V O T O

O Senhor Ministro Alexandre de Moraes (Relator): A controvérsia jurídica debatida nos autos das ADIs 7066, 7070 e 7078, propostas, respectivamente, pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos – ABIMAQ – e pelos Governadores dos Estados de Alagoas e do Ceará, consiste em saber se é exigível, ou não, ainda no exercício financeiro de 2022, o Diferencial de Alíquota do ICMS nas operações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto, cuja disciplina foi instituída pela Lei Complementar 190/2022, publicada em 5/1/2022, nela prevista (art. 3º) a observância, quanto à produção de efeitos, do *"disposto na alínea 'c' do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal"* .

O pedido deduzido pela entidade associativa é de interpretação conforme à Constituição do referido art. 3º, por entender que incidem na espécie as anterioridades nonagesimal e geral, enquanto os Governadores pleiteiam a declaração de inconstitucionalidade da expressão *"observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea 'c' do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal"* , contida no dispositivo normativo em questão, sob o fundamento de que o DIFAL não constitui imposto novo e que não haveria, na espécie, majoração de tributo já existente, em ordem a afastar a incidência das anterioridades mitigada e de exercício financeiro.

O Governador do Estado de Alagoas requer, ainda, a declaração de inconstitucionalidade do art. 24-A, §4º, da LC 87/1996, incluído pela LC 190 /2022, o qual estabelece que as novas definições de contribuinte, do local e do momento em que ocorrem o fato gerador da operação com mercadorias e serviços destinadas a consumidor final em outra unidade da federação só produzirão efeitos a partir do primeiro dia útil do terceiro mês subsequente ao da disponibilização do portal de apuração do DIFAL. O Governador defende que esse dispositivo seria inconstitucional por caracterizar óbice ao exercício da competência tributária dos estados.

Inicialmente, reputo presentes os requisitos de admissibilidade das presentes Ações Diretas de Inconstitucionalidade.

Quanto à ADI 7066, observo que a ação foi proposta por associação cuja legitimidade para deflagração do processo de controle abstrato já foi reconhecida antes por esta SUPREMA CORTE, em Ações Diretas nas quais

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

também se questionava a validade constitucional de normas relativas ao ICMS, tal como no presente caso (ADI 3413, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Pleno, DJe 1º/8/2011; ADI 3702 Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Pleno, Dje 30/8 /2011).

No que concerne às ADIs 7070 e 7078, os pedidos foram deduzidos por autoridades legitimadas para a instauração do controle concentrado de constitucionalidade perante este SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (art. 103, V, da CF), tendo por objeto norma de âmbito nacional dotada dos atributos de generalidade e abstração (Lei Complementar 190/2022), contestada em face de preceitos inscritos na Constituição Federal.

Portanto, CONHEÇO as ADIs 7066, 7070 e 7078.

Como se sabe, a CORTE apreciou matéria relacionada à instituição do diferencial de alíquota de ICMS no julgamento do RE 1.287.019-RG, Relator para acórdão o Ministro DIAS TOFFOLI, julgado sob o rito da repercussão geral (Tema 1093), fixou tese no sentido 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 mesma oportunidade, julgou-se a ADI 5469, também da relatoria do Min. DIAS TOFFOLI, com conclusão no sentido de que as inovações operadas pela EC 87/2015 importariam em " *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"* .

Desse modo, a " *substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária"* exigiria regulamentação por lei complementar, o que não era satisfeito pelos convênios interestaduais, e somente veio a ser sanado pela LC 190/2022, na linha do que fora assinalado pela CORTE, como modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para sanar a irregularidade formal sem descontinuidade do arranjo fiscal estabelecido pela EC 87/2015, já praticado pelas Fazendas estaduais.

A ABIMAQ, Requerente na ADI 7066, invoca esse precedente para defender que a mesma premissa – de que a "novidade" operada pela EC 87 /2015 caracterizaria relação nova, a ser regulada por lei complementar,

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

imporia a aplicação da regra constitucional que limita a eficácia de toda instituição ou majoração de tributos ao exercício financeiro seguinte.

Conforme consignei nos presentes autos, em sede cautelar, o efeito pretendido pela referida Requerente é diverso daquele apreciado pelo Plenário no mencionado julgamento, considerando, sobretudo, a singularidade da sucessão normativa que tratou das alterações do ICMS em operações interestaduais.

No julgamento anterior, observei que a situação atinente ao diferencial de alíquotas sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, na previsão do art. 155, II, e também do § 2º, VII e VIII, da CF, com a redação da EC 87/2015, reclamava uma rigorosa comparação com o regime anterior a essa Emenda Constitucional, no qual, para as hipóteses em que o consumidor destinatário final fosse contribuinte do ICMS, já era adotada a alíquota interestadual, cabendo ao Estado em que localizado o destinatário o montante referente ao diferencial de alíquotas (diferença entre a alíquota interna e a interestadual).

Ou seja, já existia essa destinação de receita, recolhida mediante a cobrança do diferencial, em razão do que não se pode afirmar ter surgido uma inovação com a Emenda Constitucional.

Antes da EC 87/2015, a Constituição impunha, no que concerne ao ICMS devido nas operações e prestações interestaduais, a adoção (a) da *alíquota interestadual* quando o destinatário fosse contribuinte do referido imposto, direcionando ao Estado da localização do destinatário a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, e (b) da *alíquota interna* , na hipótese de o destinatário não ser contribuinte.

Eis o teor do art. 155, II, § 2º, VII e VIII, da Constituição em sua redação original:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
>
> (...)
>
> II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
>
> (...)
>
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

(...)

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Consideradas essas regras de repartição do ICMS, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (ADI 4628, Rel. Min. LUIZ FUX, Pleno, DJe de 24/11/2014) declarou a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011, celebrado no âmbito do CONFAZ, que, regulando a incidência do ICMS em operações interestaduais não presenciais, estabelecia a tributação pelos Estados de origem e de destino, independentemente de os consumidores finais serem ou não contribuintes do imposto.

Nada obstante, sobretudo em razão da ampliação do *e-commerce* na conjuntura econômica nacional e, por consequência, da denominada guerra fiscal do comércio eletrônico, a EC 87/2015 constitucionalizou a sistemática estabelecida pelo referido Protocolo, suprimindo a distinção de tratamento entre operações e prestações interestaduais em razão da condição do destinatário (se contribuinte ou não do imposto).

Em relação às operações e prestações que destinassem bens ou serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado, adotava-se apenas a alíquota interna.

Nessas hipóteses, a arrecadação do tributo não era adequadamente distribuída entre os estados envolvidos. Por isso, havia, antes da Emenda, uma concentração apenas nos Estados de origem da mercadoria, e a alteração objetivou uma arrecadação mais equânime e isonômica entre os Estados envolvidos.

A EC 87/2015, portanto, 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/09/2022 00:00

A EC 87/2015, frise-se, estendeu a sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final contribuinte para aqueles também não contribuintes, especialmente – ponto em que havia a necessidade de adequação legislativa – nas operações interestaduais provenientes do comércio eletrônico.

Nesse cenário, houve a estipulação de novas regras de divisão de receitas do ICMS na circulação interestadual de mercadorias e serviços, sem o propósito de elevar o ônus fiscal a cargo do contribuinte. Como mencionado, as alterações no texto constitucional visaram a conciliar um conflito entre as Fazendas dos Estados, sem repercussão fiscal e econômica sobre os sujeitos passivos da tributação.

A compreensão majoritária da CORTE no julgamento do RE 1.287.019-RG e da ADI 5469 apontou a impossibilidade de que tais alterações normativas se consolidassem no mundo jurídico apenas com a normatividade estabelecida na própria Constituição, sendo necessária a edição de lei complementar pelo Congresso Nacional para a regularização do novo arranjo fiscal relacionado à sujeição ativa do ICMS nas operações em questão (divisão da arrecadação na operações interestaduais destinadas a consumidor não contribuinte).

A conclusão daquele julgamento, entretanto, não parece ser suficiente para impor a incidência do princípio da anterioridade, como apontado pela Consultoria-Geral da União, em informações acostadas pelo Presidente da República aos autos da ADI 7066 (doc. 119), da qual transcrevo:

> Não há uma correlação apriorística entre exigência de lei complementar e submissão ao princípio da anterioridade. O fato de a matéria ter natureza tributária não exige, por esse motivo isoladamente, que às regras da anterioridade seja submetida. Será necessário, pois delinear o conteúdo normativo em testilha para concluir se está submetido, ou não, ao princípio da anterioridade e em que termos.
>
> (...)
>
> 34. A indagação que se pretende apresentar é a seguinte: a Lei Complementar nº 190/2022, ao regulamentar a cobrança do ICMS, nos seus exatos termos, (i) instituiu ou (ii) majorou o ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto? Esse aspecto não foi objeto de julgamento na ADI nº 5.469 e no RE nº 1.287.019. Nesse ponto, encontra-se a distinção com o objeto

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

da presente ADI, centrado na observância, ou não, da Lei Complementar nº 190/2022 ao princípio da anterioridade geral

As hipóteses são distintas, pois uma coisa é averiguar se a cobrança do DIFAL atrairia a incidência do art. 146, da CF, em vista da alegação de se tratar de "*norma geral de direito tributário*", por regular uma relação entre sujeitos antes não diretamente vinculados (contribuinte e Fazenda do Estado de destino da mercadoria); questão diversa, e mais específica, é definir se a regulamentação do DIFAL pela LC 190/2022 importou naquilo que o art. 150, III, "b", da CF, menciona como "*lei que os instituiu ou aumentou*", referindo-se a "*tributos*" que se pretenda cobrar no mesmo exercício; o que não é o caso, conforme passo a expor.

Em primeiro lugar, porque se se tratasse de averiguar a satisfação de eventual incidência das regras constitucionais sobre anterioridade tributária, as mesmas obstariam a eficácia, no mesmo exercício, das normas que concretizaram o exercício da competência tributária em cada Estado, ou seja, a legislação estadual que, nos âmbitos respectivos, tratou da incidência do ICMS e do diferencial de alíquota. A vigência dessas normas, e não da LC 190/2022 (norma geral), é que serviria de referencial temporal para aplicação do princípio da anterioridade. E, como se sabe, as legislações estaduais sobre a incidência do DIFAL na hipótese em discussão são anteriores ao próprio julgamento da CORTE na matéria.

Em todo caso, importa realçar que o princípio da anterioridade de exercício posto no art. 150, III, "b", da CF, é, notadamente, um instrumento constitucional de limitação do poder de tributar, pelo qual, em regra, nenhum tributo, seja da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a Lei que o *instituiu* ou *aumentou*, tendo por finalidade evitar a surpresa do contribuinte em relação a uma nova cobrança ou um valor maior, não previsto em seu orçamento doméstico.

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.

A qualificação da incidência do DIFAL em operações interestaduais como nova relação tributária (entre o contribuinte e a Fazenda do Estado de

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

destino) não afasta a constatação de que a EC 87/2015 (e a LC 190/2022, consequentemente) não visou a interferir na esfera jurídica do contribuinte, mas a fracionar o tributo antes devido integralmente ao Estado produtor (alíquota interna) em parcelas devidas a entes diversos.

O Congresso Nacional orientou-se por um critério de neutralidade em relação ao contribuinte; para este, não é imposta qualquer repercussão econômica relacionada à obrigação principal da relação tributária, apenas obrigações acessórias decorrentes da observância de procedimentos junto às repartições fazendárias dos Estados de destino, em acréscimo ao recolhimento junto à Fazenda do Estado de origem (por uma alíquota menor). E tais obrigações, por não se situarem no âmbito da obrigação principal devida pelo contribuinte, não se sujeitam ao princípio da anterioridade, na linha do que afirmado pela CORTE em relação a obrigações acessórias tais como prazo, condições e procedimentos para pagamento.

Nesse sentido a Súmula Vinculante 50:

> *" Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade"*.

Anote-se que o princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, "b", da CF) positiva um dos mais tradicionais mecanismos de limitação ao poder de tributar. Como já tive oportunidade de observar em sede doutrinária (*Direito Constitucional* , Capítulo 16, item 9, pág. 930), o princípio da anterioridade tributária consagra que, em regra, nenhum tributo, seja da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, tendo por finalidade evitar a surpresa do contribuinte em relação a uma nova cobrança ou um valor maior, não previsto em seu orçamento doméstico.

A Constituição de 1988, nos termos da Súmula 66 do STF (" *A lei que cria o tributo pode anteceder ou suceder o orçamento, sendo essencial apenas que venha, quando sucedendo ao tributo, em tempo hábil* "), não impõe a necessidade de prévia autorização orçamentária para a exigibilidade dos tributos. O exercício financeiro, nos termos da Lei 4.230 /1964, é coincidente com o ano civil, iniciando-se em 1º de janeiro e encerrando-se em 31 de dezembro. O princípio da anterioridade, por configurar uma das maiores garantias tributárias do cidadão em face do Estado/Fisco, foi consagrado pelo Supremo Tribunal Federal como cláusula

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, IV, que declarou ser inconstitucional emenda à Constituição que viole essa proteção individual do contribuinte.

Assim, além de constituir um dos princípios constitucionais tributários, o princípio da anterioridade tem natureza jurídica de garantia individual, pois assegura a possibilidade de o contribuinte programar-se contra a ingerência estatal em sua propriedade, preservando-se, pois, a segurança jurídica

É certo que o princípio não tem aplicação universal, excepcionando-se, por previsão constitucional (arts. 150, § 1º; 155, § 4º, IV, e "c"; e 195, § 6º), em relação a alguns tributos, consideradas as diferentes funções cumpridas por cada um deles. Trata-se, ainda, de postulado circunscrito às hipóteses de instituição ou majoração de tributo, cuja tutela não abrange, como já assentado por este SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, hipóteses de prorrogação de tributos (RE 584.100, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJe de 5/2 /2010); de revogação de norma que diminuiria alíquota (RE 566.032, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe de 23/10/2009); de redução ou extinção de desconto (ADI 4.016 MC, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe de 24/4/2009); ou de alteração de índice de correção monetária (RE 200.844 AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJe de 16/8/2002).

Como se vê, o Princípio da anterioridade previsto no art. 150, III, "b", da CF, protege o contribuinte contra intromissões e avanços do Fisco sobre o patrimônio privado, o que não ocorre no caso em debate, pois trata-se um tributo já existente (diferencial de alíquota de ICMS), sobre fato gerador antes já tributado (operações interestaduais destinadas a consumidor não contribuinte), por alíquota (final) inalterada, a ser pago pelo mesmo contribuinte, sem aumento do produto final arrecadado.

Em momento algum houve agravamento da situação do contribuinte a exigir a incidência da garantia constitucional prevista no referido artigo 150, III, "b" da Constituição Federal, uma vez que, a nova norma jurídica não o prejudica, ou sequer o surpreende, como ocorre com a alteração na sujeição ativa do tributo promovida pela LC 190/2022 (EC 87/2015).

A EC 87/2015 previu a progressiva substituição da incidência da alíquota interna pela soma da alíquota interestadual com o DIFAL, transferindo a receita dos Estados de origem para os Estados de destino, nessa modalidade de operação (art. 99 do ADCT).

A suspensão da incidência do DIFAL, mantida a incidência apenas da alíquota interestadual, seria inconsistente sob o ponto de vista de que essa

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

tributação não ocorria assim antes da lei impugnada (ou da EC 87/2015), quando incidia a alíquota interna em favor do Estado de origem.

Caso se entendesse que a nova sistemática de tributação não poderia ser exigida no presente exercício, como pretende a Requerente ABIMAQ, teríamos um resultado claramente incongruente, ante a impossibilidade de se resgatar a sistemática anterior à EC 87/2015: não seria aplicada uma parte da nova regulamentação, relativa à identificação do novo sujeito ativo, tida por ineficaz em face do contribuinte, mas mantido o fracionamento do produto da arrecadação; então, a pretendida incidência da anterioridade, na espécie, modificaria a prática fiscal em prejuízo das Fazendas dos Estados de destino.

Por essas razões, deve ser reconhecido que a disciplina do Convênio ICMS CONFAZ 93/2015 pretendeu alcançar o mesmo arranjo fiscal que a LC 190/2022 preservou, a fim de sanar o vício formal apontado pela CORTE no julgamento da ADI 5469, isso sem qualquer inovação relevante no tratamento da matéria, pelo que não deve incidir, por inaplicável, a regra da anterioridade tributária.

Assim, JULGO IMPROCEDENTE a ADI 7066, para declarar a constitucionalidade da produção de efeitos da LC 190/2022 no exercício de 2022.

Por outro lado, cabe apreciar as alegações deduzidas pelos Governadores dos Estados de Alagoas e do Ceará nas ADIs 7070 e 7078, respectivamente, pela inconstitucionalidade da expressão *"observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea 'c' do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal"* do art. 3º da LC 190/2022, cujo teor é o seguinte:

> *"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."*

Assim, o citado dispositivo legal, por uma técnica de remissão, pretende estabelecer a incidência do princípio da anterioridade nonagesimal (CF, art. 150, III, *"c"*):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

> *(...)*
> *III - cobrar tributos:*
> *(...)*
> *b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;*
> *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;*

Importa averiguar o que pretendido pelo legislador ao tratar dos efeitos temporais da LC 190 por meio da remissão ao art. 150, III, "c", da CF: se a norma estabelece um período de *vacatio legis* correspondente ao lapso temporal referido naquele dispositivo constitucional (90 dias); ou se o legislador considerou estar vinculado à interpretação segundo a qual o princípio da anterioridade tributária seria aplicável ao caso.

É relevante notar que Projeto de Lei Complementar 32/2021, de autoria do Senador Cid Gomes, previa, inicialmente, no art. 4º da proposição legislativa, a produção de efeitos pela lei complementar após o decurso de noventa dias da sua publicação. Entretanto, a disposição normativa foi considerada inconstitucional pelo Relator no Senado, o Senador Jaques Wagner, nos termos do Parecer 161/2021, do qual transcrevo o trecho pertinente à apreciação da controvérsia jurídica versada nos presentes autos:

> A lei complementar é o instrumento jurídico adequado para regular a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal na citada ADI nº 5.469/DF.
> O art. 4º do projeto, que é a cláusula de vigência e de eficácia, está eivado de inconstitucionalidade material. De acordo com as alíneas 'b' e 'c' do inciso III do art. 150 da Constituição, é proibido cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (anterioridade plena) e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada essa lei gravosa (anterioridade nonagesimal). A omissão do art. 4º em relação à anterioridade plena será corrigida por meio do acolhimento da Emenda nº 4-PLEN, do Senador Izalci Lucas.

Na Câmara dos Deputados, extrai-se do Parecer proferido em Plenário pelo Relator da matéria, o Deputado Eduardo Bismarck:

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

> Para regulamentar o disposto na Emenda Constitucional nº 87, de 1995, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) editou o Convênio ICMS nº 93, de 2015. Nele, entre outras coisas, estavam previstas regras de definição da base de cálculo, responsabilidade de recolhimento de cada parcela e forma de cálculo do ICMS pertencente aos Estados de origem e de destino.
>
> Ocorre, contudo, que, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.469/DF, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou inconstitucionais várias cláusulas do Convênio do CONFAZ que regulavam a forma de cobrança do diferencial de alíquota, chamado popularmente de DIFAL, nas sobreditas operações e prestações interestaduais, sob o argumento de que a matéria está reservada à lei complementar. A Corte Suprema resolveu ainda modular os efeitos da decisão, permitindo a cobrança até 31 de dezembro de 2021, com base nas regras questionadas. Até o final desse prazo, para que a cobrança do DIFAL continue a partir de 2022, deve ser publicada lei complementar para tratar do assunto, o que estamos debatendo neste momento. Além disso, cabe lembrar que tal norma só terá efetividade após 90 dias de sua publicação.

Portanto, a discussão da matéria no curso do processo legislativo demonstra que o comando normativo do dispositivo legal em questão vai além da mera previsão de produção dos efeitos pelo diploma legislativo após o decurso do prazo de noventa dias, contados da sua publicação, conforme dispunha o texto original da proposição legislativa.

Em ambas as Casas do Congresso Nacional, o legislador demonstrou preocupação em evitar a edição de lei capaz de violar as cláusulas constitucionais limitadoras do poder estatal de tributar, partido da premissa – equivocada, como exposto acima – de que esta CORTE SUPREMA declarou a inconstitucionalidade do Convênio Confaz ICMS 93/2015, em razão do entendimento prevalecente no Parlamento de que a cobrança do DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte do ICMS constituiria majoração de tributo.

Mas, como já exposto, não houve agravamento da situação do contribuinte, pois tanto a EC 87/2015 quanto a LC 190/202 promoveram a distribuição do produto da tributação de forma mais equânime entre os Estados envolvidos nas operações interestaduais, sem que houvesse instituição ou majoração de tributo novo.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

Embora seja dado ao Congresso Nacional, no curso do processo legislativo, apreciar a constitucionalidade de quaisquer matérias sujeitas à sua deliberação, não é papel do legislador ordinário tratar da incidência ou interpretação de dispositivos constitucionais.

De fato, a deliberação parlamentar de matérias da competência do Congresso Nacional envolve uma modalidade de controle preventivo de constitucionalidade. Todo projeto de lei, no âmbito da respectiva Casa Legislativa, cumpre uma fase da instrução nas comissões (art. 58, § 2º, I, CF), onde é analisada sua constitucionalidade perante a Comissão de Constituição e Justiça, e posteriormente, analisado seu mérito nas Comissões Temáticas.

Essa análise da constitucionalidade do projeto de lei, realizada na Câmara dos Deputados, por sua *Comissão de Constituição, Justiça e de Redação* , e, no Senado Federal, pela *Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania* , trata, essencialmente, do exame dos aspectos constitucionais, legais, jurídicos, regimentais ou de técnica legislativa dos projetos, emendas ou substitutivos, bem como admissibilidade de proposta de emenda à Constituição Federal. Esta hipótese de controle preventivo poderá ser realizada, também, pelo plenário da casa legislativa, quando houver rejeição do projeto de lei por inconstitucionalidade.

Tradicionalmente e em regra, no direito constitucional pátrio, o Poder Judiciário realiza o controle repressivo de constitucionalidade, ou seja, retira do ordenamento jurídico uma lei ou ato normativo contrários à Constituição. Por sua vez, os Poderes Executivo e Legislativo realizam o chamado controle preventivo, evitando que uma espécie normativa inconstitucional passe a ter vigência e eficácia no ordenamento jurídico.

Enquanto o controle preventivo pretende impedir que alguma norma maculada pela eiva da inconstitucionalidade ingresse no ordenamento jurídico, o controle repressivo busca dele expurgar a norma editada em desrespeito à Constituição.

Não é o que se tem no caso em julgamento, relativamente ao art. 3º da LC 190/2022, pelo qual o legislador infraconstitucional, deixando de dispor sobre *vacatio legis* , pretendeu conferir uma *interpretação autêntica* da regra sobre anterioridade tributária.

Deve ser destacado que a ideia de controle de constitucionalidade está ligada à Supremacia da Constituição sobre todo o ordenamento jurídico e

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

que cabe ao SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL o monopólio da última palavra em se tratando de interpretação Constitucional:

> (...)
> A FORÇA NORMATIVA DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E *O MONOPÓLIO DA ÚLTIMA PALAVRA* , PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, EM MATÉRIA DE INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL.
> - O exercício da jurisdição constitucional - que tem por objetivo preservar a supremacia da Constituição - põe em evidência a dimensão essencialmente política em que se projeta a atividade institucional do Supremo Tribunal Federal, pois, no processo de indagação constitucional, assenta-se a magna prerrogativa de decidir, em última análise, sobre a própria substância do poder.
> No poder de interpretar a Lei Fundamental, reside a prerrogativa extraordinária de (re)formulá-la, eis que a interpretação judicial acha-se compreendida entre *os processos informais de mutação constitucional* , a significar, portanto, que *'A Constituição está em elaboração permanente nos Tribunais incumbidos de aplicá-la'* . Doutrina. Precedentes.
> A interpretação constitucional derivada das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal - a quem se atribuiu a função eminente de *'guarda da Constituição'* (CF, art. 102, *'caput'*) - assume papel de essencial importância na organização institucional do Estado brasileiro, a justificar o reconhecimento de que o modelo político- -jurídico vigente em nosso País confere, à Suprema Corte, a singular prerrogativa de dispor do *monopólio da última palavra* em tema de exegese das normas inscritas no texto da Lei Fundamental.
> (ADI 3345, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ 20/8 /2010)

Nesse contexto, é preciso ter presente que o fundamento da decisão deste SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL proferida no julgamento conjunto da ADI 5469 e do RE 1.287.019-RG foi no sentido de que o DIFAL instituído pela EC 878/2015 caracteriza *"substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária"* , em razão da criação de " *uma nova relação jurídico-tributária"* entre sujeitos (contribuinte e Fazenda do Estado de destino da mercadoria ou serviço) não diretamente vinculados em momento anterior, que reclamaria, por isso mesmo, regulamentação por lei complementar, em função do disposto no art. 146 da Constituição da República, a fim de se evitar o conflito entre as legislações locais.

A propósito, faz-se oportuna a citação da seguinte passagem do condutor do julgamento RE 1.287.019-RG, Relator para acórdão o Ministro

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

DIAS TOFFOLI, julgado sob o rito da repercussão geral (Tema 1093), no sentido de que:

> "(...) aplicando à presente discussão a orientação da Corte prevalecente no RE nº 917.950/SP-AgR e no RE nº 1.221.330/SP, Tema nº 1.094, julgo que as leis estaduais ou do Distrito Federal editadas após a EC 87/15 que preveem o ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do são válidas, mas não produzem efeitos enquanto não for editada lei complementar dispondo sobre o assunto."

Convém assinalar, ainda, no julgamento do RE 917.950 AgR, Rel. Min. GILMAR MENDES, e no do RE 1.221.330-RG, do qual fui designado Relator para o acórdão, esta SUPREMA CORTE apreciou controvérsia relativa a nova hipótese de incidência do ICMS, não prevista no texto constitucional anterior à EC 33/2001, cujo fato gerador é importação de produtos ou serviços por pessoa não contribuinte habitual do imposto.

Com efeito, por se tratar de instituição de imposto sobre operação anteriormente não atingida pela legislação tributária, naquele caso se poderia discutir sobre a necessidade, ou não, de observância da anterioridade.

Mas, no caso, precisamente por não haver instituição de tributo novo nem majoração daquele já existente, a normas constitucionais relativas às anterioridades geral e mitigada não se aplicam.

E, uma vez afirmada a não incidência do art. 150, III, "b" e "c", CF, em sede de Jurisdição Constitucional, esse mesmo efeito não pode ser estabelecido pelo legislador infraconstitucional, a pretexto de observar princípios constitucionais editando uma *interpretação autêntica* sobre os mesmos, sob pena de violação da supremacia da Constituição.

Nesse sentido o julgamento da ADI 2797 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 15/9/2005, DJ 19/12/2006), no qual a CORTE, tratando da constitucionalidade da Lei 10.628/2002, que acrescentara regras sobre prerrogativa de foro ao Código de Processo Penal, entendeu se tratar de " *pretensão inadmissível de interpretação autêntica da Constituição por lei ordinária e usurpação da competência do Supremo Tribunal para interpretar a Constituição* ", ou mesmo uma tentativa de reação legislativa indevida, prejudicial ao diálogo institucional cooperativo entre os Poderes.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

Transcrevo o seguinte excerto da ementa daquele julgado:

> 3. Não pode a lei ordinária pretender impor, como seu objeto imediato, uma interpretação da Constituição: a questão é de inconstitucionalidade formal, ínsita a toda norma de gradação inferior que se proponha a ditar interpretação da norma de hierarquia superior.
>
> 4. Quando, ao vício de inconstitucionalidade formal, a lei interpretativa da Constituição acresça o de opor-se ao entendimento da jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal - guarda da Constituição -, às razões dogmáticas acentuadas se impõem ao Tribunal razões de alta política institucional para repelir a usurpação pelo legislador de sua missão de intérprete final da Lei Fundamental: admitir pudesse a lei ordinária inverter a leitura pelo Supremo Tribunal da Constituição seria dizer que a interpretação constitucional da Corte estaria sujeita ao referendo do legislador, ou seja, que a Constituição - como entendida pelo órgão que ela própria erigiu em guarda da sua supremacia -, só constituiria o correto entendimento da Lei Suprema na medida da inteligência que lhe desse outro órgão constituído, o legislador ordinário, ao contrário, submetido aos seus ditames.
>
> 5. Inconstitucionalidade do § 1º do art. 84 C.Pr.Penal, acrescido pela lei questionada e, por arrastamento, da regra final do § 2º do mesmo artigo, que manda estender a regra à ação de improbidade administrativa.

Com sentido semelhante e, tal como no caso ora em julgamento, relacionado com matéria tributária, a CORTE, no julgamento do RE 651.703 (Rel. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/9/2016, DJe de 26/4/2017), apreciou o tratamento, pela legislação infraconstitucional, do conceito constitucional de *serviços de qualquer natureza* , vindo a afirmar que o " *seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos* ".

E, tratando do art. 110, do Código Tributário Nacional – " *A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias* " – não poderia ser entendida como

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

norma de interpretação do texto constitucional, uma vez que " *inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional* ".

Dessa forma, é inconstitucional o art. 3º da LC 190/2022, na medida em que, pela remissão direta aos os limites constitucionais do poder de tributar inscritos no art. 150, III, *"b"* e *"c"* , da CF, pretendeu dispor sobre a incidência desses dispositivos constitucionais.

De outro lado, não padece de inconstitucionalidade o art. 24-A, § 4º, da LC 87/96, incluído pela LC 190/2022, que estabelece o prazo de 60 dias, contados da disponibilização do portal de apuração do DIFAL, para que as novas definições de contribuinte, local e o momento (do fato gerador da operação envolvendo consumidor final em outro Estado) possam produzir efeitos.

É que tal regra tem por finalidade, declarada em seu próprio texto, conceder prazo hábil para assegurar a adaptação tecnológica do contribuinte, especialmente considerando que o ICMS é um imposto sujeito a lançamento por homologação.

A liberdade de conformação normativa do Poder legislativo não admite a prática de excessos, de maneira que a prerrogativa estatal de produzir regras cogentes é restringida pelo princípio da proporcionalidade:

> O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público.
>
> O princípio da proporcionalidade – que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do *substantive due process of law* – acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.
>
> A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV).
>
> Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador.

(ADI 1407 MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJ 24/11/2000)

A desproporcionalidade estará caracterizada, conforme destacado por JESUS GONZALEZ SALINAS, quando ausente a coerência do Poder Público no exercício de suas atividades legislativas, com patente extravasamento dos limites razoáveis da discricionariedade, e consequente desrespeito ao princípio da proibição da arbitrariedade dos poderes públicos, que impede a criação de obrigações desprovidas de justificação fática (*Notas sobre algunos de los puntos de referencia entre ley, reglamento y acto administrativo* . Revista de Administración Pública, número 120, 1989).

O art. 24-A impõe a criação de portal eletrônico, no qual os Estados e o Distrito Federal devem divulgar as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, nas operações e prestações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte do imposto:

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.

§ 1º O portal de que trata o caput deste artigo deverá conter, inclusive:

I - a legislação aplicável à operação ou prestação específica, incluídas soluções de consulta e decisões em processo administrativo fiscal de caráter vinculante;

II - as alíquotas interestadual e interna aplicáveis à operação ou prestação;

III - as informações sobre benefícios fiscais ou financeiros e regimes especiais que possam alterar o valor a ser recolhido do imposto; e

IV - as obrigações acessórias a serem cumpridas em razão da operação ou prestação realizada.

§ 2º O portal referido no caput deste artigo conterá ferramenta que permita a apuração centralizada do imposto pelo contribuinte definido no inciso II do § 2º do art. 4º desta Lei Complementar, e a emissão das guias de recolhimento, para cada ente da Federação, da diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual da operação.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2020 00:00

> § 3º Para o cumprimento da obrigação principal e da acessória disposta no § 2º deste artigo, os Estados e o Distrito Federal definirão em conjunto os critérios técnicos necessários para a integração e a unificação dos portais das respectivas secretarias de fazenda dos Estados e do Distrito Federal.
>
> § 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.
>
> § 5º A apuração e o recolhimento do imposto devido nas operações e prestações interestaduais de que trata a alínea "b" do inciso V do caput do art. 11 desta Lei Complementar observarão o definido em convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e, naquilo que não lhe for contrário, nas respectivas legislações tributárias estaduais.

O diferimento dos efeitos de normas relativas às novas definições de contribuinte, local e momento em que ocorrem o fato gerador da operação envolvendo consumidor final, embora se caracterize como óbice ao início imediato da cobrança do DIFAL, não traduz comportamento excessivo do legislador, dada a finalidade a que se destina. Há, na hipótese, o legítimo exercício da liberdade de conformação do legislador infraconstitucional, que estabeleceu um lapso de tempo razoável para permitir a adaptação tecnológica do contribuinte.

Não procede a alegação do Governador de Alagoas no sentido de que o disposto no art. 24-A, § 4º, da Lei Kandir, violaria os artigos 99 e 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADTC, incluídos pelas EC 87 /2015 e 95/2016, respectivamente.

Primeiro, porque a norma em questão não caracteriza renúncia de receita a exigir estimativa do seu impacto financeiro, como determina o art. 113 do ADCT. A norma apenas posterga a produção de efeitos pelos art. 4º, § 2º, II, art. 11, V, "b", e 12, XVI, da Lei Kandir (redação da LC 190/2022), com o objetivo de permitir a adaptação tecnológica dos contribuintes relativamente ao acesso ao portal de que trata o art. 24-A da mesma Lei Kandir.

Segundo, mesmo que o art. 99 do ADTC não tenha condicionado a distribuição de receita a qualquer prazo futuro ou à instituição de plataforma específica para apuração do DIFAL, a cobrança do tributo depende da regulamentação por meio de lei complementar, como decidiu

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00

esta SUPREMA CORTE no julgamento conjunto do RE 1.287.019-RG e da ADI 5469, caracterizando-se, portanto, como norma constitucional de eficácia limitada, cujos efeitos estão condicionados à edição da lei complementar.

Além disso, a EC 87/2015 não reclamou a implantação de plataforma unificada para a apuração do DIFAL, cuja exigência é fruto da atividade do Congresso Nacional no legítimo exercício da liberdade de conformação do legislador, de modo que a concessão de prazo a permitir a adaptação tecnológica do contribuinte é medida plausível e plenamente justificável.

Diante do exposto, JULGO IMPROCEDENTE a ADI 7066, ajuizada pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos – ABIMAQ; PARCIALMENTE PROCEDENTE a ADI 7070, proposta pelo Governador do Estado de Alagoas; e PROCEDENTE a ADI 7078, proposta pelo Governador do Estado de Ceará, em ordem a declarar a inconstitucionalidade da expressão *"observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea 'c' do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal"* , contida no art. 3º da Lei Complementar 190/2022.

É o voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 23/09/2022 00:00