

## VOTO VOGAL

**O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES (RELATOR):**  
Analisa-se recurso extraordinário interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, assim ementado:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE. 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 de 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 pessoal e quantitativo;

2. Conclui-se, portanto, a meu viso, 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."

Em suma, o Estado do Ceará, ora recorrente, sustenta que inexiste majoração ou criação de novo tributo, vez que o DIFAL apenas disciplina a distribuição de valores apurados de ICMS, sendo desnecessária a observância ao princípio da anterioridade previsto no art. 150, III, b', da Constituição. Argui a inconstitucionalidade da parte final do art. 3º da Lei Complementar 190/2022, que tratou sobre a postergação por 90 (noventa) dias dos efeitos da norma, conforme disposto no 150, III, b', da

Constituição.

Em juízo de Repercussão Geral, o Plenário do Supremo concluiu pela análise da questão sob o Tema 1.266: *“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 Lei Complementar 190/2022”.*

É o relatório essencial. **Passo ao voto.**

Após detida análise da questão dos autos, **acompanho as conclusões e proposta de tese apresentadas pelo Ministro Relator.** Justifico.

A questão relativa à aplicação do princípio da anterioridade tributária na cobrança do diferencial de alíquota de ICMS (DIFAL) não se mostra tema inédito no âmbito do Supremo.

Referida questão já foi objeto de análise pela Corte no julgamento das ADIs 7.066, 7.070 e 7.078.

Na ocasião, o Ministro Relator concluiu que a extensão da sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS para as operações que abranjam consumidores finais não contribuintes, promovida pelas Emendas Constitucionais 87/2015 e 190/2022, apenas refletem técnica fiscal de fracionamento do produto da arrecadação, sendo dispensada a observância dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal (i.e., art. 150, III, b' e c', CF). Mencionadas normas não resultaram, por si sós, em majoração ou instituição de novo tributo. Pela sua pertinência, transcrevo as ementas elaboradas em conjunto:

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 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, Tribunal Pleno, Ministro Alexandre de Moraes,  
DJe de 6 de maio de 2024)

Na ocasião do julgamento das ADIs, acompanhei as conclusões do Ministro Relator, Alexandre de Moraes, cujas ponderações, pela pertinência, reitero na análise do presente Tema em Repercussão Geral.

As anterioridades anual e nonagesimal representam garantias

constitucionais do contribuinte diante de leis que instituem ou majorem tributos, conforme preceituado no art. 150, III, b' e c', da Constituição. Trata-se de princípio basilar do Estado de Direito, representando verdadeira garantia aos contribuintes contra abusos e surpresas decorrentes do poder de tributar dos entes políticos.

Mencionada garantia constitucional alcança, inclusive, as hipóteses de majoração indireta de tributo, conforme tese firmada no julgamento do RE 1473645, paradigma do Tema 1.383 em Repercussão Geral, no qual foi firmada a seguinte tese: *"O princípio da anterioridade tributária, geral e nonagesimal, se aplica às hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais que resultem em majoração indireta de tributos, observadas as determinações e as exceções constitucionais para cada tributo"*.

Entretanto, este não seria o caso da Lei Complementar n. 190/2022, que estabelece, apenas, uma sistemática de divisão do produto da arrecadação entre os entes federados envolvidos. A LC n. 190/2022 prevê um quadro normativo que delimita como deve efetivar-se a cobrança do diferencial de alíquota do ICMS. É uma norma dirigida, precípua mente, aos entes arrecadadores que concorrem sobre o produto da arrecadação, não aos contribuintes.

Assim, nos termos da jurisprudência da Corte, tratando-se de técnica relacionada à distribuição de recursos advindos da arrecadação, mostra-se dispensável a observância da proteção constitucional de anterioridade, prevista no art. 150, III, da CF, eis que ausente majoração ou instituição de tributos.

Por outro lado, cumpre ressaltar que se faz necessária a observância das garantias constitucionais da anterioridades geral e nonagesimal em relação às leis estaduais e distrital que instituem ou majorem o ICMS.

Sobre o prazo estabelecido no art. 3º da Lei Complementar 190/2022, este traduz-se como típica hipótese de *vacatio legis*, nos termos do art. 8º da LC n. 95/1998. Referida disposição consubstancial prerrogativa do legislador em estipular prazo adicional para a produção de efeitos, sempre que considerar conveniente postergar a entrada em vigor da lei, por motivos de segurança jurídica ou de publicidade. Trata-

se de garantia adicional aos contribuintes, que pode ser legitimamente ampliada por legislação federal.

Dito isso, tenho pela ausência de violação aos princípios da anterioridade nonagesimal e anual, bem como pela legítima previsão de lapso temporal pelo art. 3º da LC 190/2022.

Na linha do que determinado pelo Supremo no julgamento do Tema n. 1.093/RG, as leis editadas pelos entes subnacionais somente produzirão efeitos válidos a partir da vigência da Lei Complementar n. 190/2022. E essa última, ainda que por mera liberalidade, previu cláusula de vigência, outorgando mais 90 (noventa) dias aos contribuintes antes da cobrança do ICMS-DIFAL, que ali se regulamentava.

Ante o exposto, **acompanho as conclusões do Ilustre Relator**, para dar parcial provimento ao recurso extraordinário do Estado do Ceará e acompanhar a tese proposta do Tema 1.266/RG.

É como voto.

**Tese proposta pelo Relator para o Tema 1.266/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.