

## 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 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:

(...)

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 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 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 nas 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 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.

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, conseqüentemente) não visou a interferir na esfera jurídica do contribuinte, mas a fracionar o tributo antes devido integralmente ao Estado produtor (alíquota interna) em parcelas devidas a entes diversos.

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

Nesse sentido a Súmula Vinculante 50:

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

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

A Constituição de 1988, nos termos da Súmula 66 do STF (*“A lei que cria o tributo pode anteceder ou suceder o orçamento, sendo essencial apenas que venha, quando sucedendo ao tributo, em tempo hábil”*), não impõe a necessidade de prévia autorização orçamentária para a exigibilidade dos tributos. O exercício financeiro, nos termos da Lei 4.230/1964, é coincidente com o ano civil, iniciando-se em 1º de janeiro e encerrando-se em 31 de dezembro. O princípio da anterioridade, por configurar uma das maiores garantias tributárias do cidadão em face do Estado/Fisco, foi consagrado pelo Supremo Tribunal Federal como cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, IV, que declarou ser inconstitucional emenda à Constituição que viole essa proteção individual do contribuinte.

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

É certo que o princípio não tem aplicação universal, excepcionando-se, por previsão constitucional (arts. 150, § 1º; 155, § 4º, IV, e “c”; e 195, § 6º), em relação a alguns tributos, consideradas as diferentes funções cumpridas por cada um deles. Trata-se, ainda, de postulado circunscrito às hipóteses de instituição ou majoração de tributo, cuja tutela não abrange, como já assentado por este SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, hipóteses de prorrogação de tributos (RE 584.100, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJe de 5/2/2010); de revogação de norma que diminuiria

alíquota (RE 566.032, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe de 23/10/2009); de redução ou extinção de desconto (ADI 4.016 MC, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe de 24/4/2009); ou de alteração de índice de correção monetária (RE 200.844 AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJe de 16/8/2002).

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

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

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

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

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 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 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 justificção fática (*Notas sobre algunos de los puntos de referencia entre ley, reglamento y acto administrativo*. Revista de Administración Pública, número 120, 1989).

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º Para o cumprimento da obrigação principal e da acessória disposta no § 2º deste artigo, os Estados e o Distrito Federal definirão em conjunto os critérios técnicos necessários para a integração e a unificação dos portais das respectivas secretarias de fazenda dos Estados e do Distrito Federal.

§ 4º Para a adaptação tecnológica do contribuinte, o inciso

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

§ 5º A apuração e o recolhimento do imposto devido nas operações e prestações interestaduais de que trata a alínea “b” do inciso V do caput do art. 11 desta Lei Complementar observarão o definido em convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e, naquilo que não lhe for contrário, nas respectivas legislações tributárias estaduais.

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

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 ADTC não tenha condicionado a distribuição de receita a qualquer prazo futuro ou à instituição de plataforma específica para apuração do DIFAL, a cobrança do tributo depende da regulamentação por meio de lei complementar, como decidiu esta SUPREMA CORTE no julgamento conjunto do RE 1.287.019-RG e da ADI 5469, caracterizando-se, portanto, como norma constitucional de eficácia limitada, cujos efeitos estão condicionados à edição da lei complementar.

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

a adaptação tecnológica do contribuinte é medida plausível e plenamente justificável.

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.

É o voto.