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

APELAÇÃO nº 0288790-02.2022.8.19.0001
APELANTE: BIO SCIE INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
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. PRELIMINARES DE DECADÊNCIA E 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. Decadência. Inexistência. A exigência de ICMS configura obrigação tributária de trato sucessivo, renovando-se o prazo decadencial de 120 dias (art. 23 da Lei nº 12.016/09) a cada novo fato gerador. Tema 1273 do STJ.

4. 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.

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 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.

FERNANDO CESAR FERREIRA VIANA:17528 Assinado em 11/11/2025 12:51:06
Local: GAB. DES. FERNANDO CESAR FERREIRA VIANA

Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Página
344
Carimbado Eletronicamente

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 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.
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 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

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

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 04/11/2022, por Bio Scie Indústria e Comércio Ltda. contra ato atribuído a autoridades da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro, 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.

A impetrante, que atua no comércio atacadista de fármacos, 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 (LC) nº 190, a qual 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 até o trânsito em julgado da ação.

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.

O Juízo de origem indeferiu a liminar (id. 106). Contra essa decisão, a impetrante interpôs agravo de instrumento (nº 0102347-09.2023.8.19.0000), ao qual foi negado efeito suspensivo (id. 145) e, posteriormente, negado provimento pela 7ª Câmara de Direito Público (id. 217).

Prestadas as informações pelas autoridades coatoras (id. 175), 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. 158).

O Ministério Público, em parecer ofertado em primeiro grau, opinou pela denegação da ordem (id. 240).

Sobreveio a r. sentença apelada (id. 246), que denegou a segurança por ausência de direito líquido e certo, sob os seguintes fundamentos:

> Cuida-se de mandado de segurança objetivando o afastamento da obrigatoriedade do recolhimento do ICMS/DIFAL nas operações interestaduais que destinem mercadorias para consumidores finais não contribuintes do imposto, durante ano-calendário de 2022, após a edição da Lei Complementar 190/2022.
>
> O julgamento do STF sobre a inconstitucionalidade do DIFAL (diferencial de alíquota) nas saídas de produtos a consumidor não-contribuinte de ICMS situado em outro Estado, foi finalizado em 24.02.2021. Transcreve-se o que foi decidido pelo STF (ADI 5469-DF):
>
> (...)
>
> O Tema nº 1.093, já transitado, possui a seguinte redação: necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança de Diferença de Alíquotas do ICMS/DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/2015, sendo imperioso reconhecer sua força vinculante.
>
> Como cediço, em vigor a LC 190 de 04/01/2022, com vigência desde 05/01/2022, suprindo o ponto central, pois veiculou as normas gerais necessárias a cobrança do diferencial de alíquota, assim alterou a LC 87 em diversos pontos.
>
> Fixada a premissa, o ponto central se desenvolve na tese defendida pela impetrante no sentido de não recolher o DIFAL no curso de 2022, por entender que somente poderá ocorrer recolhimento no exercício financeiro seguinte, a partir de 1º de janeiro de 2023, sob pena de violação ao

ASSINADO DIGITALMENTE PJERJ

princípio da anterioridade, disposto no art. 150, inciso III, alíneas 'b' e 'c' da Constituição Federal. O pedido subsidiário por sua vez decorre da previsão do art. 3º da LC 90, que manda, quanto à produção de efeitos, observar a anterioridade nonagesimal posta no art. 150, III, c da CRFB.

(...)

Na percepção do juízo, a LC nº 190/2022 (publicada aos 05.01.2022) fixa regras gerais regulamentando o DIFAL/ICMS, nos limites expressos no art. 155, XII CRFB, que segue:

(...)

Não há espaço para conceber que a citada LC 190 instituiu ou majorou o imposto, exatamente por isso deve ser afastada a tese de violação formal e direta ao artigo 150, III, b e c da CRFB.

Não se "institui" novo tributo e sua edição não implica em "majoração" de carga tributária de ICMS como sustenta a autora, trata-se, em verdade, do mesmo tributo (ICMS) sobre circulação de mercadorias nos mesmos moldes que havia, contudo, formalmente adequado a exigência externada no tema 1093 e seria devido, na sua inteireza, sob alíquota interna (cheia) na saída de origem que agora será repartido, segundo as alíquotas interna e interestadual, conforme previsto entre os entes federados.

Quanto ao aspecto material não é possível conceber surpresa a quem quer que seja, ora, a EC nº 87 é de 2015 e o tributo vinha sendo cobrado (por força da resolução e das leis estaduais) tendo o STF definido a modulação temporal da decisão proferida na ADI 5469-DF a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento, ou seja, em 2022. Como dito, não há qualquer surpresa na sua formulação, a exação do DIFAL já era conhecida e, o Estado do Rio de Janeiro, é bom lembrar, há muito editou regulação específica sobre o DIFAL/ICMS, por meio da Lei RJ nº 7.071/2015 (a qual alterou a Lei Geral de ICMS/RJ nº 2.657/1996), de modo que sequer é necessária a edição de "lei nova" para a sua exigência, no âmbito do RJ, pois a lei instituidora já existe.

A Lei Estadual RJ nº 7.071/2015 não foi declarada "inconstitucional", apenas estava desprovida de eficácia, por ausência de Lei Complementar própria do tema DIFAL, segundo a jurisprudência abalizada. A propósito, o próprio Supremo Tribunal Federal já se posicionou sobre hipótese similar, admitindo a eficácia superveniente das leis estaduais editadas após Emenda Constitucional, porém pendentes de edição de Lei Complementar, quando do julgamento do Tema 1094 da Repercussão Geral (RE 1.221.330/SP), verbis: "Tema 1094. Tese de julgamento: "I - Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, devendo tal tributação estar prevista em lei complementar federal. 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"

(...)

Finalmente, para tratar da tese referente ao pedido subsidiário, amparado pelo artigo 3 da LC190/22, consigno que este possui a seguinte redação: "esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea "c" do inciso III do art. 150 da Constituição Federal".

Como referi anteriormente, o caso representa nítido cuidado do legislador com o aspecto material do Princípio da Não Surpresa, tendo Sacha Calmon Navarro Coelho grata felicidade ao ponderar a possibilidade de fixação de um prazo para a lei fiscal produza seus efeitos, o que foi feito. Por estar em sintonia com o aqui afirmado, vale reproduzir aqui o voto proferido pelo Min. Toffoli nos precedentes nas ADIns 7.066, 7.070 e 7.078: "Fica então a tributação sujeita a seguinte lógica: a lei estadual ou do distrito federal que, disciplinando o ICMS-Difal em comento, foi editada na vigência da EC 87/15, mas antes do início da produção de efeitos da LC 190/22 é válida, mas só produz efeito junto com o início da produção de efeitos dessa lei complementar e, cumulativamente, com a observância das anterioridades geral e nonagesimal, tendo como marco a data de publicação daquela lei estadual ou distrital" (https://www.migalhas.com.br/quentes/378529/rosa-weber-suspende-julgamento-do-difal-do-icms-no-supremo).

Assim, no que se refere ao recente julgamento das ADIs 7066 (DF), 7070 (DF) e 7078 (CE), concluído em 29 de novembro de 2023, as quais reconheceram a constitucionalidade da cláusula de vigência prevista no art. 3º da Lei Complementar 190, estabelecendo o prazo de noventa dias da data de sua publicação para que passasse a produzir efeitos, malgrado respeitáveis entendimentos em sentido diverso, manifestaram abordagem das regras gerais de direito tributário, de forma que tal raciocínio será aplicado apenas às unidades federativas que ainda não possuíam legislação específica sobre a matéria, o que não é o caso do Estado do Rio de Janeiro.

Pelo exposto, DENEGO A SEGURANÇA, por ausência de "direito líquido e certo" a ser amparado na via mandamental. JULGO EXTINTO O PROCESSO com base no art. 485, I do CPC.

Condeno a impetrante nas despesas processuais.

Irresignada, a impetrante interpôs recurso de apelação, reiterando a tese de violação aos princípios da anterioridade. Alegou que a sentença foi contraditória ao reconhecer a necessidade da LC nº 190/2022 para conferir eficácia à lei estadual, mas deixar de aplicar o prazo de noventa dias previsto na mesma norma (id. 274).

Em contrarrazões (id. 289), o Estado do Rio de Janeiro arguiu, preliminarmente, a decadência do direito de impetração e 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.

A Douta Procuradoria de Justiça, em parecer nesta instância (id. 322), opinou pelo conhecimento e desprovimento do recurso.

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.

Antes de adentrar o mérito recursal, impõe-se a análise das preliminares arguidas pelo Estado apelado em suas contrarrazões.

A primeira, relativa à decadência, não merece acolhida. A exigência de ICMS-DIFAL configura obrigação tributária de trato sucessivo. Por essa razão, o prazo decadencial de 120 dias (art. 23 da Lei nº 12.016/09[1]) para a impetração do mandado de segurança renova-se a cada novo fato gerador ou ato de cobrança.

O writ, no caso, dirige-se contra os efeitos concretos e contínuos da aplicação da lei, e não contra ato único ou isolado.

Ademais, o C. Superior Tribunal de Justiça, em julgamento recentíssimo (03/10/2025), pacificou a matéria sob a sistemática dos recursos repetitivos, fixando o **Tema 1273**, cuja tese transcreve-se:

> O prazo decadencial do art. 23 da Lei 12.016/2009 não se aplica ao mandado de segurança cuja causa de pedir seja a impugnação de lei ou ato normativo que interfira em obrigações tributárias sucessivas, dado o caráter preventivo da impetração decorrente da ameaça atual, objetiva e permanente de aplicação da norma impugnada.

Sendo este exatamente o caso dos autos, afasta-se a prejudicial.

[1] Art. 23. O direito de requerer mandado de segurança extinguir-se-á decorridos 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado.

De igual modo, melhor sorte não assiste ao apelado quanto à preliminar de inadequação da via eleita, ao argumento de que o *mandamus* teria por objeto lei em tese.

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, rejeitam-se as preliminares.

Superadas as questões prévias, 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[2] e 155, §2º, XII[3], 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".

[2] Art. 146. Cabe à lei complementar:
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
[3] 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

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, 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 04/11/2022, 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[4] e 271[5] do Supremo Tribunal Federal, que vedam a utilização do mandado de segurança para cobrança de valores pretéritos, bem como o art. 170 do CTN[6], 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.

---

[4] Súmula 269/STF: O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.
[5]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.
[6] 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.

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