

VOTO VOGAL:

O SENHOR MINISTRO FLÁVIO DINO (VOGAL):

Trata-se de Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida no Tema nº 1.266-RG, que conta com a seguinte descrição:

“Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 18, 60, § 4º, I, 146-A, 150, II, III, b e c, 151, III, 152 e 170, IV, da Constituição Federal, a incidência ou não das garantias da anterioridade anual e nonagesimal em face da administração tributária, com vistas a assegurar princípios como o da segurança jurídica, da previsibilidade orçamentária dos contribuintes e da não surpresa e, de outro, a conformação normativa que permitiu, observados os parâmetros previstos na Lei Complementar 190/2022, o redirecionamento da alíquota do ICMS, conforme previsto na Emenda Constitucional 87/2015”

Na instância ordinária, ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUÇÃO S.A. impetrou Mandado de Segurança contra ato do Coordenador de Arrecadação Fazendária da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. Em suma, a impetração teve como objeto afastar a exigência do Diferencial de Alíquota do ICMS – DIFAL nas saídas interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto.

Alega que a cobrança do DIFAL nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, já no exercício de 2022, violaria os princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal, na medida em que a Lei Complementar 190/2022, que regulamentou o que disposto na Emenda Constitucional nº 87/2015, foi publicada em 05 de janeiro de 2022. Em seu entender, a cobrança do referido tributo somente poderia ser efetuada pelo fisco estadual no exercício de 2023.

Em **sentença** foi denegada a segurança pleiteada. Como fundamentos, partiu-se do entendimento firmado pelo STF no julgamento dos Temas nº 1.093-RG e nº 1.094-RG.

Em sede de **apelação**, a Corte de origem reformou a sentença e concedeu a segurança em acórdão assim ementado:

"APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUITE. LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022. OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL. ART. 150, III, ALÍNEAS 'B' E 'C'. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

1. Verifica-se, destarte, que a Lei Complementar nº 190/2022, publicada em 05/01/2022, ao instituir o ICMS-DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte, previu nova regra matriz de incidência do referido tributo, de sorte que, consoante estrutura proposta pelo professor Paulo de Barros Carvalho, existe na norma complementar em alusão um antecedente normativo (hipótese de incidência ou fato gerador), composto pelos aspectos material, temporal e espacial, como também se afigura presente o consequente normativo (relação jurídica tributária), composto pelos critérios pessoa e quantitativo.

2. Conclui-se, portanto, a meu visto, que a Lei Complementar nº 190/2022 deve observância aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, posto que de forma direta implicou em carga tributária maior ao contribuinte, razão pela qual em virtude de sua publicação ter ocorrido em 05.01.2022, o ICMS-DIFAL (consumidor final não contribuinte) somente deverá ser cobrado no exercício financeiro seguinte, ou seja, a partir de 01.01.2023.

3. Apelação Cível conhecida e provida." (eDOC nº 3)

Foram opostos Embargos de Declaração pelo ente público, os quais foram desprovidos.

O Estado do Ceará interpôs o presente **Recurso Extraordinário** contra o acórdão do Tribunal de Justiça que deu provimento à apelação e, reformando a sentença recorrida, concedeu a segurança.

A **PGR** reportou-se aos termos dos pareceres proferidos nas ADIs nº 7066, 7070 e 7078, que contam com a seguinte ementa:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 3º DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL 190/2022. PRELIMINAR. ILEGITIMIDADE ATIVA DA REQUERENTE. MÉRITO. ATO NORMATIVO QUE REGULA A COBRANÇA DO ICMS NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO (DIFAL). LEI COMPLEMENTAR QUE DÁ CONCRETUDE À CRIAÇÃO DE NOVA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA ENTRE O REMETENTE E O ESTADO DE LOCALIZAÇÃO DO DESTINATÁRIO DA MERCADORIA. ALTERAÇÃO SUBSTANCIAL NA SUJEIÇÃO ATIVA DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA. DIPLOMA LEGAL QUE DEFINE A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, OS CONTRIBUINTES, BEM COMO AS BASES DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS DO IMPOSTO. SUBMISSÃO À REGRA DA ANTERIORIDADE DE EXERCÍCIO. ART. 150, III, “B”, DA CF/1988.

1. Não tem legitimidade ativa para o ajuizamento de ação direta a entidade que represente fração de categoria profissional, cujos objetivos institucionais não guardem relação direta e imediata com o conteúdo material da norma impugnada.

2. A Lei Complementar 190/2022, ao disciplinar e dar concretude à nova relação jurídico-tributária criada pela EC 87/2015 entre o remetente e o estado de destino, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, promoveu alteração substancial na sujeição ativa da obrigação tributária do ICMS, ganhando força normativa equivalente à instituição de tributo e submetendo-se, por isso, ao princípio da anterioridade tributária.

3. Extraí-se da tramitação do projeto que resultou na Lei Complementar 190/2022 a intenção do legislador de que a produção dos efeitos do referido diploma legal seja submetida às anterioridades geral e nonagesimal, a confirmar a natureza da exação disciplinada.

4. A anterioridade tributária nonagesimal está atrelada, por expressa determinação constitucional, à observância da anterioridade de exercício (CF, art. 150, III, “c”), ressalvadas disposições constitucionais em sentido contrário.

5. Na hipótese de não se submeter o conteúdo da Lei Complementar 190/2022 ao postulado da anterioridade geral, que seja observado o prazo mínimo estabelecido pelo legislador para a produção dos efeitos do diploma legal, qual seja, 90 (noventa) dias a contar de sua publicação.

— Parecer pelo não conhecimento da ação direta e, no mérito, pela procedência do pedido, para que seja conferida interpretação conforme à Constituição ao art. 3º da Lei Complementar 190/2022, de modo a reconhecer que os efeitos do diploma legal estão submetidos ao princípio da anterioridade de exercício.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, reconheceu a existência de Repercussão Geral e afetou o caso à fixação de tese no Tema nº 1.266-RG, conforme se vê do acórdão de eDOC nº 24, cuja ementa assim reza:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - DIFAL. EC 87/2015. ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR 190/2022. APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL. ART. 150, III, B E C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. TEMA OBJETO DE ANÁLISE NAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE 7.066/DF, 7.070/DF E 7.078/CE. QUESTÃO CONSTITUCIONAL. POTENCIAL MULTIPLICADOR DA CONTROVÉRSIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. 1. Possui índole constitucional e repercussão geral a controvérsia relativa à incidência das regras 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 Lei Complementar 190/2022. 2. A presente discussão jurídica não se confunde com o objeto do RE 1.287.019/DF, Red. p/ acórdão Min. Dias Toffoli, tampouco com o objeto do RE 1.221.330/SP, Red. p/ acórdão Min. Alexandre de Moraes, ambos processados e julgados segundo a sistemática da repercussão geral. 3. Repercussão geral reconhecida.

O Ministro Relator, Alexandre de Moraes, apresentou seu voto, propondo as seguintes teses para o Tema nº 1266-RG:

“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.***"

É o breve relatório. **Passo a votar.**

Acompanho o voto do eminente Ministro Relator, Alexandre de Moraes, para dar parcial provimento ao recurso extraordinário e *"considerar válida a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS em operações interestaduais de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto a partir de 04 de abril de 2022, conforme art. 3º da Lei Complementar 190/2022"*. Porém, entendo necessária a **modulação dos efeitos** da decisão, pelas razões a seguir expostas.

A controvérsia constitucional discutida no presente recurso extraordinário refere-se à aplicação dos princípios constitucionais da **anterioridade anual** (Art. 150, III, 'b', CF) e da **anterioridade nonagesimal** (Art. 150, III, 'c', da CF) à cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL/ICMS) incidente em operações interestaduais envolvendo consumidores finais que não são contribuintes do imposto, após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 190/2022.

Inicialmente, é importante estabelecer a diferença entre o Tema nº 1266-RG, ora em julgamento, e o que restou decidido por esta Suprema Corte no Tema nº 1093-RG.

No **Tema nº 1093-RG**, fixou-se 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".

Naquele julgamento, este Supremo Tribunal Federal reconheceu a **necessidade de lei complementar para regulamentar a cobrança do DIFAL/ICMS** nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, o que veio a ocorrer com a edição da **Lei Complementar nº 190/2022**. Como bem destacado pelo Ministro Dias Toffoli, redator do acórdão do RE 1.287.019-RG, *leading case* do Tema 1.093-RG:

“(…) a EC nº 87/2015 criou uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a não contribuintes do ICMS. Houve, portanto, **substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária**. O ICMS incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, **passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos**, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna.” (grifou-se)

A controvérsia surgiu em razão do fato de que logo após a promulgação da Emenda Constitucional nº 87/2015, **alguns Estados-membros, antes da edição da Lei Complementar nº 190/2022, publicaram leis estaduais prevendo a cobrança do DIFAL/ICMS**, bem como editaram, por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), o **Convênio ICMS 93/2015**, que disciplinou a cobrança do citado diferencial de alíquotas em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS.

Contra o citado **Convênio ICMS 93/2015**, especificamente em relação ao que disposto em suas cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona, foi proposta a **ADI nº 5.469/DF**, cujo pedido foi julgado procedente

para **declarar a inconstitucionalidade formal da norma impugnada**, nos termos do acórdão assim ementado:

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa da associação autora. Emenda Constitucional nº 87/15. ICMS. Operações e prestações em que haja destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar. (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, inciso III, d, e parágrafo único CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário. 1. A associação autora é formada por pessoas jurídicas ligadas ao varejo que atuam no comércio eletrônico e têm interesse comum identificável Dispõe, por isso, de legitimidade ativa ad causam para ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade (CF/88, art. 103, IX). 2. Cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e estabelecer normas gerais sobre os fatos geradores, as bases de cálculo, os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição e a obrigação tributária (art. 146, I, e III, a e b). Também cabe a ela estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, podendo instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições. 3. Especificamente no que diz respeito ao ICMS, o texto constitucional consigna caber a lei complementar, entre outras competências, definir os contribuintes do imposto, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar o local

das operações, para fins de cobrança do imposto e de definição do estabelecimento responsável e fixar a base de cálculo do imposto (art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i). 4. **A EC nº 87/15 criou uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. Houve, portanto, substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária. O ICMS incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna.** 5. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015. 6. A Constituição também dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03). 7. A LC nº 123/06, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional –, trata de maneira distinta as empresas optantes desse regime em relação ao tratamento constitucional geral atinente ao denominado diferencial de alíquotas de ICMS referente às operações de saída interestadual de bens ou de serviços a consumidor final não contribuinte. Esse imposto, nessa situação, integra o próprio regime especial e unificado de arrecadação instituído pelo citado diploma. 8. A cláusula nona

do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da Emenda Constitucional nº 87/15 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado a microempresas e empresas de pequeno porte. 9. Existência de medida cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário, para suspender a eficácia da cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), até o julgamento final daquela ação. 10. Ação direta julgada procedente, declarando-se a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal. 11. **Modulação dos efeitos** da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, **quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste presente julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022)**, exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. **Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.** (ADI 5469, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24-02-2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-099 DIVULG 24-05-2021 PUBLIC 25-05-2021)

Nos debates realizados por ocasião da análise da modulação de efeitos, o Eminentíssimo Ministro Dias Toffoli, relator da ADI nº 5.469/DF e redator do acórdão do RE 1.287.019-RG (Tema 1.093-RG), pronunciou-se da forma que segue:

“As cláusulas ficariam vigentes até 31 de dezembro de 2021, tempo no qual o Congresso Nacional poderá ratificá-las por meio de lei complementar. Ratificar é modo de dizer; enfim, o Congresso poderá ponderar sobre elas, editando uma lei complementar.

A mesma solução julgo ser necessária em relação à lei do Distrito Federal e, *a fortiori*, às leis dos demais estados.” (grifou-se)

Portanto, de acordo com o que fixado por este Supremo Tribunal Federal no julgamento conjunto do Tema nº 1.093-RG e da ADI 5.469/DF, entendeu-se que a cobrança do ICMS/DIFAL reclama a edição de lei complementar, de modo que a norma constitucional em questão é de eficácia limitada.

Após os citados julgamentos, o Congresso Nacional aprovou e o Presidente da República sancionou a **Lei Complementar nº 190/2022**, oriundo do PLP 32/2021, que altera a Lei Kandir (LC 87/96) para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto. Embora encaminhado à sanção em **20 de dezembro de 2021**, tal ato foi ultimado pelo Chefe do Poder Executivo somente em **4 de janeiro de 2022**, conforme verifiquei na tramitação do PLP 32/2021 disponível no sítio eletrônico da Câmara dos Deputados.

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

190/2022.

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

Nesse contexto, é pertinente observar a similitude com a lógica jurídico-argumentativa adotada no julgamento e na formação do Tema nº 1.094-RG, que tratou da *“constitucionalidade da incidência do ICMS sobre a importação de bem por não contribuinte, ocorrida sob a égide da EC 33/2001, com base na Lei estadual nº 11.001/2001 de São Paulo, editada posteriormente à promulgação da EC nº 33/2001, porém antes da vigência da Lei Complementar Federal nº 114/2002”*.

Naquele caso, esta Corte adotou uma sistemática semelhante à que o Eminent Relator propõe como solução para a presente controvérsia, ou seja, reconhecendo a validade das leis estaduais, mas condicionando sua eficácia à observância dos requisitos constitucionais. No julgamento do Tema 1.094-RG, o Supremo Tribunal Federal fixou as seguintes teses:

"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."

A similitude entre os casos daquele Tema nº 1.094-RG e deste Tema nº 1266-RG é perceptível, com a peculiaridade de que no primeiro tenha se tratado de nova hipótese de incidência tributária e no presente caso se analise apenas de regra de **sujeição ativa da obrigação tributária**, sem majoração do tributo.

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

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

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

Ainda segundo o Eminentíssimo Relator, mesmo a Emenda Constitucional nº 87/2015, *“apenas ampliou o âmbito de aplicabilidade da técnica fiscal consistente no diferencial de alíquota, exatamente para distribuir o produto da tributação de forma mais equânime, com as regras necessárias para*

tanto, inclusive mediante a recepção da legislação que regulava a incidência do diferencial de alíquota para a hipótese originária”.

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

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 DESTES 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 regra 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) (grifou-se)

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

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

No mesmo sentido destacou o Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes em seu voto na ADI 7.066:

“Penso, então, que o questionamento a se fazer é o seguinte: a LC 190/2022 implica majoração ou instituição do DIFAL em operações e prestações interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte do imposto? Sem titubear, a resposta é absolutamente negativa. Não houve majoração ou instituição de tributo, ainda que de forma indireta.”

Conforme se percebe, o presente caso tem estreita relação com o julgamento de improcedência dos pedidos firmado nas **ADIs nº 7066, nº 7070 e nº 7078**, cujos dispositivos declarados constitucionais assim rezam:

Lei Complementar 87/1996

Art. 24-A. Os Estados e o Distrito Federal divulgarão, em portal próprio, as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, nas operações e prestações interestaduais, conforme o tipo.

(...)

§ 4º Para a adaptação tecnológica do contribuinte, o inciso II do § 2º do art. 4º, a alínea “b” do inciso V do caput do art. 11 e o inciso XVI do caput do art. 12 desta Lei Complementar somente produzirão efeito no primeiro dia útil do terceiro mês subsequente ao da disponibilização do portal de que trata o caput deste artigo.

Lei Complementar 190/2022

Art. 3º 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 caput do art. 150 da Constituição Federal.

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

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

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

“Não há vedação a que se proceda dessa forma, bem entendido que essa opção legislativa não decorre de uma imposição constitucional. O que a Constituição garante é o mínimo. Mesmo quando a anterioridade de noventa dias não é

obrigatória, pode o Congresso Nacional entender por bem conceder um período de *vacatio* em favor do contribuinte, ainda que não trate de criação ou majoração de tributo.

Dessa forma, é constitucional o art. 3º da LC 190/2022, na medida em que trata apenas da produção de efeitos da LC 190/2022.”

No presente julgamento, inclusive para fins de **manutenção da estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência desta Suprema Corte** (art. 926 do CPC/2015), reputo imprescindível que se ratifique o entendimento vinculante firmado nas supracitadas ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs 7066, 7070 e 7078), o qual se encontra devidamente esposado no item I da tese proposta pelo Eminentíssimo Relator, que dispõe: *“É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual estabelece vacatio legis no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, ‘c’, da Constituição Federal”*.

Nesse sentido, reputo como constitucionais as leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do DIFAL/ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto. Porém, seus efeitos somente são produzidos a partir da vigência da LC 190/2022, observado o prazo de 90 (noventa) dias previsto em seu art. 3º, de modo que concordo com o item II da tese proposta pelo Eminentíssimo Relator, que assim reza:

“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.”

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

Ademais, tenho por constitucional a regra disposta no **art. 24-A, § 4º, da LC 87/1996**, incluído pela LC 190/2022, que condiciona a produção de efeitos de determinadas definições de contribuinte, de local da operação e do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS/DIFAL ao decurso de prazo de 60 (sessenta) dias, que serão contados da disponibilização de um portal próprio, com as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, nas operações e prestações interestaduais.

Tal como decidido nas ADIs 7066, 7070 e 7078, a citada norma “*não caracteriza comportamento excessivo do legislador, pois visa apenas a conceder prazo hábil para a adaptação operacional e tecnológica por parte do contribuinte*”, de modo que tem por finalidade facilitar o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, sobretudo porque se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação, caso em que a legislação atribui “*ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*” (art. 150 do Código Tributário Nacional).

Embora acompanhe integralmente a tese proposta pelo Relator — no sentido da constitucionalidade do art. 3º da LC 190/2022 (*vacatio nonagesimal*) e da validade das leis estaduais editadas entre a EC 87/2015 e a LC 190/2022 —, penso ser necessário modular os efeitos do presente julgamento, em atenção aos princípios da **segurança jurídica** e da proteção da **confiança legítima** dos contribuintes.

A exigibilidade universal do DIFAL já em 2022, sem qualquer ressalva aos contribuintes que antecipadamente judicializaram o tema, afronta os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima — princípios implícitos no art. 5º, caput, da Constituição e positivados nos arts. 23 e 24 da LINDB. Ao longo de 2021–2022 disseminou-se, em pareceres jurídicos, notas das Fazendas estaduais e decisões de primeiro grau, a compreensão de que o art. 150, III, “b” e “c”, da CF impunha a observância simultânea das anterioridades anual e nonagesimal após a publicação da LC 190/2022; tanto que inúmeros contribuintes, seguindo orientação técnica reputada plausível, planejaram seus preços, fluxos de caixa e obrigações acessórias pressupondo que a cobrança somente ocorreria em 2023. A plausibilidade da referida orientação é ainda mais evidente quando se verifica que, no julgamento da ADI 7066, houve expressivos **5 votos** discordando da tese vencedora.

Sob esse contexto normativo-jurisprudencial, o contribuinte médio não podia prever que seria compelido a recolher o diferencial com efeitos retroativos dentro do mesmo exercício financeiro. Permitir agora a cobrança indistinta violaria o princípio da **não surpresa** em matéria tributária — corolário da segurança jurídica — e puniria justamente os agentes econômicos que agiram de boa-fé ao buscar o Poder Judiciário antes da consolidação jurisprudencial.

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

A competência desta Corte para modular efeitos, também em sede de controle difuso com repercussão geral, decorre (i) do art. 27 da Lei 9.868/1999 — aplicado analogicamente, dado o seu fundamento de segurança jurídica e excepcional interesse social — e (ii) do art. 927, § 3º, do CPC/2015, que expressamente autoriza a modulação de efeitos quando houver alteração de jurisprudência dominante do STF “*no interesse social e da segurança jurídica*”. Some-se a isso o dever de **coerência** e **estabilidade**

jurisprudencial (art. 926 do CPC), especialmente relevante em matéria tributária.

Também harmoniza-se com a disciplina específica já reconhecida por esta Corte quanto ao art. 3º da LC 190/2022 (*vacatio* de 90 dias) e ao art. 24-A, § 4º, da LC 87/1996 (prazo técnico de adaptação), ambos com teleologia protetiva da **previsibilidade** e da **não surpresa** no cumprimento das obrigações tributárias.

Ante o exposto, acompanho, no mérito, o voto do Eminentíssimo Ministro Relator para dar parcial provimento ao recurso extraordinário. Proponho, porém, a seguinte **modulação dos efeitos da decisão**:

I - É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual estabelece *vacatio legis* no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal.

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

III- **Contribuintes que ajuizaram ação judicial (modulação dos efeitos)** - Exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admite a exigência do DIFAL em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até a data de julgamento da ADI 7066 (29/11/2023), e tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício.

É como voto.