

22/10/2025**PLENÁRIO****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.426.271 CEARÁ**

RELATOR : MIN. ALEXANDRE DE MORAES
RECTE.(S) : ESTADO DO CEARÁ
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ
RECDO.(A/S) : ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUCAO S.A.
ADV.(A/S) : LEONEL MARTINS BISPO
ADV.(A/S) : ANDRE MUSSY DE SOUZA ALMEIDA

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TEMA 1266 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - DIFAL 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. VACATIO LEGIS ESTABELECIDO PELO LEGISLADOR. CONSTITUCIONALIDADE. VALIDADE DAS LEIS ESTADUAIS E DISTRITAIS POSTERIORES À EC 87/2015. PRODUÇÃO DE EFEITOS A PARTIR DA LC 190/2022. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO JULGADO.

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

RE 1426271 / CE

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. Validade das normas estaduais e distritais editadas após a edição da EC 87/2015, que possibilitou a cobrança do DIFAL em operações interestaduais de bens e serviços a consumidor final não contribuinte, produzindo efeitos somente a partir da vigência da LC 190/2022.

6. Modulação dos efeitos do julgado, nos termos da proposta do Min. FLÁVIO DINO, “para evitar surpresa fiscal retrospectiva”.

7. Ficam fixadas as seguintes teses para o Tema 1266 da repercussão geral: “I - É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual estabelece *vacatio legis* no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, ‘c’, da Constituição Federal. II - As leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 190/2022. III- Contribuintes que ajuizaram ação judicial (modulação dos efeitos) - Exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admite a exigência do DIFAL em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até a data de julgamento da ADI 7066 (29/11/2023), e tenham deixado de recolher o

RE 1426271 / CE

tributo naquele exercício”.

8. Recurso Extraordinário a que se dá parcial provimento.

ACÓRDÃO

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 1.266 da repercussão geral, deu parcial provimento ao recurso extraordinário a fim de considerar válida a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS em operações interestaduais de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto a partir de 04 de abril de 2022, conforme art. 3º da Lei Complementar 190/2022, reconhecendo-se a constitucionalidade das leis estaduais e distritais que regulamentaram a cobrança do DIFAL editadas após a EC 87/2015 e antes da referida Lei Complementar, produzindo seus efeitos a partir da vigência desta naquilo que for compatível, vencidos os Ministros Edson Fachin (Presidente) e Cármen Lúcia, que negavam provimento ao recurso. Na sequência, por maioria, fixou a seguinte tese: “I - É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual estabelece vacatio legis no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, ‘c’, da Constituição Federal. II - As leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 190/2022. III- Contribuintes que ajuizaram ação judicial (modulação dos efeitos) - Exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admite a exigência do DIFAL em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até a data de julgamento da ADI 7066 (29/11/2023), e tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício”. Ficaram vencidos parcialmente o Ministro Alexandre de Moraes (Relator), apenas quanto ao item III da tese, e os Ministros Edson Fachin e Cármen Lúcia, apenas quanto aos itens I e II da tese. Redigirá o acórdão o Ministro Relator.

RE 1426271 / CE

Publique-se.

Brasília, 22 de outubro de 2025.

Ministro ALEXANDRE DE MORAES

Relator

Documento assinado digitalmente

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.426.271 CEARÁ

RELATOR : **MIN. ALEXANDRE DE MORAES**
RECTE.(S) : **ESTADO DO CEARÁ**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ**
RECDO.(A/S) : **ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUCAO S.A.**
ADV.(A/S) : **LEONEL MARTINS BISPO**
ADV.(A/S) : **ANDRE MUSSY DE SOUZA ALMEIDA**

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES (RELATOR):

Trata-se de Recurso Extraordinário representativo do Tema 1266 da repercussão geral assim descrito:

“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.”

Na origem cuida-se de Mandado de Segurança impetrado por ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUÇÃO LTDA em face de ato imputado ao Coordenador de Arrecadação Fazendária da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará com vistas a afastar a exigência, pela autoridade impetrada, do Diferencial de Alíquota do ICMS – DIFAL nas saídas interestaduais destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto.

Sustenta-se, em síntese, a inconstitucionalidade da cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS – DIFAL nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto ainda no exercício de 2022 pois, tendo em vista os princípios da anterioridade de exercício e nonagesimal, e considerando que a Lei Complementar 190/2022, que instituiu normas gerais necessárias a cobrança do referido adicional tributário, foi publicada em 05 janeiro de

RE 1426271 / CE

2022, a cobrança do referido tributo somente poderia ser efetuada pelo fisco estadual no exercício de 2023.

Assevera que a referida Lei Complementar reconheceu expressamente que a exigência do ICMS-DIFAL sobre operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto deve obedecer à anterioridade nonagesimal, não sendo clara quanto à aplicação da anterioridade de exercício financeiro.

Requer a concessão da segurança a fim de reconhecer o direito da impetrante de não se submeter ao recolhimento do ICMS_DIFAL no exercício de 2022, sendo devida a exação somente a partir de 1º de janeiro de 2023.

O Juízo de Primeiro Grau proferiu sentença denegando a segurança com base no entendimento firmado pelo STF no julgamento dos Temas 1.093 e 1.094 da repercussão geral, considerando, em síntese, que (a) “as lei estaduais anteriores à lei complementar federal, mas posteriores à EC nº 87/2015 eram e continuam sendo constitucionais, apenas necessitavam de lei complementar como condição de eficácia [...] Diante disso, sabendo que a Lei Estadual n. 15.863/2015, considerada válida, foi editada após a EC nº 87/2015 e, com a edição da LC nº 190/2022 dispondo sobre o assunto, não há dúvidas de que a lei estadual citada voltou a produzir efeitos”, e (b) “a redação final do art. 3º da LC 190/2022 não cogita de anterioridade do exercício financeiro, tendo em vista que faz remissão exclusiva à alínea ‘c’ do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, sendo incabível a interpretação para atrair a anterioridade prevista na alínea ‘b’ do inciso III do art. 150 da Constituição, não expressamente mencionado” (fl. 11, Doc. 2).

Interposta apelação, na qual a impetrante reforça os argumentos da inicial, o Tribunal de origem acolheu os argumentos da recorrente e concedeu a segurança em acórdão assim ementado (fl. 1, Doc. 3):

“APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS.
DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. OPERAÇÕES

RE 1426271 / CE

INTERESTADUAIS. CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUITE. LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022. OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL. ART. 150, III, ALÍNEAS 'B' E 'C'. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

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

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

3. Apelação Cível conhecida e provida.”

Opostos Embargos de Declaração pelo ESTADO DO CEARÁ (Doc. 7), foram desprovidos nos termos da seguinte ementa (fl. 1, Doc.8):

“EMBARGOS DECLARATÓRIO EM APELAÇÃO CÍVEL. OMISSÃO INOCORRÊNCIA. REEXAME DA CONTROVÉRSIA. VERDAÇÃO. SÚMULA Nº 18 DESTA

RE 1426271 / CE

CORTE ESTADUAL. RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO.

1. Com efeito, os embargos de declaração são cabíveis quando houve no julgado obscuridade, omissão, contradição ou erro material, conforme expõe o art. 1.022 do Código de Processo Civil, e ainda, para prequestionamento de matéria constitucional e legal, a fim de possibilitar o manejo dos Recursos Especial e Extraordinário;

2. *In casu*, inexistente o vício de omissão arguido pelo recorrente no acórdão embargado, porquanto explícitos os fundamentos pelos quais se entendeu pelo provimento da apelação cível, além do mais, a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida e na manifestação das partes, apreciando, fundamentadamente e de modo completo todas as questões necessárias ao deslinde da Controvérsia;

3. Embargos de Declaração conhecido e desprovido.”

No Recurso Extraordinário, interposto ao amparo do art. 102, III, ‘a’, da Constituição Federal, o ESTADO DO CEARÁ alega ter o acórdão recorrido violado dispositivos constitucionais (art. 150, III, ‘b’, da CF/88).

Defende que “a cobrança de DIFAL, Diferencial de Alíquota de ICMS, não se trata de criação de imposto novo ou majoração de imposto existente, já que a Lei Complementar n. 190, de 4 de janeiro de 2022, ao alterar a Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), apenas disciplinou a distribuição dos recursos apurados no ICMS quando há movimentação de mercadorias entre dois Estados da Federação distintos, que cobram alíquotas distintas de ICMS” (fl. 20, Doc. 6).

Desse modo, pondera que “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 norma jurídica não prejudica, ou sequer

RE 1426271 / CE

surpreende, como ocorre com a alteração na sujeição ativa do tributo promovida pelo LC 190/2022 (EC 87/2015)” (fl. 19, Doc. 6).

Assevera, também, que “A LC 190/2022 não modificou a hipótese de incidência, tampouco a base de cálculo, mas apenas a destinação do produto da arrecadação, por meio de técnica fiscal que atribui 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” (fl. 21, Doc. 6).

Aduz a ocorrência de contrariedade ao entendimento desta SUPREMA CORTE fixado no julgamento do Tema 1094 da repercussão geral, pois no referido precedente reconheceu-se a validade das normas Estaduais e do Distrito Federal anteriores à Lei Complementar federal estabelecendo normas gerais, ressaltando que tais normas locais somente poderão produzir efeitos a partir da vigência da Lei Complementar federal. Desse modo, ao reconhecer que a LC 190/2022 somente deve produzir efeitos no exercício de 2023, o acórdão recorrido contrariou o referido entendimento, na medida em que impede a produção dos efeitos da norma local a partir da vigência da referida Lei Complementar federal.

Sustenta, ainda, a inconstitucionalidade da expressão “observado, quanto à produção de feitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal”, constante na parte final do art. 3º da Lei Complementar nº 190/2022, pois “Se é certo que, transcorrido o período em que modulados os efeitos da decisão da ADI nº 5.469/DF e do RE-RG nº 1.287.019/DF, as leis estaduais – válidas – passaram a estar com a eficácia suspensa, é igualmente correto que, suprida a lacuna normativa com a entrada em vigor da lei complementar estabelecadora de normas gerais (em 05.01.2022, data de sua publicação), as legislações dos Estados e do Distrito Federal que instituíram o imposto tornaram a produzir efeitos naquilo que não sejam contrárias às normas gerais, não podendo o legislador complementar federal impor obstáculos ao exercício da competência tributária dos Estados da Federação e do Distrito Federal”

RE 1426271 / CE

(fl. 31, Doc. 6).

Assim, conclui que a postergação de efeitos da LC 190/2022 prevista no respectivo art. 3º não decorre da necessidade de observância aos princípios da anterioridade nonagesimal e de exercício, mas “trata-se de uma liberalidade do legislador federal absolutamente inconstitucional, por violar o pacto federativo (art. 18 e art. 60, § 4º, I, CF/88), a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, II, CF/88), a isonomia (art. 150, II, CF/88), a não-discriminação tributária em razão da origem da mercadoria (art. 152, CF/88), a livre concorrência e a neutralidade tributária (art. 146-A e art. 170, IV, CF/88), bem como a vedação de concessão de isenções heterônomas (art. 151, III, CF/88).” (fls. 35-36, Doc. 6).

Ao final, requer o conhecimento e provimento do Recurso Extraordinário para reformar o acórdão recorrido e denegar a segurança, reconhecendo que a Lei Complementar 190/2022 não deve observância à anterioridade nonagesimal e de exercício, bem como as leis estaduais aprovadas depois da Emenda Constitucional 87/2015 devem ser reputadas válidas, mas com aptidão para produzir efeitos somente após a vigência da Lei Complementar nº 190/2022 (em 05/01/2022).

Em contrarrazões (Doc. 11), requer-se, preliminarmente, a suspensão dos autos até o julgamento de mérito da ADI 7.066/DF.

Quanto ao mérito, alega-se a incidência dos princípios da anterioridade nonagesimal e de exercício pois “Ao contrário do que pontua o Estado, a instituição do tributo se deu com a publicação da LC 190/22, visto que até este momento, o arcabouço jurídico indispensável para a cobrança do DIFAL nas saídas para consumidores finais não contribuintes, estava incompleto, isto porque, a Constituição Federal determina que o ICMS seja regulamentado por Lei Complementar” (fl. 5, Doc. 11).

Defende-se que “A LC apenas reproduziu o que determina a Constituição Federal, haja vista que esta última não excetuou o ICMS à anterioridade, seja ela anual ou nonagesimal” e, ainda, que “a

RE 1426271 / CE

anterioridade deve ser aplicada a partir da publicação da LC 190/2022, não a partir da ótica das normas estaduais tendo conta que estas últimas só vieram a existir constitucionalmente após a publicação da Lei Complementar” (fl. 7, Doc. 11)

Requer o desprovinimento do Recurso Extraordinário com a consequente manutenção do acórdão recorrido.

O Recurso Extraordinário foi devidamente admitido na origem e os autos remetidos ao SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (Doc. 12).

No âmbito do STF, em julgamento unânime datado de 21/08/2023, o Plenário desta CORTE reconheceu a existência da repercussão geral da matéria.

Veja-se a ementa do julgado (fl. 1, Doc. 24):

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - DIFAL. EC 87/2015. ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR 190/2022. APLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL. ART. 150, III, B E C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. TEMA OBJETO DE ANÁLISE NAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE 7.066/DF, 7.070/DF E 7.078/CE. QUESTÃO CONSTITUCIONAL. POTENCIAL MULTIPLICADOR DA CONTROVÉRSIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

1. Possui índole constitucional e repercussão geral a controvérsia relativa à incidência das regras da anterioridade anual e nonagesimal na cobrança do ICMS com diferencial de alíquota (DIFAL) decorrente de operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, após a entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022.

2. A presente discussão jurídica não se confunde com o objeto do RE 1.287.019/DF, Red. p/ acórdão Min. Dias Toffoli,

RE 1426271 / CE

tampouco com o objeto do RE 1.221.330/SP, Red. p/ acórdão Min. Alexandre de Moraes, ambos processados e julgados segundo a sistemática da repercussão geral.

3. Repercussão geral reconhecida.”

Instada a manifestar-se(Doc. 28), a Procuradoria-Geral da República apresentou parecer pelo desprovimento do Recurso Extraordinário, reportando-se aos fundamentos apresentados nos pareceres referentes às ADIs 7066, 7070 e 7078, com proposta de que seja fixada a seguinte tese para o Tema 1266 da Repercussão Geral (fl. 2, Doc. 30):

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

Requereram o ingresso, na condição de *amicus curiae*, a Associação Brasileira de Advocacia Tributária – ABAT (Docs. 15 e 33), os Estados do Acre, Amazonas, Alagoas, Amapá, Bahia, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Roraima, São Paulo, Sergipe, Tocantins, e o Distrito Federal, por meio do Colégio nacional de Procuradores gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG (Doc. 44), e o Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos – SINFUSFARMA (Doc. 46).

É o que cumpria relatar.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.426.271 CEARÁ

RELATOR : MIN. ALEXANDRE DE MORAES
RECTE.(S) : ESTADO DO CEARÁ
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ
RECDO.(A/S) : ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUCAO S.A.
ADV.(A/S) : LEONEL MARTINS BISPO
ADV.(A/S) : ANDRE MUSSY DE SOUZA ALMEIDA

VOTO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES (RELATOR):

Temos para exame, sob a sistemática da repercussão geral, Recurso Extraordinário em que se debate a incidência, ou não, dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal na cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS - DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da EC 87/2015, à luz dos artigos 18, 60, § 4º, I, 146-A, 150, II, III, b e c, 151, III, 152 e 170, IV, da Constituição Federal, relativamente à superveniência da Lei Complementar 190/2022.

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*

RE 1426271 / CE

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.

Observa-se 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:

RE 1426271 / CE

(...)

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:

(...)

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

RE 1426271 / CE

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.

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

RE 1426271 / CE

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 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

RE 1426271 / CE

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 obstarão 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.

RE 1426271 / CE

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

RE 1426271 / CE

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 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

RE 1426271 / CE

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 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, 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.

RE 1426271 / CE

Assim, possível a produção de efeitos da LC 190/2022 no exercício de 2022.

Cabe, ainda, apreciar a 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:

(...)

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;

Cabe ao legislador, independentemente do juízo que se faça a respeito da incidência do princípio da anterioridade, regular os efeitos temporais da LC 190. Ao fazê-lo por meio da remissão ao art. 150, III, “c”, da CF, o legislador estabelece, na prática, um período de *vacatio legis* correspondente ao lapso temporal referido naquele dispositivo

RE 1426271 / CE

constitucional (90 dias).

Não há vedação a que se proceda dessa forma, bem entendido que essa opção legislativa não decorre de uma imposição constitucional. O que a Constituição garante é o mínimo. Mesmo quando a anterioridade de noventa dias não é obrigatória, pode o Congresso Nacional entender por bem conceder um período de *vacatio* em favor do contribuinte, ainda que não trate de criação ou majoração de tributo.

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

Por fim, também 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*

RE 1426271 / CE

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 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:

RE 1426271 / CE

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.

§ 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

RE 1426271 / CE

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.

Destaca-se que 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.

Mesmo que o art. 99 do ADCT 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 esta SUPREMA CORTE no julgamento conjunto do RE 1.287.019-RG e da

RE 1426271 / CE

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.

Ante todo o exposto, com as devidas vênias aos Ministros que se manifestaram em sentido diverso, dou parcial provimento ao Recurso Extraordinário a fim de considerar válida a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS em operações interestaduais de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto a partir de 04 de abril de 2022, conforme art. 3º da Lei Complementar 190/2022, reconhecendo-se a constitucionalidade das leis estaduais e distritais que regulamentaram a cobrança do DIFAL editadas após a EC 87/2015 e antes da referida Lei Complementar, produzindo seus efeitos a partir da vigência desta naquilo que for compatível.

Proponho as seguintes teses para o Tema 1266 da repercussão geral:

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.

RE 1426271 / CE

É o voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.426.271

PROCED. : CEARÁ

RELATOR : MIN. ALEXANDRE DE MORAES

RECTE.(S) : ESTADO DO CEARÁ

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ

RECDO.(A/S) : ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUCAO S.A.

ADV.(A/S) : LEONEL MARTINS BISPO (38209/ES, 97449/MG, 213730/RJ)

ADV.(A/S) : ANDRE MUSSY DE SOUZA ALMEIDA (83131/MG)

Decisão: Após o voto do Ministro Alexandre de Moraes (Relator), que dava parcial provimento ao recurso extraordinário a fim de considerar válida a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS em operações interestaduais de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto a partir de 04 de abril de 2022, conforme art. 3º da Lei Complementar 190/2022, reconhecendo-se a constitucionalidade das leis estaduais e distritais que regulamentaram a cobrança do DIFAL editadas após a EC 87/2015 e antes da referida Lei Complementar, produzindo seus efeitos a partir da vigência desta naquilo que for compatível, propondo a fixação das seguintes teses (tema 1.266 da repercussão geral): "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", o processo foi destacado pelo Ministro Nunes Marques. Plenário, Sessão Virtual de 21.2.2025 a 28.2.2025.

Composição: Ministros Luís Roberto Barroso (Presidente), Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, André Mendonça, Cristiano Zanin e Flávio Dino.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.426.271 CEARÁ

RELATOR : MIN. ALEXANDRE DE MORAES
RECTE.(S) : ESTADO DO CEARÁ
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ
RECDO.(A/S) : ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUCAO S.A.
ADV.(A/S) : LEONEL MARTINS BISPO
ADV.(A/S) : ANDRE MUSSY DE SOUZA ALMEIDA

VOTO VOGAL:

O SENHOR MINISTRO FLÁVIO DINO (VOGAL):

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

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

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

Alega que a cobrança do DIFAL nas operações e prestações

RE 1426271 / CE

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

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

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

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

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

2. Conclui-se, portanto, a meu visto, que a Lei Complementar nº 190/2022 deve observância aos princípios da

RE 1426271 / CE

anterioridade anual e nonagesimal, posto que de forma direta implicou em carga tributária maior ao contribuinte, razão pela qual em virtude de sua publicação ter ocorrido em 05.01.2022, o ICMS-DIFAL (consumidor final não contribuinte) somente deverá ser cobrado no exercício financeiro seguinte, ou seja, a partir de 01.01.2023.

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

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

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

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

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

1. Não tem legitimidade ativa para o ajuizamento de ação

RE 1426271 / CE

direta a entidade que represente fração de categoria profissional, cujos objetivos institucionais não guardem relação direta e imediata com o conteúdo material da norma impugnada.

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

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

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

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

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

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

RE 1426271 / CE

ementa assim reza:

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

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

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

II - As leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor

RE 1426271 / CE

*final não contribuinte do imposto, são válidas, mas **produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 190/2022.***

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

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

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

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

No **Tema nº 1093-RG**, fixou-se seguinte tese:

“A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”.

Naquele julgamento, este Supremo Tribunal Federal reconheceu a **necessidade de lei complementar para regulamentar a cobrança do**

RE 1426271 / CE

DIFAL/ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, o que veio a ocorrer com a edição da **Lei Complementar nº 190/2022**. Como bem destacado pelo Ministro Dias Toffoli, redator do acórdão do RE 1.287.019-RG, *leading case* do Tema 1.093-RG:

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

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

Contra o citado **Convênio ICMS 93/2015**, especificamente em relação ao que disposto em suas cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona, foi proposta a **ADI nº 5.469/DF**, cujo pedido foi julgado procedente para **declarar a inconstitucionalidade formal da norma impugnada**, nos termos do acórdão assim ementado:

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Legitimidade ativa da associação autora. Emenda Constitucional nº 87/15. ICMS. Operações e prestações em que

RE 1426271 / CE

haja destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar. (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, inciso III, d, e parágrafo único CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015. Inconstitucionalidade. Cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad referendum do Plenário. 1. A associação autora é formada por pessoas jurídicas ligadas ao varejo que atuam no comércio eletrônico e têm interesse comum identificável Dispõe, por isso, de legitimidade ativa ad causam para ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade (CF/88, art. 103, IX). 2. Cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e estabelecer normas gerais sobre os fatos geradores, as bases de cálculo, os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição e a obrigação tributária (art. 146, I, e III, a e b). Também cabe a ela estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, podendo instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições. 3. Especificamente no que diz respeito ao ICMS, o texto constitucional consigna caber a lei complementar, entre outras competências, definir os contribuintes do imposto, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar o local das operações, para fins de cobrança do imposto e de definição do estabelecimento responsável e fixar a base de cálculo do imposto (art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i). 4. **A EC nº 87/15 criou uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. Houve, portanto, substancial alteração**

RE 1426271 / CE

na sujeição ativa da obrigação tributária. O ICMS incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna. 5. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/2015. 6. A Constituição também dispõe caber a lei complementar – e não a convênio interestadual – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte, o que inclui regimes especiais ou simplificados de certos tributos, como o ICMS (art. 146, III, d, da CF/88, incluído pela EC nº 42/03). 7. A LC nº 123/06, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional –, trata de maneira distinta as empresas optantes desse regime em relação ao tratamento constitucional geral atinente ao denominado diferencial de alíquotas de ICMS referente às operações de saída interestadual de bens ou de serviços a consumidor final não contribuinte. Esse imposto, nessa situação, integra o próprio regime especial e unificado de arrecadação instituído pelo citado diploma. 8. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da Emenda Constitucional nº 87/15 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento tributário diferenciado e favorecido a ser dispensado a microempresas e empresas de pequeno porte. 9. Existência de medida cautelar deferida na ADI nº 5.464/DF, ad

RE 1426271 / CE

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

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

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

RE 1426271 / CE

enfim, o Congresso poderá ponderar sobre elas, editando uma lei complementar.

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

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

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

Com efeito, o presente caso (Tema nº 1.266-RG) trata especificamente da incidência dos princípios da anterioridade (anual e nonagesimal) na cobrança do DIFAL/ICMS após a edição da referida Lei Complementar 190/2022.

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

Nesse contexto, é pertinente observar a similitude com a lógica

RE 1426271 / CE

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

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

"I - Após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, devendo tal tributação estar prevista em lei complementar federal.

II - As leis estaduais editadas após a EC 33/2001 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 114/2002, com o propósito de impor o ICMS sobre a referida operação, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 114/2002."

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

O princípio da anterioridade tributária, em suas duas vertentes (anual e nonagesimal), constitui uma importante limitação constitucional ao poder de tributar, representando garantia fundamental do contribuinte contra a surpresa fiscal. Trata-se de princípio que visa assegurar a

RE 1426271 / CE

previsibilidade e o planejamento financeiro, evitando que os contribuintes sejam surpreendidos com novas exações ou majorações de tributos já existentes.

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

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

Ainda segundo o Eminentíssimo Relator, mesmo a Emenda Constitucional nº 87/2015, *“apenas ampliou o âmbito de aplicabilidade da técnica fiscal consistente no diferencial de alíquota, exatamente para distribuir o produto da tributação de forma mais equânime, com as regras necessárias para tanto, inclusive mediante a recepção da legislação que regulava a incidência do diferencial de alíquota para a hipótese originária”*.

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

Ementa: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE DESTINEM BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015. LEI

RE 1426271 / CE

COMPLEMENTAR 190/2022. INEXISTÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA OU DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR CIRCUNSCRITA ÀS HIPÓTESES DE INSITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS. PRECEDENTES DESTES SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ART. 3º DA LC 190/2022. REMISSÃO DIRETA AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, III, “B”, CF. CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO.

1. A EC 87/2015 e a LC 190/2022 estenderam a sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte para as operações destinadas a não contribuintes, atribuindo capacidade tributária ativa a outro ente político, sem modificar a hipótese de incidência ou a base de cálculo do tributo.

2. A ampliação da técnica fiscal não afetou a esfera jurídica do contribuinte, limitando-se a fracionar o produto da arrecadação antes devido integralmente ao Estado produtor (alíquota interna) em duas parcelas devidas a entes diversos. Portanto, não corresponde à instituição nem majoração de tributo e, por isso mesmo, não atrai a incidência das regras relativas à anterioridade (CF, art. 150, III, b e c).

3. O art. 3º da LC 190/2022 condicionou a produção dos efeitos do referido diploma legislativo à observância do disposto na alínea c do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal (anterioridade nonagesimal), o que corresponde ao estabelecimento de *vacatio legis* de noventa dias.

4. A regra inscrita no art. 24-A, § 4º, da LC 87/1996, incluído pela LC 190/2022 não caracteriza comportamento excessivo do legislador, pois visa apenas a conceder **prazo hábil para a adaptação operacional e tecnológica por parte do contribuinte.**

5. Ações Diretas julgadas improcedentes.

RE 1426271 / CE

(ADI 7066, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 29-11-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 03-05-2024 PUBLIC 06-05-2024) (grifou-se)

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

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

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

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

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

Lei Complementar 87/1996

RE 1426271 / CE

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

(...)

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

Lei Complementar 190/2022

Art. 3º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.

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

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

Quanto ao art. 3º da LC 190/2022, que condicionou a produção dos

RE 1426271 / CE

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

“Não há vedação a que se proceda dessa forma, bem entendido que essa opção legislativa não decorre de uma imposição constitucional. O que a Constituição garante é o mínimo. Mesmo quando a anterioridade de noventa dias não é obrigatória, pode o Congresso Nacional entender por bem conceder um período de *vacatio* em favor do contribuinte, ainda que não trate de criação ou majoração de tributo.

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

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

Nesse sentido, reputo como constitucionais as leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do DIFAL/ICMS nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final

RE 1426271 / CE

não contribuinte do imposto. Porém, seus efeitos somente são produzidos a partir da vigência da LC 190/2022, observado o prazo de 90 (noventa) dias previsto em seu art. 3º, de modo que concordo com o item II da tese proposta pelo Eminente Relator, que assim reza:

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

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

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

Tal como decidido nas ADIs 7066, 7070 e 7078, a citada norma “*não caracteriza comportamento excessivo do legislador, pois visa apenas a conceder prazo hábil para a adaptação operacional e tecnológica por parte do contribuinte*”, de modo que tem por finalidade facilitar o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, sobretudo porque se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação, caso em que a legislação atribui “*ao sujeito*

RE 1426271 / CE

passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” (art. 150 do Código Tributário Nacional).

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

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

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

RE 1426271 / CE

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

A competência desta Corte para modular efeitos, também em sede de controle difuso com repercussão geral, decorre (i) do art. 27 da Lei 9.868/1999 — aplicado analogicamente, dado o seu fundamento de segurança jurídica e excepcional interesse social — e (ii) do art. 927, § 3º, do CPC/2015, que expressamente autoriza a modulação de efeitos quando houver alteração de jurisprudência dominante do STF “*no interesse social e da segurança jurídica*”. Some-se a isso o dever de **coerência e estabilidade jurisprudencial** (art. 926 do CPC), especialmente relevante em matéria tributária.

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

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

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

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

RE 1426271 / CE

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

É como voto.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.426.271 CEARÁ

RELATOR	: MIN. ALEXANDRE DE MORAES
RECTE.(S)	: ESTADO DO CEARÁ
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ
RECDO.(A/S)	: ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUCAO S.A.
ADV.(A/S)	: LEONEL MARTINS BISPO
ADV.(A/S)	: ANDRE MUSSY DE SOUZA ALMEIDA

VOTO VOGAL

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX: Acompanho o eminente Ministro Relator com a ressalva feita pelo Ministro Flávio Dino, no sentido da proposta de modulação dos efeitos da decisão.

É como voto.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.426.271 CEARÁ

RELATOR : MIN. ALEXANDRE DE MORAES
RECTE.(S) : ESTADO DO CEARÁ
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ
RECDO.(A/S) : ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUCAO S.A.
ADV.(A/S) : LEONEL MARTINS BISPO
ADV.(A/S) : ANDRE MUSSY DE SOUZA ALMEIDA

VOTO DIVERGENTE

Senhor Ministro Edson Fachin: Trata-se de julgamento do Tema 1266, que na sistemática de repercussão geral tem por propósito fixar entendimento definitivo quanto à 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 LC 190/2022.

Não se ignora que este E.STF no julgamento de um conjunto de ADIs n.7066, 7070/AL e 7078/CE prescindiu da ampla observância da regra da anterioridade por apertada maioria (6x5), ocasião na qual restei vencido, mas não convencido ao que reitero as razões de decidir naquela ocasião lançadas para, respeitosamente, divergir do Ministro-relator.

Oportuno consignar que a discussão original remonta ao 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

RE 1426271 / CE

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 ampla das regras constitucionais da anterioridade propondo ao final o seguinte enunciado de tese para o tema:

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.

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 ADIs, no ambiente do Plenário Virtual, o Min. Dias Toffoli realizou pedido de vista para apresentar voto-vista divergente ao Min.Alexandre de Moraes, no sentido

RE 1426271 / CE

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.

Considerando a alteração do voto Min.Alexandre de Moraes, para alinhar-se às razões de decidir trazidas na divergência Min.Dias Toffoli, reitero entendimento próprio que à aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal 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 Ministro Alexandre de Moraes

RE 1426271 / CE

vez que entendo que, em razão de economia legislativa na redação 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.

O Instituto de Desenvolvimento ao Varejo (IDV) trouxe nos autos das ADIs parecer de lavra do Professor Titular Luís Eduardo Schoueri (USP) que responde com propriedade cada um dos quesitos formulados quanto à aplicação do disposto no art.3º, da LC 190/2022 e a remissão como técnica adotada em sua redação, para concluir que:

“Ora, a remissão serve como economia legislativa. No caso, tivesse só o objetivo de prever a noventena, bastaria assim indicar expressamente (“noventa dias”). Contudo, escolheu o legislador um dispositivo que, além de prescrever os noventa dias, pressupõe a observância da anterioridade do exercício. Desse modo, a interpretação pela aplicação de ambas as anterioridades é a única que justifica a economia legislativa da remissão feita.

Em quarto lugar, conforme expus no tópico 2, se a referência do art. 3º da LC 190/22 à alínea “c” do inciso III do art. 150 da Constituição voltou-se a atribuir um lapso temporal entre a data de publicação da LC 190/22 e sua produção de efeitos, então se deve importar todo o conteúdo relativo à imposição de um período: a noventena (“antes de decorridos noventa dias”) e a anterioridade do exercício (“observado o disposto na alínea b”). E essa interpretação está em linha com a sistemática da anterioridade nonagesimal, firmemente estabelecida na Constituição, de sempre acompanhar a anterioridade do exercício, exceto se expressamente afastada. Portanto, a cadeia de remissões deve ser aplicada integralmente, pois ela completa, à luz da teleologia do dispositivo remissivo (art. 3º da LC 190/22), o dispositivo objeto de

RE 1426271 / CE

remissão (art. 150, III, “c”, da Constituição).”

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.); o que por último reiterado por ocasião do julgamento do Tema 1383, também em repercussão geral.

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

RE 1426271 / CE

operações de circulação de mercadorias para consumidor final não-contribuinte.

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 quando do julgamento do Tema 1093, tanto, que fixou-se entendimento pela necessidade de edição de Lei Complementar; sujeita a ambas regras da anterioridade.

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, DIVIRJO do Ministro-relator para negar provimento ao Recurso Extraordinário.

Subsidiariamente, por ventura vencido, vislumbro por presentes razões de segurança jurídica ao que impende proceder à modulação dos efeitos temporais da decisão nos termos do voto-vista lançado pelo Ministro Flávio Dino que acompanho.

É como voto.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.426.271 CEARÁ

RELATOR : MIN. ALEXANDRE DE MORAES
RECTE.(S) : ESTADO DO CEARÁ
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ
RECDO.(A/S) : ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUCAO S.A.
ADV.(A/S) : LEONEL MARTINS BISPO
ADV.(A/S) : ANDRE MUSSY DE SOUZA ALMEIDA

VOTO-VOGAL

O SENHOR MINISTRO ANDRÉ MENDONÇA:

1. Acompanho o eminente Relator, o Ministro Alexandre de Moraes quanto ao parcial provimento do recurso extraordinário, para permitir a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS decorrente de operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto a partir de 04 de abril de 2022, ou seja, nos termos do art. 3º da Lei complementar nº 190, de 2022, que traz previsão expressa da anterioridade nonagesimal (art. 150, inc. III, al. “c”, CRFB).

2. Essa compreensão extraio diretamente do julgamento das ADIs nº 7.066/DF, nº 7.070/DF e nº 7.078/CE, julgadas em conjunto, conforme a seguinte ementa:

“Ementa: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE DESTINEM BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015. LEI COMPLEMENTAR 190/2022. INEXISTÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA OU DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR CIRCUNSCRITA ÀS HIPÓTESES DE INSITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS. PRECEDENTES DESTES SUPREMO TRIBUNAL

RE 1426271 / CE

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 nº 7.066/DF, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Pleno, j. 29/11/2023, p. 06/05/2024).

RE 1426271 / CE

3. Considerando o julgamento daquelas ações objetivas, reputo apropriada a sugestão feita pelo eminente Ministro Flávio Dino em sua manifestação vogal, no sentido de modular os efeitos da decisão para que seja prestigiada a confiança dos contribuintes que questionaram em juízo a cobrança da exação naquele mesmo exercício de 2022, em vista da regra constitucional da anterioridade anual.

4. Neste sentido, faço das ressalvas do e. Ministro Flávio Dino as minhas, com o acréscimo do item III à tese de mérito, *in verbis*:

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

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

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

É como voto.

Ministro ANDRÉ MENDONÇA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.426.271 CEARÁ

RELATOR : **MIN. ALEXANDRE DE MORAES**
RECTE.(S) : **ESTADO DO CEARÁ**
PROC.(A/S)(ES) : **PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ**
RECDO.(A/S) : **ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUCAO S.A.**
ADV.(A/S) : **LEONEL MARTINS BISPO**
ADV.(A/S) : **ANDRE MUSSY DE SOUZA ALMEIDA**

VOTO-VOGAL:

O Senhor Ministro Gilmar Mendes: De plano, esclareço que acompanho o Ministro Relator tanto na fundamentação quanto no resultado do presente processo, o qual se encontra coerente com o entendimento majoritário desta Corte, do qual fiz parte, quando do julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade 7.066/DF, 7.070/DF e 7.078/CE.

Relembro, por oportuno, que as referidas ações receberam a seguinte ementa de julgamento:

“Ementa: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. COBRANÇA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS QUE DESTINEM BENS E SERVIÇOS A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. EMENDA CONSTITUCIONAL 87/2015. LEI COMPLEMENTAR 190/2022. INEXISTÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA OU DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR CIRCUNSCRITA ÀS HIPÓTESES DE INSITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTOS. PRECEDENTES DESTES SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ART. 3º DA LC 190/2022. REMISSÃO DIRETA AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, III, “B”, CF. CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. 1. A EC 87/2015 e a LC 190/2022 estenderam a sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinem bens e serviços a

RE 1426271 / CE

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.” (ADIs 7.066, 7.070 e 7.078, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 29.11.2023, DJe 6.5.2024)

Naquela oportunidade, apresentei voto vogal rememorando toda a celeuma em torno do DIFAL, inclusive consignando expressamente que restei vencido quanto à necessidade de lei complementar para regulamentar o DIFAL, introduzido pela EC 87/2015, por considerar que a nova disciplina constitucional já era extremamente minudente.

Ademais, apesar de considerar desnecessária a observância do princípio da anterioridade, fato é que o art. 3º da LC 190/2022 expressamente a previu. Assim, a legislação, de maneira bastante clara, consignou que a sua produção de efeitos ocorreria apenas a partir de noventa dias de sua publicação. Nesse sentido, acompanhei a apertada maioria então formada no sentido de considerar constitucional a

RE 1426271 / CE

observância do prazo de noventa dias para produção de efeitos da respectiva legislação.

Entendo, portanto, desnecessário reiterar os argumentos quanto ao mérito da discussão, razão pela qual acompanho integralmente o voto do relator, Min. Alexandre de Moraes no presente recurso extraordinário.

Entretanto, na linha da ressalva proposta pelo Min. Flávio Dino, penso que temos que avançar na análise do pedido de modulação de efeitos aqui formulado.

Isso porque se encontra pendente de julgamento naquelas ações diretas de inconstitucionalidade, embargos de declaração opostos com intuito de modular os efeitos daquela decisão, tendo o relator, Min. Alexandre de Moraes, entendido por bem iniciar o julgamento do presente tema de repercussão geral, o qual lida sobre assunto idêntico.

A modulação de efeitos de decisão proferida tanto em controle concentrado quanto em controle difuso julgado sob a sistemática da repercussão geral é poder conferido ao STF, condicionado à presença de interesse social e à necessidade de garantir segurança jurídica aos jurisdicionados.

No presente momento, considero que temos dados e informações suficientes para, desde logo, decidir a respeito da modulação de efeitos. Ademais, o tema do DIFAL de ICMS, especificamente em razão da alteração promovida pela Emenda Constitucional 87/2015, aguarda uma definição por parte desta Corte há quase dez anos, motivo pelo qual considero urgente darmos uma resposta à sociedade de forma a mitigar a insegurança jurídica até então presente.

Penso que, no caso em exame, existem razões de segurança jurídica viabilizadoras da modulação de efeitos, na linha do que fora proposto pelo Min. Flávio Dino.

Tal instituto busca evitar que a decisão proferida por esta Corte afete, de forma negativa e relevante, importantes valores sociais, especialmente os princípios da boa-fé e da confiança legítima, que, no caso, respaldam os atos praticados pelos contribuintes até o julgamento

RE 1426271 / CE

das ADIs 7.066, 7.070 e 7.078.

Deve-se levar em consideração que o caso ora tratado não é de constitucionalidade ou inconstitucionalidade flagrante.

A esse respeito, importa notar que a Advocacia-Geral da União (AGU), falando em nome do Poder Executivo, afirmou que a observância da noventena "remete o aplicador da norma à observância lógica do princípio da anterioridade geral". De forma similar, a Procuradoria-Geral da República (PGR), como fiscal da ordem jurídica, sustentou que a LC 190/2022, ao concretizar uma "*nova relação jurídico-tributária*", equivalia à instituição de tributo, sujeitando-se a ambas as anterioridades. Tais posicionamentos, emanados de órgãos de cúpula, serviram como um poderoso guia para o comportamento dos contribuintes.

Ademais, a tese defendida pelos contribuintes não era teratológica ou de má-fé, o que refletiu no julgamento de mérito das ADIs nº 7.066, 7.070 e 7.078, que foram decididos por uma margem exígua de 6 votos a 5.

Por outra perspectiva, também convém observar que a cobrança do DIFAL de 2022 daqueles contribuintes que ainda não recolheram tais valores e que ajuizaram ação judicial discutindo a sua cobrança recai sobretudo sob o setor varejista, que se encontrava em extrema vulnerabilidade no período.

Dados do IBGE revelam que o comércio varejista ampliado enfrentou queda de 0,6% em 2022, com setores como móveis e eletrodomésticos caindo 6,7%, artigos de uso pessoal e doméstico, caindo 8,4% e vestuário e calçados, caindo 0,5%.

O período pós-pandemia foi marcado por retração de vendas e aumento de custos financeiros com a escalada da taxa Selic. Esse cenário de fragilidade culminou em uma crise de insolvência, com dados da Serasa Experian mostrando um aumento alarmante de 68,7% nos pedidos de recuperação judicial em 2023 em comparação com 2022, sendo o setor de "Comércio" o segundo mais afetado.

Nesse diapasão, impor um passivo tributário retroativo, estimado

RE 1426271 / CE

em R\$ 1,32 bilhão apenas para o comércio eletrônico em 2022, sobre empresas já em dificuldades, seria agravar uma crise social, com risco real de fechamento de empresas e perda de postos de trabalho.

Adicionalmente, a cobrança do DIFAL pelos Estados gera um efeito fiscal negativo e paradoxal para a União. Conforme detalhado em parecer técnico-econômico elaborado pelo Ex-Ministro da Fazenda, Guido Mantega, o pagamento do ICMS-DIFAL é uma despesa dedutível da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), além de reduzir a base de cálculo do PIS/COFINS. A estimativa desse impacto é relevante: a cobrança do DIFAL em 2022 implicaria uma perda de arrecadação para a União da ordem de R\$ 3,77 bilhões em valores de 2022, ou R\$ 4,21 bilhões em valores atualizados para fevereiro de 2025.

O "excepcional interesse social", assim, transcende a mera proteção de um grupo de contribuintes e abarca o interesse fiscal do próprio Estado brasileiro.

Penso, portanto, que a modulação dos efeitos nos termos propostos pelo Min. Flávio Dino, qual seja, exclusivamente quanto ao exercício de 2022, em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até a data de julgamento da ADI 7066 (29/11/2023), e tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício, mostra-se como instrumento adequado para harmonizar os princípios em jogo. Ela protege a confiança legítima dos contribuintes que buscaram o Judiciário, não provoca restituição de tributo por parte dos Estados e evita um impacto fiscal negativo para a União.

A proposta de modular os efeitos da decisão para não exigir o DIFAL de 2022 dos contribuintes que ajuizaram ações até a data do julgamento da ADI 7.066 (29/11/2023) é a medida que melhor concretiza os postulados da segurança jurídica, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva, ao mesmo tempo em que promove a solução de maior interesse social e racionalidade econômica.

Enfim, penso que é pertinente fazer esse último registro, quanto às

RE 1426271 / CE

consequências deste julgamento, não como um elemento extrajurídico e, portanto, alheio a este momento, mas como uma questão que tem, sim, íntima conexão com o cerne do sistema tributário e com o papel institucional desta Corte. Deve-se especial atenção ao artigo 20 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), o qual expressamente determina que as consequências práticas das decisões judiciais sejam levadas em consideração pelo julgador.

Por essas razões, entendo que estão presentes, *in casu*, as razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social para modulação.

Assim, verificadas razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, nos termos do art. 27 da Lei 9.868/1999, cumpre ao Supremo Tribunal Federal harmonizar os princípios constitucionais em conflito em prol da confiança legítima e da boa-fé objetiva.

Diante do exposto, acompanho o Min. Alexandre de Moraes no mérito, com ressalvas em relação à modulação de efeitos, a qual acompanho o Min. Flávio Dino.

É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.426.271

PROCED. : CEARÁ

RELATOR : MIN. ALEXANDRE DE MORAES

RECTE.(S) : ESTADO DO CEARÁ

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ

RECDO.(A/S) : ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUCAO S.A.

ADV.(A/S) : LEONEL MARTINS BISPO (38209/ES, 97449/MG, 213730/RJ)

ADV.(A/S) : ANDRE MUSSY DE SOUZA ALMEIDA (83131/MG)

Decisão: Após o voto do Ministro Alexandre de Moraes (Relator), que dava parcial provimento ao recurso extraordinário a fim de considerar válida a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS em operações interestaduais de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto a partir de 04 de abril de 2022, conforme art. 3º da Lei Complementar 190/2022, reconhecendo-se a constitucionalidade das leis estaduais e distritais que regulamentaram a cobrança do DIFAL editadas após a EC 87/2015 e antes da referida Lei Complementar, produzindo seus efeitos a partir da vigência desta naquilo que for compatível, propondo a fixação das seguintes teses (tema 1.266 da repercussão geral): "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", o processo foi destacado pelo Ministro Nunes Marques. Plenário, Sessão Virtual de 21.2.2025 a 28.2.2025.

Decisão: (Destaque cancelado) Em continuidade de julgamento, após o voto do Ministro Nunes Marques, que acompanhava o Ministro Alexandre de Moraes (Relator); do voto do Ministro Flávio Dino, que acompanhava, no mérito, o Ministro-Relator para dar parcial provimento ao recurso extraordinário, propondo, porém, a seguinte modulação dos efeitos da decisão: I - É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual estabelece *vacatio legis* no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal. II - As leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS - DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, são válidas, mas produzem efeitos somente

a partir da vigência da LC 190/2022. III- Contribuintes que ajuizaram ação judicial (modulação dos efeitos) - Exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admite a exigência do DIFAL em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até a data de julgamento da ADI 7066 (29/11/2023), e tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício, no que foi acompanhado pelos Ministros Luiz Fux e André Mendonça; e do voto do Ministro Edson Fachin, que divergia do Relator para negar provimento ao recurso extraordinário e, subsidiariamente, acaso vencido, modulava os efeitos temporais da decisão nos termos do voto-vista proferido pelo Ministro Flávio Dino, pediu vista dos autos o Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente). O Ministro Gilmar Mendes antecipou seu voto acompanhando o Relator no mérito, mas modulava os efeitos, acompanhando o Ministro Flávio Dino. Falou, pela recorrida, o Dr. Bruno Tourino Damata. Plenário, Sessão Virtual de 1.8.2025 a 8.8.2025.

Composição: Ministros Luís Roberto Barroso (Presidente), Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, André Mendonça, Cristiano Zanin e Flávio Dino.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.426.271 CEARÁ

RELATOR : MIN. ALEXANDRE DE MORAES
RECTE.(S) : ESTADO DO CEARÁ
PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ
RECDO.(A/S) : ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUCAO S.A.
ADV.(A/S) : LEONEL MARTINS BISPO
ADV.(A/S) : ANDRE MUSSY DE SOUZA ALMEIDA

VOTO-VOGAL

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES: Trata-se de 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

RE 1426271 / CE

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 inexistir 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 Federal. Argui a inconstitucionalidade da parte final do art. 3º da Lei Complementar n. 190/2022, que versa sobre a postergação, por 90 dias, dos efeitos da norma, conforme disposto no referido art. 150, III, “b”.

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”.

Em julgamento iniciado em ambiente virtual, de 1º a 8.8.2025, o Ministro Relator deu parcial provimento ao recurso extraordinário “a fim de considerar válida a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS em operações interestaduais de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto a partir de 04 de abril de 2022, conforme art. 3º da Lei Complementar 190/2022, reconhecendo-se a constitucionalidade das leis estaduais e distritais que regulamentaram a cobrança do DIFAL editadas após a EC 87/2015 e antes da referida Lei Complementar, produzindo seus efeitos a partir da vigência desta naquilo que for

RE 1426271 / CE

compatível”. Propôs, ao final, a seguinte tese 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.

É o relato do essencial. **Passo ao voto.**

Não obstante ter acompanhado, inicialmente, o Relator, ministro Alexandre de Moraes, apresento complemento de voto no sentido de **acompanhar as ressalvas do ministro Flávio Dino quanto à indispensável modulação de efeitos** à tese firmada em sede de repercussão geral.

Explico.

A questão relativa à aplicação do princípio da anterioridade tributária na cobrança do diferencial de alíquota de ICMS (Difal) não é inédita no âmbito do Supremo, uma vez que já foi objeto de análise pela Corte no julgamento das ADIs 7.066, 7.070 e 7.078, todas da relatoria do ministro Alexandre de Moraes.

Na ocasião, o Relator consignou que a extensão da sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS para as operações que abrangam consumidores finais não contribuintes, promovida pelas Emendas Constitucionais n. 87/2015 e 190/2022, apenas refletem técnica fiscal de fracionamento do produto da arrecadação, sendo dispensada a

RE 1426271 / CE

observância dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal (CF, art. 150, III, “b” e “c”). As 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 DESTES SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ART. 3º DA LC 190/2022. REMISSÃO DIRETA AO PRECEITO INSCRITO NO ART. 150, III, “B”, CF. CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO.

1. A EC 87/2015 e a LC 190/2022 estenderam a sistemática de aplicação do diferencial de alíquota do ICMS em operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte para as **operações destinadas a não contribuintes**, atribuindo capacidade tributária ativa a outro ente político, sem modificar a hipótese de incidência ou a base de cálculo do tributo.

2. A **ampliação da técnica fiscal não afetou a esfera jurídica do contribuinte**, limitando-se a fracionar o produto da arrecadação antes devido integralmente ao Estado produtor (alíquota interna) em duas parcelas devidas a entes diversos. **Portanto, não corresponde à instituição nem majoração de tributo e, por isso mesmo, não atrai a incidência das regras**

RE 1426271 / CE

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.

Ações Diretas julgadas improcedentes.

(ADI 7.066, Tribunal Pleno, Rel. Min. Alexandre de Moraes, DJe 6.5.2024)

No julgamento das ações diretas, acompanhei as conclusões do Relator, ministro Alexandre de Moraes, cujas ponderações, pela pertinência, reitero na análise do presente tema de repercussão geral.

A anterioridade anual e a nonagesimal representam garantias constitucionais do contribuinte diante de leis que instituem ou majorem tributos, conforme preceituado no art. 150, III, “b” e “c”, da Carta da República. 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.

A garantia constitucional alcança, inclusive, as hipóteses de majoração indireta de tributo, conforme tese firmada no julgamento do RE 1.473.645, paradigma do Tema 1.383/RG: “*O princípio da anterioridade tributária, geral e nonagesimal, se aplica às hipóteses de redução ou de supressão*”

RE 1426271 / CE

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, precipuamente, aos entes arrecadadores que concorrem sobre o produto da arrecadação, não aos contribuintes.

Assim, conforme a jurisprudência da Corte, tratando-se de técnica relacionada à distribuição de recursos advindos da arrecadação, mostra-se dispensável a observância da anterioridade prevista no art. 150, III, da Carta Política de 1988, por não se verificar majoração ou instituição de tributos.

Por outro lado, é imprescindível observar as garantias constitucionais da anterioridade geral e da anterioridade nonagesimal em relação às leis estaduais e distrital que instituem ou aumentem o ICMS.

Sobre o prazo estabelecido no art. 3º da LC n. 190/2022, este traduz-se como típica hipótese de *vacatio legis*, nos termos do art. 8º da LC n. 95/1998. Referida disposição consubstancia 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, concluo pela inexistência de violação aos princípios da

RE 1426271 / CE

anterioridade nonagesimal e anual, bem como pela legitimidade da previsão do lapso temporal estabelecida no art. 3º da LC n. 190/2022.

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

Não obstante acompanhar as conclusões do Ministro Relator quanto ao entendimento jurídico acima esposado, **entendo pertinentes as ressalvas feitas pelo Ministro Flávio Dino em sua proposta de modulação.**

Considerando o contexto fático e jurídico de insegurança presente no exercício de 2022, além dos impactos econômicos e sociais, revela-se necessária a modulação da tese, de forma a resguardar os postulados da segurança jurídica, proteção da confiança e boa-fé, que devem permear as relações entre Fisco, contribuinte e o próprio Poder Judiciário.

A demora na regulamentação (2015-2022) efetivamente gerou um cenário de incerteza entre os contribuintes. Esse ambiente de controvérsia e insegurança jurídica se intensifica quando analisados os debates e o resultado apertado do julgamento da ADI 7.066, decidido por 6 votos a 5.

Ademais, cumpre, ainda, ponderar acerca do interesse social envolvido, sobretudo em relação àquelas empresas que obtiveram decisões favoráveis, não repassaram o valor do tributo aos consumidores, e que, eventualmente, poderiam ser cobradas retroativamente por tais quantias.

RE 1426271 / CE

Dessa forma, a aplicação da técnica da modulação de efeitos vai ao encontro do interesse público, alinhando-se ao disposto no art. 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB); no art. 27 da Lei n. 9.868/1999 (aplicado analogicamente no controle difuso com repercussão geral); e, no art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil.

Diante do exposto, no mérito, acompanho o Relator, **com as ressalvas do ministro Flávio Dino quanto à modulação dos efeitos**, incluindo o item III na tese inicialmente apresentada.

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

É como voto.

22/10/2025

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.426.271 CEARÁ

VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO:

1. Trata-se de recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida (Tema 1.266), em que se discute a incidência da anterioridade tributária na cobrança do diferencial de alíquota do ICMS (DIFAL) nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto.

2. Na origem, empresa com sede em Minas Gerais impetrou mandado de segurança com o objetivo de afastar, no exercício de 2022, a cobrança do DIFAL nas vendas de materiais de construção a consumidores finais não contribuintes do ICMS situados no Ceará. A sentença denegou a ordem. O Tribunal de Justiça reformou a sentença e concedeu a segurança para que o DIFAL fosse cobrado a partir de 01.01.2023. Segundo a decisão, a Lei Complementar nº 190/2022 “previu nova matriz de incidência de referido tributo”, razão pela qual deveria observar as regras da anterioridade anual e nonagesimal. Contra essa decisão, o Estado do Ceará interpôs recurso extraordinário, em que defende a possibilidade de cobrança do DIFAL desde a publicação da sua lei interna (em 05.01.2022), por considerar inconstitucional o prazo de 90 dias estabelecido na Lei Complementar nº 190/2022 para a produção de efeitos de suas disposições.

3. O Min. Alexandre de Moraes, relator do feito, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para considerar válida a cobrança do DIFAL após 04.04.2022. Propôs a fixação das seguintes teses: “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

RE 1426271 / CE

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”. Seu voto foi acompanhado pelo Min. Nunes Marques.

4. O Min. Flávio Dino acompanhou o relator com ressalva, propondo a modulação temporal dos efeitos da decisão e acrescentando o item III à tese de julgamento, nos seguintes termos: “Exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admite a exigência do DIFAL em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até a data de julgamento da ADI 7066 (29/11/2023), e tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício”. Aderiram à ressalva feita por S. Exa. os Ministros Luiz Fux, André Mendonça e Gilmar Mendes. O Min. Edson Fachin inaugurou divergência, negando provimento ao recurso extraordinário.

5. Com as devidas vênias, **acompanho o relator quanto ao provimento parcial do recurso extraordinário e aos itens I e II da tese fixada. Além disso, adiro à ressalva apresentada pelo Min. Flávio Dino sobre a necessidade de modulação dos efeitos da decisão, com o acréscimo do item III à tese.**

6. De fato, a controvérsia ora em julgamento, também apreciada nas ADIs 7.066, 7.070 e 7.078 (Rel. Alexandre de Moraes, j. em 29.11.2023), está inserida em um contexto de intensa judicialização perante os tribunais estaduais. Antes da decisão desta Corte sobre o tema, muitos contribuintes que buscaram a tutela jurisdicional para afastar a exigência do DIFAL no exercício 2022 obtiveram decisões favoráveis, com ou sem a exigência de depósito judicial.

7. Além disso, a cobrança do DIFAL nas operações

RE 1426271 / CE

interestaduais que envolvem consumidores finais não contribuintes do ICMS produz impacto maior no setor de varejo, em especial no comércio eletrônico. Nesse campo, as empresas que obtiveram liminares para suspender a cobrança do DIFAL certamente não repassaram eventuais aumentos de custo para o preço final de seus produtos em 2022. Tampouco podem, agora, realizar cobranças adicionais aos mesmos consumidores.

8. Nesse cenário, caso restabelecida a exigência do DIFAL nessas operações, as empresas varejistas e de comércio eletrônico provavelmente repassarão parte dos custos adicionais aos consumidores atuais, o que causaria aumento nos preços praticados. Além disso, as empresas tenderiam a reduzir suas próprias margens de lucro para compensar as perdas, o que contribuiria para aumentar a retração e o endividamento do setor. Nas palavras do Min. Gilmar Mendes:

□gO período pós-pandemia foi marcado por retração de vendas e aumento de custos financeiros com a escalada da taxa Selic. Esse cenário de fragilidade culminou em uma crise de insolvência, com dados da Serasa Experian mostrando um aumento alarmante de 68,7% nos pedidos de recuperação judicial em 2023 em comparação com 2022, sendo o setor de "Comércio" o segundo mais afetado.

Nesse diapasão, impor um passivo tributário retroativo, estimado em R\$ 1,32 bilhão apenas para o comércio eletrônico em 2022, sobre empresas já em dificuldades, seria agravar uma crise social, com risco real de fechamento de empresas e perda de postos de trabalho”.

9. Registro, ainda, que eventual cobrança retroativa do DIFAL relativo ao exercício 2022 para os contribuintes que obtiveram decisões judiciais que suspenderam a exigibilidade desse tributo causaria

RE 1426271 / CE

impacto negativo na arrecadação de tributos federais. Isso porque o recolhimento do DIFAL terá o efeito de reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

10. É como voto.

Publicado sem revisão.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.426.271 CEARÁ

RELATOR	: MIN. ALEXANDRE DE MORAES
RECTE.(S)	: ESTADO DO CEARÁ
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ
RECDO.(A/S)	: ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUCAO S.A.
ADV.(A/S)	: LEONEL MARTINS BISPO
ADV.(A/S)	: ANDRE MUSSY DE SOUZA ALMEIDA

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Acompanho o voto do Relator, Ministro **Alexandre de Moraes**, por suas bem fundamentadas razões, e adiro à ressalva apresentada pelo Ministro **Flávio Dino**, conforme apresentada por Sua Excelência.

É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.426.271 CEARÁ

PROCED. : CEARÁ/CE

RELATOR(A) : MIN. ALEXANDRE DE MORAES

RECTE.(S) : ESTADO DO CEARÁ

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO CEARÁ

RECDO.(A/S) : ABC ATACADO BRASILEIRO DA CONSTRUCAO S.A.

ADV.(A/S) : LEONEL MARTINS BISPO (38209/ES, 97449/MG, 213730/RJ)

ADV.(A/S) : ANDRE MUSSY DE SOUZA ALMEIDA (83131/MG)

Decisão: Após o voto do Ministro Alexandre de Moraes (Relator), que dava parcial provimento ao recurso extraordinário a fim de considerar válida a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS em operações interestaduais de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto a partir de 04 de abril de 2022, conforme art. 3º da Lei Complementar 190/2022, reconhecendo-se a constitucionalidade das leis estaduais e distritais que regulamentaram a cobrança do DIFAL editadas após a EC 87/2015 e antes da referida Lei Complementar, produzindo seus efeitos a partir da vigência desta naquilo que for compatível, propondo a fixação das seguintes teses (tema 1.266 da repercussão geral): "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", o processo foi destacado pelo Ministro Nunes Marques. Plenário, Sessão Virtual de 21.2.2025 a 28.2.2025.

Decisão: (Destaque cancelado) Em continuidade de julgamento, após o voto do Ministro Nunes Marques, que acompanhava o Ministro Alexandre de Moraes (Relator); do voto do Ministro Flávio Dino, que acompanhava, no mérito, o Ministro-Relator para dar parcial provimento ao recurso extraordinário, propondo, porém, a seguinte modulação dos efeitos da decisão: I - É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual estabelece vacatio legis no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal. II - As leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS - DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, são

válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 190/2022. III- Contribuintes que ajuizaram ação judicial (modulação dos efeitos) - Exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admite a exigência do DIFAL em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até a data de julgamento da ADI 7066 (29/11/2023), e tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício, no que foi acompanhado pelos Ministros Luiz Fux e André Mendonça; e do voto do Ministro Edson Fachin, que divergia do Relator para negar provimento ao recurso extraordinário e, subsidiariamente, acaso vencido, modulava os efeitos temporais da decisão nos termos do voto-vista proferido pelo Ministro Flávio Dino, pediu vista dos autos o Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente). O Ministro Gilmar Mendes antecipou seu voto acompanhando o Relator no mérito, mas modulava os efeitos, acompanhando o Ministro Flávio Dino. Falou, pela recorrida, o Dr. Bruno Tourinho Damata. Plenário, Sessão Virtual de 1.8.2025 a 8.8.2025.

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 1.266 da repercussão geral, deu parcial provimento ao recurso extraordinário a fim de considerar válida a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS em operações interestaduais de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto a partir de 04 de abril de 2022, conforme art. 3º da Lei Complementar 190/2022, reconhecendo-se a constitucionalidade das leis estaduais e distritais que regulamentaram a cobrança do DIFAL editadas após a EC 87/2015 e antes da referida Lei Complementar, produzindo seus efeitos a partir da vigência desta naquilo que for compatível, vencidos os Ministros Edson Fachin (Presidente) e Cármen Lúcia, que negavam provimento ao recurso. Na sequência, por maioria, fixou a seguinte tese: "I - É Constitucional o art. 3º da Lei Complementar 190/2022, o qual estabelece vacatio legis no prazo correspondente à anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, 'c', da Constituição Federal. II - As leis estaduais editadas após a EC 87/2015 e antes da entrada em vigor da Lei Complementar 190/2022, com o propósito de instituir a cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS - DIFAL nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do imposto, são válidas, mas produzem efeitos somente a partir da vigência da LC 190/2022. III- Contribuintes que ajuizaram ação judicial (modulação dos efeitos) - Exclusivamente quanto ao exercício de 2022, não se admite a exigência do DIFAL em relação aos contribuintes que tenham ajuizado ação judicial questionando a cobrança até a data de julgamento da ADI 7066 (29/11/2023), e tenham deixado de recolher o tributo naquele exercício". Ficaram parcialmente vencidos o Ministro Alexandre de Moraes (Relator), apenas quanto ao item III da tese, e os Ministros Edson Fachin e Cármen Lúcia, apenas quanto aos itens I e II da tese. Redigirá o acórdão o Ministro Relator. Nesta assentada, o Ministro Nunes Marques reajustou seu voto para acompanhar a ressalva constante do voto do Ministro Flávio Dino. Plenário, Sessão Virtual Extraordinária de 17.10.2025 (11h00) a 21.10.2025 (23h59).

Composição: Ministros Edson Fachin (Presidente), Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Luís Roberto Barroso, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, André Mendonça, Cristiano Zanin e Flávio Dino.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário