

**Senhor Ministro Edson Fachin:** Trata-se de julgamento conjunto das ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs) n.7066/DF, 7070/AL e 7078/CE ajuizadas pela Associação Brasileira de Indústria de Máquinas (Abimaq), Governadores dos Estados de Alagoas e Ceará, respectivamente, em face do art.3º, da Lei Complementar n.190, de 5 de janeiro de 2022, que, dispõe sobre o início da vigência da regra geral de aplicação do diferencial de alíquotas (DIFAL/ICMS): “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 art.150 da Constituição Federal.”

Oportuno consignar que a discussão de 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 das regras constitucionais da anterioridade incorrendo, assim, o legislador em inconstitucionalidade o art.3º, da LC 190/22, ao submetê-la à observância do princípio da anterioridade nonagesimal.

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 presentes ADIs o Min. Dias Toffoli realizou pedido de vista para apresentar voto-vista divergente 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.

Diante das razões de decidir trazidas pelo Min.Dias Toffoli em seu voto-vista adianto-lhes acompanhar o entendimento adotado quanto à aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal que, no entanto, 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*. 8ªed. POA: Livraria Advogado/Esmafe, 2006, p.248) , portanto, indissociável a aplicação de ambas as regras da anterioridade.

Com as *venias* de estilo DIVIRJO do Min.Dias Toffoli neste ponto ao que entendo que, embora a atecnia da redação legislativa 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.

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.)

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, conforme há muito sedimentado desde a edição da Emenda Constitucional n.87/2015 (BEVILACQUA, Lucas e TAKANO, Caio. ICMS e a EC 87/2015. In: SOARES DE MELO, Fábio e CORAZA, Edson. ICMS-questões fundamentais. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p.215).

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 na

assentada anterior, tanto, que fixou-se entendimento pela necessidade de edição de Lei Complementar; sujeita a ambas regras da anterioridade.

A despeito dos argumentos trazidos na tribuna virtual pelos Procuradores dos Estados de Alagoas e Ceará, nas ADIs n.7070 e 7078, não assiste razão aos mesmos, vez que a Lei Complementar n.190/2022 ao dispor sobre a aplicação do DIFAL nas operações interestaduais praticadas com não-contribuintes veda, por exemplo, o amplo creditamento; o que indubitavelmente termina por corresponder a aumento do ônus tributário, logo, sujeita-se à observância de ambas regras da anterioridade (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.).

Nesse cenário jurisprudencial e legislativo, tem-se que o art.3º, da LC n. 190/22, ao remitar 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, julgo *procedente* a ADI n.7066, para aplicar *interpretação conforme* ao art.3º, da LC n.190/2022 que deve observar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal e julgo *improcedente* as ADIs n.7070/AL e 7078/CE.

É como voto.