VOTO - VISTA

O Senhor Ministro Dias Toffoli:

Cuida-se de três ações diretas de inconstitucionalidade (ADI nºs 7.066 /DF, 7.070/DF e 7.078/DF) nas quais se questionam o art. 3º da LC nº 190/22, a qual alterou a Lei Kandir para disciplinar aspectos do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final **não contribuinte do imposto** , bem como o art. 24-A, § 4º, da LC nº 87/96, incluído por aquela lei complementar.

O primeiro dispositivo impugnado estabeleceu que aquela lei complementar, a qual entrou em vigor na data de sua publicação, produziria efeitos respeitando-se "o disposto na alínea 'c' do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal".

No que diz respeito ao segundo dispositivo hostilizado, cumpre anotar que o **caput** do art. 24-A em questão determinou a divulgação em um portal na internet de informações sobre a tributação para se facilitar o cumprimento das obrigações tributárias. O parágrafo questionado estipulou que o ICMS-difal ora debatido só produz efeitos no primeiro dia útil do terceiro mês subsequente ao da disponibilização desse portal.

Eis o teor dos dispositivos combatidos:

> **Lei Complementar nº 190/22:**
>
> "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** ."
>
> **Lei complementar nº 87/96:**
>
> "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. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)
>
> § 1º O portal de que trata o **caput** deste artigo deverá conter, inclusive: Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)
>
> I - a legislação aplicável à operação ou prestação específica, incluídas soluções de consulta e decisões em processo administrativo

Plenário Virtual - minuto de voto - 04/11/2022

fiscal de caráter vinculante; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

II - as alíquotas interestadual e interna aplicáveis à operação ou prestação; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

III - as informações sobre benefícios fiscais ou financeiros e regimes especiais que possam alterar o valor a ser recolhido do imposto; e (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

IV - as obrigações acessórias a serem cumpridas em razão da operação ou prestação realizada. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

§ 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. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

§ 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. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)(Produção de efeitos)

§ 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. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)

§ 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. (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022) (Produção de efeitos)"

Registre-se que as casas legislativas, em dezembro de 2021, aprovaram o PLP 32/21 (que deu origem à LC nº 190/22 em questão) e o encaminharam para o Chefe do Poder Executivo. Contudo, a respectiva sanção presidencial ocorreu apenas em janeiro de 2022, sendo a LC nº 190/22, de 4 de janeiro de 2022, publicada no DOU de 5/1/22.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/11/2022

Na ADI nº 7.066/DF, ajuizada pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ), pede-se que seja conferida interpretação conforme à Constituição Federal ao art. 3º da LC nº 190/22, para que se determine que seja observada, quanto à produção de efeitos dessa lei complementar, o disposto nas alíneas "b" e "c" do inciso III do art. 150 do texto constitucional, de modo que ela produza efeitos apenas a partir de 1º de janeiro de 2023.

Resumidamente, a ABIMAQ aponta que o art. 3º hostilizado tem gerado controvérsias. Diz que a maioria dos estados entende que a lei complementar produz efeitos após transcorridos noventa dias data de sua publicação. Sustenta, contudo, que, à luz da alínea "b" do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, tal lei complementar também deve observar a anterioridade geral.

Por sua vez, o Governador do Estado de Alagoas, na ADI nº 7.070/DF, defende ser inconstitucional a parte final do art. 3º da LC nº 190/22 e o art. 24-A, § 4º, da LC nº 87/96, incluído por aquela lei complementar. Entende não ser necessária a observância da anterioridade geral ou nonagesimal, mormente em razão de a LC nº 190/22 não ter instituído ou majorado tributo. Ademais, articula que o art. 24-A, § 4º, em tela viola o pacto federativo, o art. 99 e 113 do ADCT, o princípio da unidade político-econômico e a vedação ao tratamento tributário diferenciado.

O Governador do Estado do Ceará, na ADI nº 7.078/DF, pede a declaração de inconstitucionalidade da parte final do art. 3º da LC nº 190/22. Em síntese, diz que, com a mera entrada em vigor desse diploma, imediatamente produz efeitos a lei estadual que trata do ICMS-difal, mencionando o julgamento do Tema nº 1094. Assevera também que não houve criação ou majoração de tributo e que a norma impugnada ofende o pacto federativo, a isonomia, a livre concorrência, a neutralidade tributária e a vedação de concessão de isenção heterônoma.

Na sessão de 23/9/22 a 30/9/22, votou o Relator pela improcedência da ADI nº 7.066/DF (ABIMAQ) bem como pela parcial procedência da ADI nº 7.070/DF (Governador do Estado de Alagoas) e procedência da ADI nº 7.078 /DF (Governador do Estado do Ceará), declarando 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 LC nº 190/22

Pedi vista para melhor apreciar a controvérsia.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/11/2022

É o relatório.

Na essência, discute-se se a LC nº 190/22 deve observar as anterioridades geral e nonagesimal, apenas a anterioridade nonagesimal ou nenhuma dessas.

Também se debate a constitucionalidade do art. 24-A, § 4º, da LC nº 87 /96, o qual estipulou que o ICMS-difal ora debatido só produz efeitos no primeiro dia útil do terceiro mês subsequente ao da disponibilização do portal na internet sobre a tributação em questão.

Para o enfrentamento dessas duas questões, farei uma breve retomada do RE nº 1.287.019/DF, Tema nº 1093, e da ADI nº 5.469/DF, os quais foram julgados em conjunto. Em seguida, adentrarei na discussão a respeito das anterioridades tributárias. Após, examinarei cada uma daquelas questões.

Do julgamento do RE nº 1.287.019/DF, Tema nº 1093, e da ADI nº 5.469 /DF

No julgamento desses dois casos (RE nº 1.287.019/DF, Tema nº 1093, de cujo acórdão fui designado o redator, e ADI nº 5.469/DF, de minha relatoria) registrei que, antes do advento da EC nº 87/15, a Constituição estabelecia que, na hipótese de operações e prestações que destinassem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outro estado, o estado de origem ficava com a quantia concernente à alíquota interna, não sendo nada devido ao estado de destino, em que aquele estivesse localizado.

Também aduzi que, nos idos de 2011, foi firmado o Protocolo ICMS nº 21 /11, no âmbito do CONFAZ, por meio do qual as unidades signatárias acordaram ser exigível pelo estado de destino da mercadoria ou do bem a parcela do ICMS devida na operação interestadual em que o consumidor final adquirisse mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom. Nos considerandos do diploma, se apontou que a aquisição de mercadorias e de bens de forma remota, especialmente por meio da internet, vinha aumentando de modo não previsto pelo constituinte originário. Além disso, se registrou que a tributação apenas na origem não se coadunava com "a essência do principal imposto estadual" nem preservava "a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de **origem** e de **destino** " (grifo nosso).

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/11/2022

Na sequência, asseverei que tal protocolo, contudo, foi declarado inconstitucional pela Corte na ADI nº 4.628/DF, por não ser instrumento apto para se alterar uma regra constitucional de repartição do imposto. De acordo com Relator dessa ação direta, Ministro **Luiz Fux** , a correção das desigualdades regionais advindas da aplicação do art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal, em sua redação originária, "somente poderia emergir pela promulgação de emenda constitucional, operando uma reforma tributária, e não mediante a edição de qualquer outra espécie normativa".

Ainda no julgamento daqueles casos (RE nº 1.287.019/DF, Tema nº 1093, e ADI nº 5.469/DF), sustentei que, diante desse cenário, surgiu a EC nº 87 /15, com o objetivo de se reequilibrar a distribuição da receita oriunda do ICMS entre os estados, tendo presente o aumento do comércio não presencial interestadual, especialmente por meio eletrônico.

A emenda constitucional em alusão estabeleceu, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outro estado, que cabe ao estado de origem o imposto correspondente à alíquota interestadual e ao estado de destino o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, ficando o remetente do bem ou do serviço o responsável pelo recolhimento desse diferencial.

Com a modificação constitucional, o remetente passou a ter mais uma obrigação tributária. Com efeito, antes possuía ele, no mesmo caso, relação jurídico-tributária apenas com o estado de origem, a quem era devido integralmente o ICMS segundo a alíquota interna de tal unidade federada. Com a emenda em questão, o remetente passou a ter duas relações tributárias: uma com o estado de origem, para o qual deve recolher o imposto com base na alíquota interestadual; e outra com o estado de destino, para o qual deve recolher o imposto correspondente ao diferencial de alíquotas (ICMS-difal), considerando-se a alíquota interna dessa unidade federada.

Em seguida, ainda no julgamento daqueles dois casos, consignei que cabe à lei complementar federal tratar de importantes assuntos relacionados com o ICMS, como, v.g., dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária; definir seus contribuintes; 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 por seu recolhimento; fixar a base de cálculo.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/11/2022

Mais à frente, asseverei que, ante a inexistência de lei complementar federal tratando do ICMS-difal quanto às operações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto em sua nova conformação constitucional, adveio o Convênio ICMS nº 93/15, buscando suprir essa lacuna. E, nesse contexto, sustentei ter esse convênio incidido em inconstitucionalidade, realçando não ter tal espécie de ato normativo, no caso em questão, o poder de substituir lei complementar federal.

Quanto às **leis dos estados e do Distrito Federal** que, disciplinando o ICMS-difal em comento, foram editadas na vigência da EC nº 87/15, mas antes do advento da lei complementar pertinente, **invoquei, por analogia, o Tema nº 1094.** Nessa toada, **consignei que essas leis seriam válidas, mas só produziriam efeitos com a lei complementar federal dispondo sobre o assunto, naquilo que fossem com essa compatíveis** .

Houve modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo que a decisão produzisse efeitos, (i) quanto à cláusula nona do convênio, desde a concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, (ii) quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento (2022). A mesma solução se deu em relação à lei do Distrito Federal e, a fortiori, às leis dos demais estados. Em relação a elas, a Corte assentou que a decisão produzisse efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deveriam retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Foram ressalvadas as ações judiciais em curso.

Em decorrência do julgamento dos dois casos em comento (RE nº 1.287.019/DF, Tema nº 1093, e ADI nº 5.469/DF), foi editada a LC nº 190/22, alterando a Lei Kandir, para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Do princípio da anterioridade: publicação da lei que institui ou aumenta tributo

Passo a versar sobre o princípio da anterioridade tributária.

No julgamento do RE nº 564.225/RS-AgR, o Ministro **Roberto Barroso** bem destacou que o princípio em tela "busca assegurar a previsibilidade da relação fiscal ao não permitir que o contribuinte seja surpreendido com um

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/1/2022

aumento súbito do encargo, confirmando o direito inafastável ao planejamento de suas finanças". Complementou Sua Excelência dizendo que "[o] prévio conhecimento da carga tributária tem como fundamento a segurança jurídica e como conteúdo a garantia da certeza do direito".

Convergindo, cumpre rememorar que, no exame da ADI nº 4.661/DF-MC, o Relator, Ministro **Marco Aurélio** , consignou que o princípio da anterioridade se destina a "assegurar o transcurso de lapso temporal razoável a fim de que o contribuinte possa elaborar novo planejamento e adequar-se à realidade tributária mais gravosa".

O texto constitucional, à luz dessas premissas, estabelece que não se pode cobrar tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido **publicada a lei** que os **instituiu ou aumentou** " (grifo nosso) nem "antes de decorridos noventa dias da **data em que haja sido publicada a lei** que os **instituiu ou aumentou** " (grifo nosso), observado o preceito anterior (art. 150, III, b e c, respectivamente).

Relativamente aos tributos que se sujeitam a ambas as anterioridades, como é, em regra, o caso do ICMS, "a contar da publicação da lei, os prazos transcorrem simultaneamente", consoante apontou o Ministro **André Mendonça** na ADI nº 5.282/DF.

Anote-se, ainda, ao lado dessas considerações, que a EC nº 87/15 estabeleceu **nova competência** do estado de **destino** para instituir o ICMS-difal em face do remetente, no caso de nele estar localizado o destinatário consumidor final não contribuinte do imposto, relativamente às operações interestaduais (recorde-se de que, antes do advento dessa emenda constitucional, o remetente não tinha relação com o estado de destino no que diz respeito a essa obrigação tributária principal).

No presente caso, há, tangenciando a tributação debatida, a LC nº 190 /22 e as diversas leis dos estados e do Distrito Federal.

Para o enfrentamento da discussão colocada nos autos, destaco que, consoante o próprio texto constitucional, **os entes competentes para instituir o ICMS são os estados e o Distrito Federal** (art. 155, **caput**), os quais devem observar a legalidade tributária. Não tem essa competência a União, a qual, a bem da verdade, pode, em sede de lei complementar, editar normas gerais sobre o imposto (v.g., arts. 146, III; 155, § 2º, XII).

Nesse cenário, a LC nº 190/22 trouxe apenas as **regras gerais** a respeito do ICMS-difal em questão, sem o instituir. Vale lembrar, aliás, que ela

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/11/2022

adveio muito por conta de o Supremo Tribunal Federal ter declarado a inconstitucionalidade formal de disposições do Convênio ICMS nº 93/15, por ter ele trazido regras de tal espécie, e que compete aos estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS (art. 155, **caput** e II).

Já as leis estaduais ou do Distrito Federal editadas na vigência da EC nº 87/15, mas antes ou depois da LC nº 190/22, foram as que, de fato, **instituíram** o ICMS-difal em debate em face do remetente localizado no estado de origem.

Levando em conta que as anterioridades geral e nonagesimal se aplicam tendo-se como marco a data da publicação da lei que institui ou majora tributo (art. 150, III, b e c, do texto constitucional), conclui-se que, **a rigor** , **devem elas se aplicar a partir da publicação das citadas leis estaduais ou do Distrito Federal (as quais, insisto , instituíram a tributação questionada) , e não da LC nº 190/22, que, reitero, versou apenas sobre as regras gerais da tributação** .

Partindo de tais premissas, passo a tratar do art. 3º da LC nº 190/22.

Do art. 3º da LC nº 190/22: a dúvida objetiva e a necessidade de se preservar a segurança jurídica.

A lei complementar em discussão é originária do PLP nº 32/21, Senado Federal, apresentado pelo Senador Cid Gomes.

Em sua versão originária, esse projeto previa que a lei complementar sobre o novo ICMS-difal entraria em vigor "na data de sua publicação, produzindo efeitos após decorridos noventa dias da publicação" (vide art. 4º do projeto originário). Não fazia qualquer referência à necessidade de o novo diploma a ser editado observar a anterioridade geral.

Posteriormente, foi apresentada emenda visando a estabelecer que tal diploma entraria "em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos **a partir do primeiro dia do ano seguinte ao de sua publicação e após decorridos noventa dias desta** " (grifo nosso).

Tal emenda foi acolhida no parecer apresentado pelo Senador Jaques Wagner, que também acolheu outras emendas. O projeto e as emendas foram aprovados pelo Plenário do Senado Federal, nos termos do parecer. O projeto seguiu para a Casa revisora.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/11/2022

Na Câmara dos Deputados, no substitutivo constante do primeiro parecer preliminar de Plenário apresentado em 7/12/21 pelo Deputado Eduardo Bismarck, a cláusula de vigência, no lugar de fazer menção expressa aos períodos relativos ao início da produção de efeitos, passou a fazer menção, cumulativamente, às alíneas "b" e "c" do inciso III do art. 150 da Constituição Federal. Vejam como estava a redação: "Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quan[t]o à produção de efeitos, o disposto **nas alíneas 'b' e 'c'** do inciso III do art. 150 da Constituição Federal" (grifo nosso).

Como se nota, até esse momento, o texto do substitutivo do projeto de lei complementar fazia inequívoca menção a ambas as alíneas.

Ocorre que, a partir do parecer preliminar de Plenário apresentado em 15/12/21, o substitutivo do projeto de lei complementar **deixou de fazer referência àquela alínea "b", que trata da anterioridade geral, passando a mencionar tão somente a alínea "c"** . Vejam a cláusula de vigência presente nesse substitutivo: "Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quan[t]o à produção de efeitos, o disposto na **alínea 'c'** do inciso III do art. 150 da Constituição Federal" (grifo nosso).

Isso se repetiu no substitutivo apresentado com o parecer de Plenário pelas Comissões de Finanças e Tributação e de Constituição e Justiça e de Cidadania.

Aprovado o substitutivo, voltou o projeto para a Casa iniciadora.

Ultrapassadas as demais fases do processo legislativo e feitas algumas modificações, o substitutivo advindo foi aprovado pelo Senado Federal.

Como se sabe, consta do art. 3º da LC nº 190/22 aquela última redação, prevendo que esse diploma entraria 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" (grifo nosso).

Pois bem. Já se viu, nos capítulos anteriores do presente voto, que **inexiste obrigatoriedade de essa lei complementar se submeter às anterioridades tributárias previstas no texto constitucional** .

O que fazer, então, com o art. 3º em debate, que fez alusão à alínea c do inciso III do art. 150 da Constituição Federal?

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/11/2022

Pedindo vênia ao ilustre Relator, considero que descabe a declaração de inconstitucionalidade desse dispositivo e, de outo giro, entendo que podemos dar efetividade ao lapso temporal **mínimo** . Explico.

Em primeiro lugar, embora as anterioridades geral e nonagesimal sejam *inexigíveis* em face da LC nº 190/22, *pode* o legislador complementar assegurar, dentro da razoabilidade e em seu nível de competência, outras salvaguardas ao contribuinte, balizando o poder de tributar. Nesse sentido, cito lições de Luciano Amaro:

> "Em suma, o exercício legítimo da competência para a criação de tributos é balizado não só por normas de estatura constitucional, mas também por disposições outras, de menor hierarquia, e, portanto, de menor rigidez, que atuam no sentido de complementar o desenho do campo material onde poderá ser exercitada validamente a competência tributária e de definir o modo pelo qual se deve dar esse exercício.
>
> Nesse quadro de disposições infraconstitucionais que complementam a disciplina constitucional, a posição de destaque é, sem dúvida, a das leis complementares".

A priori , portanto, poderia o legislador complementar estabelecer, em favor dos contribuintes, um prazo razoável para que o diploma sobre o novo ICMS-difal passasse a surtir efeitos, **seja esse prazo coincidente ou não** com uma das anterioridades.

Ou seja, respeitadas as opiniões contrárias, rechaço a ideia de que não poderia o legislador complementar fixar, na cláusula de vigência, nenhum prazo para o início da produção dos efeitos da lei complementar em questão.

Em segundo lugar, rechaçada essa ideia, é certo que surgiu em torno do art. 3º da LC nº 190/22 **séria dúvida objetiva** entre os operadores do direito. A tal séria dúvida objetiva, vale realçar, decorreu não só da própria redação conferida a tal dispositivo, mas também das redações dos substitutivos do respectivo projeto de lei complementar, como se viu.

Para os contribuintes, o legislador assegurou aquele prazo de noventa dias e o prazo correspondente à anterioridade anual. Mas há notícias de que, para alguns estados, o legislador, no final das contas, teria assegurado ao contribuinte apenas o prazo de noventa dias.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/11/2022

Como a própria ABIMAQ relatou na petição inicial, houve estados que "já [estavam] comunicando os contribuintes que a operações [seriam] oneradas após transcorrido o prazo da ' **noventena'** " (grifo nosso), sem, portanto, aplicar o prazo correspondente à anterioridade geral. Cita, entre outros, o Estado do Amazonas.

Matéria do JOTA, atualizada em 23/2/22, informou que os seguintes estados observariam o prazo de noventa dias: Amapá, Amazonas, Bahia, Goiás e Minas Gerais.

Diversas tributações pelo ICMS-difal, portanto, deixaram de ser efetivadas durante o tal prazo de noventa dias pelos estados que adotaram essa compreensão. De outro lado, uma miríade de operações já foi tributada por esse imposto após o decurso desse prazo.

De todo modo, perceba-se que, **mesmo dentro daquela séria dúvida objetiva, os contribuintes tinham como seguros, pelo menos, aqueles noventa dias da data de publicação da lei complementar** . E note-se que, ao se declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, abriríamos um espaço para que estados realizassem cobranças retroativas, relativas a fatos ocorridos nesse ínterim.

Em terceiro lugar, embora exista a tal séria dúvida objetiva, é **inequívoco** que o **legislador complementar, desde a deflagração do processo legislativo, desejou estabelecer, em prol dos contribuintes, o lapso temporal mínimo de noventa dias, tendo como marco a data da publicação da lei complementar, para que essa passasse a surtir efeitos.**

À luz dessas considerações, julgo que a solução a qual se alinha com a segurança jurídica e com o caráter protetivo do contribuinte estabelecido no texto constitucional é a que reconhece a manutenção da literalidade do art. 3º da LC nº 190/22.

Em outras palavras, reconheço a constitucionalidade da literalidade art. 3º da LC nº 190/22, no que conferiu o prazo de noventa dias da data da publicação da lei complementar para que essa passasse a produzir efeitos.

Da consolidação das orientações acima no caso do ICMS-difal, considerando as Leis dos estados e do Distrito Federal

Relembre-se de que as anterioridades geral e nonagesimal se aplicam tendo como marco a data de publicação das leis estaduais ou do Distrito

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/11/2022

Federal instituidoras do ICMS-difal e de que a LC nº 190/22, nos termos da cláusula de vigência prevista em seu art. 3º (**vide** capítulo anterior deste voto), passou a produzir efeitos decorridos noventa dias da data de sua publicação.

Fica então a tributação sujeita à seguinte lógica: a lei estadual ou do Distrito Federal que, disciplinando o ICMS-difal em comento, foi editada na vigência da EC nº 87/15, mas antes do início da produção de efeitos da LC nº 190/22, é válida, mas só produz efeitos junto com o início da produção dos efeitos dessa lei complementar e, **cumulativamente** , com a observância das anterioridades geral e nonagesimal, tendo essas como marco a data da publicação daquela lei estadual ou distrital (**afora a observância do art. 24-A, § 4º, da LC nº 87/96, incluído pela LC nº 190/22, a seguir apreciado**).

Corroborando esse entendimento, retomo o Tema nº 1094 (que invoquei, por analogia, no julgamento do RE nº 1.287.019/DF, Tema nº 1093, e da ADI nº 5.469/DF, mencionados no capítulo anterior, ao tratar das leis estaduais e do Distrito Federal).

Nesse caso (Tema nº 1094), debateram-se a validade e a eficácia das leis estaduais que versaram sobre a cobrança do ICMS-importação em face de pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, editadas na vigência da EC nº 33/01, mas antes do advento de lei complementar federal sobre o assunto. Na oportunidade a Corte concluiu que essas leis estaduais eram válidas, mas ineficazes enquanto não editada tal lei complementar; **passaram a produzir efeitos com a vigência da LC federal nº 114/02, que disciplinou a questão.**

Chamo a atenção para o fato de que essa lei complementar não previu qualquer prazo quanto ao início da produção de seus efeitos , tendo entrado em vigor na data de sua publicação . Nessa toada, perceba-se que nem o próprio legislador nem o Supremo Tribunal Federal exigiram que tal lei complementar se sujeitasse às anterioridades tributárias .

Recorde-se da tese fixada para o Tema nº 1094:

> "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**

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/11/2022

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 ." (grifo nosso).

Em meu modo de ver , a lógica que ampara toda essa sistemática é praticamente idêntica à qual me referi acima. Isso é, a EC nº 33/01 apenas ampliou a **competência** dos estados e do Distrito Federal no que diz respeito ao ICMS-importação; por seu turno, a lei complementar federal (LC nº 114/02) que dispôs sobre isso trouxe tão somente as **regras gerais** sobre a nova tributação, sem a instituir; já as leis dos estados e do Distrito Federal editadas naquele período foram as que, de fato, **instituíram** o ICMS-importação em face daquelas pessoas. As anterioridades, como visto, têm como marco a data da publicação da lei que institui ou aumenta tributo. Nesse caso, fica claro que a **instituição** da nova tributação se deu com as leis estaduais, e não com a EC nº 33/01, que ampliou competência tributária dos estados, ou com a LC nº 114/02, a qual tratou das regras gerais do imposto.

Para que não fiquem dúvidas, ressalto que a lei estadual que institui o novo ICMS-difal deve observar as anterioridades geral e nonagesimal, as quais têm como marco a data da publicação dessa lei. Ademais, caso essa lei tenha sido editada na vigência da EC nº 87/15, mas antes da LC nº 190/22, só produz ela efeitos também observando o início da produção de efeitos dessa lei complementar.

Passo a tratar do art. 24-A, § 4º, da LC nº 87/96, incluído pela LC nº 190 /22.

Da constitucionalidade do art. 24-A, § 4º, da LC nº 87/96, incluído pela LC nº 190/22

Recorde-se de que o **caput** do art. 24-A da LC nº 87/96, incluído pela LC nº 190/22, determinou que os estados e o Distrito Federal divulgassem, "em portal próprio, as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, nas operações e prestações interestaduais, conforme o tipo". O § 4º em questão estipulou que o ICMS-difal ora debatido só produz efeitos no primeiro dia útil do terceiro mês subsequente ao da disponibilização desse portal.

Adianto que, tal como o Relator, não vislumbro inconstitucionalidade nesse dispositivo.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/11/2022

Em primeiro lugar, vale lembrar que a determinação da divulgação daquelas informações em portal na internet se alinha com recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). A respeito do assunto, **vide** trecho do parecer proferido em Plenário do Deputado Eduardo Bismark pelas Comissões de Finanças e Tributação e de Constituição e Justiça e de Cidadania:

> "Com efeito, a partir de estudos da eficiência arrecadatória das administrações tributárias, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)3 traçou quatro princípios estratégicos necessários ao tratamento adequado de débitos fiscais: (i) 'engagement with taxpayers before the due date'; (ii) 'maximising collection after the due date but before the use of enforcement powers'; (iii) 'effective and timely use of enforcement powers'; e (iv) 'realistic debt recovery'.
>
> Conforme observado pela OCDE, a parcela mais significativa da arrecadação é espontânea, sendo o lançamento e a cobrança forçada custosos e ineficientes. Por essas razões, visando ao ganho arrecadatório, a administração tributária deve facilitar e simplificar a apuração e o pagamento de tributos, bem como a autorregularização espontânea do sujeito passivo.
>
> Portanto, a forma mais eficiente de arrecadar o ICMS é maximizar e aperfeiçoar a relação com o contribuinte anterior ao vencimento da obrigação e à fiscalização, especialmente por meio da disponibilização de facilidades tecnológicas voltadas a simplificar a apuração do imposto".

O prazo referido naquele § 4º (tal como aprovado) confere, consoante o Senador Jaques Wagner, "tempo suficiente para que os contribuintes se adaptem ao portal e passem então a utilizá-lo para o recolhimento do Difal". Trata-se, portanto, de ínterim para que haja a adaptação tecnológica do contribuinte. A propósito, o texto do dispositivo em comento é bastante claro quanto a isso.

Em segundo lugar, o prazo em questão é razoável, não tendo o legislador complementar incidido em abuso ao se utilizar de sua competência para tratar de normas gerais sobre o imposto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/11/2022

Em terceiro lugar, reitero, aqui as lições de Luciano Amaro que citei anteriormente. O que se tem, aqui, é justamente um prazo mínimo, previsto em lei complementar, assegurado ao contribuinte para aquela adaptação tecnológica.

Por fim, como aduziu o Relator, o prazo em questão não resulta em vulneração dos arts. 99 e 113 do ADCT, mormente pelo fato de o ICMS-difal em debate **depender de regulamentação mediante lei complementar** , como decidido pela Suprema Corte no RE nº 1.287.019/DF e na ADI nº 5.469/DF.

Dispositivo

Ante o exposto, peço vênia ao ilustre Relator para divergir em parte e julgar improcedentes as ADI nºs 7.066, 7.070 e 7.078, reconhecendo a constitucionalidade da cláusula de vigência prevista no art. 3º da LC nº 190 /22, no que estabeleceu que essa lei complementar passou a produzir efeitos decorridos noventa dias da data de sua publicação.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/11/2022