

## VOTO DIVERGENTE

**Senhor Ministro Edson Fachin:** Trata-se de julgamento do Tema 1266, que na sistemática de repercussão geral tem por propósito fixar entendimento definitivo quanto à incidência da regra da anterioridade anual e nonagesimal na cobrança do ICMS com diferencial de alíquota (DIFAL) decorrente de operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, após a entrada em vigor da LC 190/2022.

Não se ignora que este E.STF no julgamento de um conjunto de ADIs n.7066, 7070/AL e 7078/CE prescindiu da ampla observância da regra da anterioridade por apertada maioria (6x5), ocasião na qual restei vencido, mas não convencido ao que reitero as razões de decidir naquela ocasião lançadas para, respeitosamente, divergir do Ministro-relator.

Oportuno consignar que a discussão original remonta ao mérito, quanto à exigência de Lei Complementar, foi inaugurada ainda no Recurso Extraordinário n.1.287.019/DF afetado em Repercussão Geral no Tema 1093, sob relatoria Min.Marco Aurélio, e na ADI 5469/DF, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, quando então fixado o seguinte enunciado de 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.”**

Naquela ação, foi aplicada a técnica de modulação dos efeitos temporais da decisão, restando naquela ocasião vencido, para ter efeitos tão somente a partir de 2022 quando então o Congresso Nacional veio a editar a exigida lei complementar, que, no entanto, veio a ser sancionada apenas em 04.01.2022.

A presente discussão concerne ao âmbito de abrangência na aplicação do dispositivo do art.3º da LC n.190/22 quanto à anterioridade tributária; o que remete à investigação da natureza jurídicas das regras que instituem o DIFAL, amplamente discutidas quando do julgamento do Tema 1093 conjunto à ADI 5469/DF, de relatoria do Min. Dias Toffoli.

Para o relator da presente ação, Min. Alexandre de Moraes, o DIFAL trata-se de mera regra de repartição de arrecadação tributária nas operações interestaduais ao que prescinde-se da observância ampla das regras constitucionais da anterioridade propondo ao final o seguinte enunciado de tese para o tema:

I - É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual

estabelece *vacatio legis* no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal.

II - As leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 190/2022.

Tem-se, no entanto, que tal questão quanto à natureza jurídica do DIFAL já restou apreciada quando do Tema 1093, rel. Min. Dias Toffoli, ocasião na qual firmou-se entendimento que tal regramento termina por estabelecer *nova relação jurídica tributária* ao dispor sobre sujeição tributária ativa e aspectos temporais e quantitativos do fato gerador, portanto, de nova obrigação tributária correspondendo, assim, à instituição e/ou aumento de tributo.

Diante disso, quando do início do julgamento das ADIs, no ambiente do Plenário Virtual, o Min. Dias Toffoli realizou pedido de vista para apresentar voto-vista divergente ao Min. Alexandre de Moraes, no sentido de reconhecer a constitucionalidade do art.3º, da LC 190, para reconhecer, portanto, a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal (art.150, III, "c") expressamente mencionado na parte final do dispositivo ora em análise.

Considerando a alteração do voto Min. Alexandre de Moraes, para alinhar-se às razões de decidir trazidas na divergência Min. Dias Toffoli, reitero entendimento próprio que à aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal é indissociável, no caso em discussão, da aplicação do princípio da anterioridade anual, nos termos que passo a expor:

A Emenda Constitucional n.42/2003 ao introduzir a alínea "c" ao art.150, III, assim o fez de modo complementar ao já prescrito na alínea "b", que já previa a anterioridade anual, justamente, com o propósito de tutela de um âmbito de segurança jurídica ao contribuinte que via-se surpreendido por alterações na legislação tributária à cada "virada" de exercício.

Portanto, a partir de então, as alterações na legislação tributária que correspondam à instituição e/ou aumento de tributo necessariamente devem observar ambas as regras de anterioridade: anual e nonagesimal; o que resta expresso na parte final do dispositivo introduzido pela EC

42/2003: “ c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, **observado o disposto na alínea “b”.**”

Para a doutrina tributária a parte final do dispositivo introduzido pela EC 42/2003 evidencia tratar-se de “reforço à anterioridade de exercício” (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. SP: Saraiva, 2012, p.217; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. SP: Saraiva, 2010, p.300 e PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário- Constituição e CTN à luz da doutrina*. 8<sup>a</sup>ed. POA: Livraria Advogado/Esmafe, 2006, p.248) , portanto, indissociável a aplicação de ambas as regras da anterioridade.

Com as *venias* de estilo DIVIRJO do Ministro Alexandre de Moraes vez que entendo que, em razão de economia legislativa na redação do dispositivo do art.3º da LC n.190/2022, tem-se por evidente a sujeição de tal lei complementar, que dispõe sobre *nova sujeição tributária*, às ambas regras da anterioridade, na medida em que, inclusive, seria prescindível tal dispositivo final por tratar-se de limitação constitucional explícita ao poder de tributar.

O Instituto de Desenvolvimento ao Varejo (IDV) trouxe nos autos das ADIs parecer de lavra do Professor Titular Luís Eduardo Schoueri (USP) que responde com propriedade cada um dos quesitos formulados quanto à aplicação do disposto no art.3º, da LC 190/2022 e a remissão como técnica adotada em sua redação, para concluir que:

“Ora, a remissão serve como economia legislativa. No caso, tivesse só o objetivo de prever a noventena, bastaria assim indicar expressamente (“noventa dias”). Contudo, escolheu o legislador um dispositivo que, além de prescrever os noventa dias, pressupõe a observância da anterioridade do exercício. Desse modo, a interpretação pela aplicação de ambas as anterioridades é a única que justifica a economia legislativa da remissão feita.

Em quarto lugar, conforme expus no tópico 2, se a referência do art. 3º da LC 190/22 à alínea “c” do inciso III do art. 150 da Constituição voltou-se a atribuir um lapso temporal entre a data de publicação da LC 190/22 e sua produção de efeitos, então se deve importar todo o conteúdo relativo à imposição de um período: a noventena (“antes de decorridos

“noventa dias”) e a anterioridade do exercício (“observado o disposto na alínea b”). E essa interpretação está em linha com a sistemática da anterioridade nonagesimal, firmemente estabelecida na Constituição, de sempre acompanhar a anterioridade do exercício, exceto se expressamente afastada. Portanto, a cadeia de remissões deve ser aplicada integralmente, pois ela completa, à luz da teleologia do dispositivo remissivo (art. 3º da LC 190/22), o dispositivo objeto de remissão (art. 150, III, “c”, da Constituição).”

Ademais, a aplicação do valor segurança jurídica às relações jurídicas tributárias em muito transcende os princípios constitucionais tributários explícitos da irretroatividade, legalidade, anterioridade e anterioridade nonagesimal. (TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 430.)

Há limitações implícitas ao poder de tributar, a exemplo do princípio da proteção da confiança (Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proteção da confiança do contribuinte. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 6, nov. 2003) que suficiente para assegurar ao contribuinte a aplicação do “novo DIFAL” a partir de 1º/01/2023.

Há muito a jurisprudência deste E-STF é no sentido de que qualquer medida que corresponda a instituição e/ou aumento do ônus tributário deve necessariamente observar o princípio da anterioridade do exercício independentemente do veículo legislativo que a introduz (Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325 – DF, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 23-09-2004, DJU 06-10-2006, p. 32. Recurso Extraordinário nº 587.008 – SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 02-02-2011, DJe 05-05-2011; Recurso Extraordinário nº 578.846 – SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06-06-2018, DJe 05-02-2019; Recurso Extraordinário nº 566.032 -RS, SRF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 25-06-2009, DJe 22-10-2009.); o que por último reiterado por ocasião do julgamento do Tema 1383, também em repercussão geral.

Portanto, a Lei Complementar em matéria tributária de igual modo deve observar ambas regras da anterioridade tributária, sobretudo, quando dispõe acerca do DIFAL que correspondem à autênticas regras de *atribuição de competências tributárias* aos estados destinatários das

operações de circulação de mercadorias para consumidor final não-contribuinte.

Sustentam os estados da federação que prescindível observância da anterioridade, na medida em que o DIFAL trata-se de mera repartição do produto da arrecadação tributária do ICMS e apuração do tributo devido; o que não corresponde, no entanto, ao entendimento fixado por este E. STF quando do julgamento do Tema 1093, tanto, que fixou-se entendimento pela necessidade de edição de Lei Complementar; sujeita a ambas regras da anterioridade.

Nesse cenário jurisprudencial e legislativo, tem-se que o art.3º, da LC n.190/22, ao remitir ao art.150, III, "c", da Constituição, evidencia sua submissão não só à anterioridade nonagesimal, mas, também, à anterioridade do exercício considerando que o art.150, III, "c", dispõe expressamente *in fine*: "observado o disposto na alínea "b", isto é, a LC n. 190/22 tem aptidão para produzir efeitos apenas em 01/01/2023.

Diante do exposto, DIVIRJO do Ministro-relator para negar provimento ao Recurso Extraordinário.

Subsidiariamente, por ventura vencido, vislumbro por presentes razões de segurança jurídica ao que impende proceder à modulação dos efeitos temporais da decisão nos termos do voto-vista lançado pelo Ministro Flávio Dino que acompanho.

É como voto.