e LXX do art. 5º da Constituição da República[3].

---

[2] Art. 1º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger 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, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.

[3] Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *"habeas-corpus"* ou *"habeas-data"*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público;
LXX - o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:

Por direito líquido e certo, entende-se aquele que se apresenta manifesto na sua existência, delimitado na sua extensão e apto a ser exercitado no momento da impetração, exigindo-se prova pré-constituída dos fatos alegados, uma vez que o rito célere do *writ* não comporta dilação probatória.

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

---

a) partido político com representação no Congresso Nacional;
b) organização sindical, entidade de classe ou associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados;

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[4] e 155, §2º, XII[5], 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,

---

[4] Art. 146. Cabe à lei complementar:
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
[5] 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.

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."**

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

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 apelante impetrou o mandado de segurança em 18/02/2021, 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[6] e 271[7] do Supremo Tribunal Federal, que vedam a utilização do mandado de segurança para cobrança de valores pretéritos, bem

[6] Súmula 269/STF: O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.
[7] 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[8], 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 reformada 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 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.

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

[8] 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.