



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2022.0000985016

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação / Remessa Necessária nº 1002946-94.2022.8.26.0053, da Comarca de São Paulo, em que é apelante ESTADO DE SÃO PAULO e Recorrente JUÍZO EX OFFICIO, é apelado EXPRESSA DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA.

ACORDAM, em 8ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Negaram provimento ao apelo e ao reexame necessário. V.U.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores LEONEL COSTA (Presidente), BANDEIRA LINS E ANTONIO CELSO FARIA.

São Paulo, 30 de novembro de 2022.

LEONEL COSTA

RELATOR

Assinatura Eletrônica



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

Apelação / Remessa Necessária nº 1002946-94.2022.8.26.0053

Apelante: Estado de São Paulo

Recorrente: Juízo Ex Officio

Apelado: Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda

Comarca: São Paulo

MANDADO DE SEGURANÇA

REEXAME NECESSÁRIO

APELAÇÃO: 1002946-94.2022.8.26.0053

APELANTE: ESTADO DE SÃO PAULO

APELADO: Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda.

Juiz prolator da decisão: Luiz Fernando Rodrigues Guerra

VOTO 38617

APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS-DIFAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.

Impetração objetivando a observância da incidência do princípio da anterioridade nonagesimal e anual, com a suspensão da exigibilidade do DIFAL/ICMS exigido pelo Estado de São Paulo, em operações interestaduais de vendas a não contribuintes do imposto.

A sentença concedeu a segurança para impor à autoridade impetrada a obrigação de não exigir da impetrante o ICMS-DIFAL, regulamentado pela LC 190/2022, antes de 1º de janeiro de 2023, afastando qualquer sanção, penalidade, restrição ou limitação de direitos em razão do não recolhimento do ICMS-DIFAL, observada a suspensão da eficácia ordenada pela Presidência do TJSP.

OBJETO DA AÇÃO – Em 05 de janeiro de 2022 foi publicada a Lei Complementar nº 190/2022, a qual a impetrante pretende ver afastada no exercício de 2022, uma vez que a Constituição Federal prevê que o ICMS deve observar o princípio da anterioridade em suas duas modalidades, a nonagesimal e a anual (ou de exercício).

Relativamente à anterioridade nonagesimal, não há dúvida



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

quanto à necessidade de seu respeito, na medida em que o art. 3º da LC 190/2022 determinou expressamente a observância, quanto à produção de efeitos, ao disposto na alínea “c” do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.

Ocorre que o princípio da anterioridade nonagesimal não exclui a incidência da anterioridade anual, determinando o art. 150, III, “c”, que ambos sejam aplicados cumulativamente, de modo que, em regra, os tributos somente poderão ser cobrados no próximo exercício financeiro de sua instituição ou majoração, e, no mínimo, após 90 dias da data em que haja sido publicada a lei, evitando-se, assim, desagradáveis surpresas ao contribuinte nos últimos dias do ano e prestigiando a segurança jurídica em matéria tributária.

Destarte, a exigência do tributo antes do início de 2023 viola o Princípio da Anterioridade Anual, prevista no artigo 150, III, alínea “b”, da Constituição Federal.

Os princípios da anterioridade anual e nonagesimal têm como base o axioma da segurança jurídica e encerram limitação ao poder de tributar, consubstanciando, assim, garantia do contribuinte. Assim, há de se emprestar eficácia ao seu conteúdo, independentemente da forma utilizada para majorar-se determinado tributo, uma vez que não há como se furtar da conclusão de que o contribuinte suporta um agravamento do tributo.

Não bastasse, ao definir uma nova categoria de contribuintes do imposto (art. 4º, § 2º, da LC 190/2022), a nova lei criou uma nova relação jurídico-tributária, de modo que para essa nova categoria de contribuintes, o imposto, que antes da edição da LC 190/2022 não era constitucionalmente exigível, além de aumento da carga tributária, a LC 190/2022 também implica na criação de um novo tributo.

E as inovações da lei que possuem a natureza de criação e aumento de tributo também estão presentes no art. 12, incisos XIV, XV e XVI (quando definem novos fatos geradores) e no art. 13, inciso IX e X e §§ 3º, 6º e 7º (definição da base de cálculo).

Ademais, embora já existisse Lei Estadual prevendo a exigência do DIFAL nestas hipóteses, somente depois, com o advento da Lei Complementar Federal 190/2022 acima referida, é que a legislação estadual passa a surtir efeitos, razão pela qual, para fins de aplicação do princípio da anualidade, deve ser considerado o exercício em que publicada a Lei Complementar Federal, no caso 2022.

Entendimento diverso implicaria em burla ao princípio constitucional da anterioridade anual, pela possibilidade de que o prazo tivesse a contagem iniciada a partir da publicação de Lei Estadual pretérita, de modo a permitir



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

que o imposto pudesse incidir no dia seguinte ao advento da legislação federal.

TESE DO TEMA 1094 DO STF – INAPLICABILIDADE – Verifica-se que no julgamento do Tema 1.094 não houve abordagem da pertinência da anterioridade anual, descabendo-se, desta forma, estender o posicionamento adotado pela Corte Suprema. Ademais, a controvérsia do Tema 1.094 guarda relação com o que se decidiu no RE 439.796 RG, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA (Tema 171), em cujo julgamento se exigiu o respeito à regra de anterioridade, que proíbe a tributação antes do início do exercício subsequente, respeitado, em qualquer caso, o prazo de reforço de 90 dias (respeito à anterioridade geral e nonagesimal).

TRAMITAÇÃO DA PLP 32/2021 – Por fim, a análise do histórico da tramitação do PLP 32/2021 permite concluir que os Deputados e Senadores esperavam que a Lei Complementar seria publicada ainda em 2021, já que remetida à sanção em 20/12/2021, mas esta só ocorreu em 2022.

Por todo o exposto, imperioso o respeito à anterioridade anual.

Sentença mantida. Reexame necessário e recurso de apelação não providos.

Vistos.

Trata-se de mandado de segurança impetrado por Expressa Distribuidora de Medicamentos Ltda., objetivando a concessão da segurança “para impedir que o Estado de São Paulo exija da Impetrante, antes de janeiro de 2023, ICMS decorrente do diferencial de alíquota nas operações interestaduais de circulação de mercadorias destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto”.

Conforme relatado em sentença, o pedido liminar foi deferido (fls. 480/482), restando acolhido, no entanto, o pedido de suspensão formulado pela impetrada (fls. 1126/1133), por decisão do Presidente deste Tribunal de Justiça.

A sentença de fls. 1140/1145 CONCEDEU A SEGURANÇA, para o fim de determinar que a autoridade coatora se abstenha de exigir da impetrante o recolhimento do ICMS - DIFAL em operações interestaduais de vendas a não contribuintes situados no Estado de São Paulo durante o exercício financeiro de 2022. Registrou, por fim, que a execução da sentença deverá permanecer



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

suspensa nos termos da decisão de fls. 1126/1133.

Custas e despesas na forma da Lei. Descabida a condenação em honorários advocatícios em face do art. 25 da Lei nº 12.016/09. Determinado o reexame necessário.

No prazo legal, apela a Fazenda Estadual, às fls. 1178/1208. Apresenta um histórico do diferencial de alíquota em operações interestaduais envolvendo consumidor final não contribuinte e o atual quadro normativo, reconhecendo o STF a inconstitucionalidade de sua cobrança à míngua de lei complementar regulamentadora, por reputar o Convênio CONFAZ instrumento normativo inadequado a tal finalidade, e alega que, diante desse quadro, o Estado de São Paulo editou a Lei Estadual nº 14.470/2021, publicada no Diário Oficial do Estado em 14/12/2021, promovendo alterações na Lei Estadual 6.374/89, para adequar a regra matriz de incidência do ICMS ao novo modelo de cobrança do DIFAL consumidor final não-contribuinte.

Sustenta que a eficácia da legislação local, todavia, dependia da edição, pela União, da lei complementar estabelecadora das normas gerais sobre esta hipótese de incidência, tal qual exigido pelos artigos 146, inciso III, alínea "a" e 155, §2º, inciso XII, alíneas "a" e "d" da Constituição Federal, o que ocorreu com a publicação da Lei Complementar 190/2022, que se deu em 05/01/2022, satisfazendo-se a condição de eficácia da legislação estadual, nos termos do entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal, quando da apreciação do *leading case* do tema 1.094, que entendeu que a lei local instituidora do tributo publicada após a atribuição de competência tributária pela Constituição Federal e antes da edição da lei complementar veiculadora de normas gerais é válida, porém sua eficácia fica postergada para o momento em que esta ingressar no ordenamento jurídico.

Aduz que, assim como ocorreu no caso do ICMS importação (tema 1094), em que os critérios da regra matriz de incidência já se encontravam bem definidos no texto magno, também no caso do DIFAL para consumidor final não contribuinte, é válida a lei local anterior à edição da lei complementar, funcionando esta como condição de eficácia da lei instituidora do tributo, e



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

assim, com a publicação da Lei Complementar 190/2022, em 05/01/2022, satisfizes-se a condição de eficácia da legislação estadual, de modo que, cumpridas as exigências decorrentes dos princípios da anterioridade geral e nonagesimal, inexorável concluir pela legitimidade da cobrança do DIFAL dos remetentes de mercadorias e prestadores de serviços para consumidor final paulista não-contribuinte do imposto, e como a lei estadual que institui tributo e foi publicada em dezembro de 2021, alega ser inadmissível qualquer objeção quanto ao cumprimento da anterioridade geral relativamente à cobrança do imposto concernente aos fatos impositivos ocorridos no exercício de 2022. Cita jurisprudência a favor. Requer, em tais termos, a reforma da sentença.

Contrarrazões às fls. 1215/1236.

RELATADO, VOTO.

Considera-se interposto o reexame necessário, cumprindo o duplo grau de jurisdição determinado pelo artigo 14, §1º, da Lei nº 12.016/2009, pois houve a concessão da ordem.

Em que pese a combatividade das alegações expostas em apelação, a r. sentença deve ser confirmada pelos seus próprios e bem deduzidos fundamentos, os quais ficam inteiramente adotados como razão de decidir nos termos do art. 252 do Novo Regimento Interno do Tribunal de Justiça de São Paulo, representativo de tardia inovação para se evitar inútil repetição e para dar cumprimento aos princípios constitucionais da eficiência e da duração razoável dos processos:

Art. 252. Nos recursos em geral, o relator poderá limitar-se a ratificar os fundamentos da decisão recorrida, quando, suficientemente motivada, houver de mantê-la, apreciando, se houver, os demais argumentos recursais capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada no julgamento.

Artigo 252 com redação dada pelo Assento Regimental nº 562/2017

Consigne-se, ademais, que o Supremo Tribunal Federal admite o julgamento “per relationem”, uma vez que tal técnica jurisdicional não



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

representa violação ao princípio do livre convencimento motivado. A respeito, transcreve-se recente decisão monocrática proferida pela Suprema Corte:

DECISÃO: Tendo em vista as razões invocadas nos recursos de agravo deduzidos pelo Ministério Público do Estado de São Paulo e pela Corregedoria-Geral da Justiça do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que tenho por relevantes, entendo, em juízo estritamente prudencial, que se torna necessário suspender a eficácia da decisão que, por mim proferida em 03/10/2016, concedeu provimento cautelar à parte reclamante, ora agravada, em ordem a que subsista, até final julgamento dos recursos mencionados, a deliberação administrativa do eminente Senhor Desembargador Corregedor-Geral da Justiça do Estado de São Paulo proferida em 31/08/2016 (2016/00131757), restando sustada, em consequência, a aplicabilidade da Portaria nº 022/2016, editada pelos MMs. Juízes de Direito do DEECRIM da 9ª RAJ (São José dos Campos). Assinalo, para efeito de mero registro, que **os fundamentos deste ato decisório são aqueles deduzidos nas petições recursais mencionadas e ora incorporados, ainda que transitoriamente, à presente decisão.** Cumpre registrar, por oportuno, que **se reveste de plena legitimidade jurídico-constitucional a adoção, no caso, da técnica da motivação "per relationem"** (HC 69.438/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO – HC 69.987/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.). Com efeito, **o Supremo Tribunal Federal, pronunciando-se a propósito da técnica da motivação por referência ou por remissão, reconheceu-a compatível com o que dispõe o art. 93, inciso IX, da Constituição da República, como resulta de diversos precedentes firmados por esta Suprema Corte** (AI 734.689-AgR/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO – ARE 657.355-AgR/SP, Rel. Min. LUIZ FUX – HC 54.513/DF, Rel. Min. MOREIRA ALVES – RE 585.932-AgR/RJ, Rel. Min. GILMAR MENDES, v.g.): **"Reveste-se de plena legitimidade jurídico-constitucional a utilização, pelo Poder Judiciário, da técnica da motivação 'per relationem', que se mostra compatível com o que dispõe o art. 93, IX, da Constituição da República. A remissão feita pelo magistrado – referindo-se, expressamente, aos fundamentos (de fato e/ou de direito) que deram**



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

suporte a anterior decisão (ou, então, a pareceres do Ministério Público ou, ainda, a informações prestadas por órgão apontado como coator) – constitui meio apto a promover a formal incorporação, ao ato decisório, da motivação a que o juiz se reportou como razão de decidir. Precedentes.” (AI 825.520-AgR-ED/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO) Sendo assim, e tendo em consideração as razões expostas, suspendo a eficácia do provimento cautelar por mim deferido em 03/10/2016 até final julgamento dos recursos de agravo interpostos na presente sede processual. Comunique-se, transmitindo-se cópia da presente decisão ao Excelentíssimo Senhor Desembargador Corregedor-Geral da Justiça do Estado de São Paulo, ao Senhor Procurador-Geral de Justiça do Estado de São Paulo, aos Senhores Juízes de Direito do DEECRIM da 9ª RAJ (São José dos Campos), à Presidência da Seção Criminal do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, aos ilustres Defensores Públicos do Estado de São Paulo que subscrevem a presente reclamação e ao Senhor Secretário de Estado da Administração Penitenciária paulista. Publique-se. Brasília, 02 de dezembro de 2016. Ministro CELSO DE MELLO Relator.

(Rcl 25119 MC-AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, julgado em 02/12/2016, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-262 DIVULG 07/12/2016 PUBLIC 09/12/2016).

Considerando-se o entendimento acima elucidado, tenho que as razões que motivaram o julgamento de procedência da ação permanecem inalteradas.

Confira-se, a propósito, o teor da r. sentença proferida, **destacando-se nela fragmentos da fundamentação utilizada para rechaçar os pontos abordados no presente recurso:**

No mérito, é caso de **concessão da segurança.**

Com efeito, assim dispõe a Constituição Federal acerca das limitações ao poder de tributar:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

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; (...)"

Consoante se extrai da peça de ingresso, o caso em cotejo envolve especificamente o diferencial de alíquota relativo ao ICMS (DIFAL), cingindo-se a controvérsia em se estabelecer o marco inicial para o cômputo da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal estabelecidas nos dispositivos acima transcritos, isto é, a efetiva instituição do imposto pela legislação local ou a edição da lei complementar que veiculou normas gerais e que constitui pressuposto para a sua cobrança.

Pois bem, partindo-se de uma leitura superficial e apressada da norma constitucional, verifica-se que de fato assistiria razão à Fazenda do Estado de São Paulo, mencionando textualmente tanto a alínea "b" quanto a alínea "c", do inciso III, do artigo 150, a expressão "publicada a lei que os instituiu".

Ora, limitando-se a Lei Complementar Federal nº 190, de 04 de janeiro de 2.022, a estabelecer as normas de cunho geral que deverão ser observadas pelos Estados, tem-se por lógico que a mesma de fato não se prestou a instituir o DIFAL, de tal sorte que a sua publicação seria irrelevante para fins de observância do Princípio da Anterioridade Tributária.

Conforme salientado quando da apreciação do pleito liminar, entretanto, reputo que tal interpretação acaba por simplesmente esvaziar por completo o Princípio Constitucional em análise, permitindo-se a possibilidade de contagem retroativa do prazo anual a partir da publicação de legislação local pretérita, a saber, a Lei Estadual nº 14.470, de 14 de dezembro de 2.021, em franco prejuízo aos contribuintes do



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

imposto.

De fato, assim discorre o eminente jurista Roque Antonio Carrazza sobre a garantia em exame: "Mas, o que pretende significar a precitada norma constitucional? Simplesmente que a lei que cria ou aumenta um tributo - esta é a regra geral estampada no art. 150, III, "b", da CF -, ao entrar em vigor, fica com sua eficácia paralisada, até o início do próximo exercício financeiro, quando - aí, sim - incidirá, ou seja, passará a produzir todos os efeitos, na ordem jurídica. [...] O que estamos tentando significar é que **o princípio da anterioridade é o corolário lógico do princípio da segurança jurídica.** [...] De fato, o princípio da anterioridade **veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa** (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). [...] Ele impede que, da noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do **que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro**, justamente para que possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica."

Veja-se, pois, que o entendimento defendido pela requerida se revela contraditória tanto no nível da incidência concreta do Princípio da Anterioridade, sujeitando à paralisação de eficácia norma local cuja aplicabilidade já se encontra suspensa por inexistência da norma federal geral, quanto no nível do próprio fundamento abstrato do Princípio da Anterioridade, **enfraquecendo a segurança jurídica ao possibilitar a tributação surpresa dos contribuintes no mesmo exercício financeiro.**

Nesses termos, **a fim de garantir ampla efetividade à este basilar princípio do sistema tributário nacional**, nas hipóteses de tributos cuja cobrança se submeta à existência de normas gerais, mister se faz interpretar a regra constitucional no sentido de que o prazo anual deve ser considerado apenas e tão somente a partir do momento em que a lei instituidora da exação adquira eficácia plena.

In casu, considerando que referida circunstância restou configurada em 04 de janeiro de 2.022, com o advento da Lei



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Complementar Federal nº 190, conclui-se que a cobrança do DIFAL somente poderá ocorrer a partir de 2.023, exercício financeiro seguinte, em estrita obediência ao artigo 150, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal.

Com efeito, o C.STF, por maioria, apreciando o **tema 1.093 da repercussão geral**, deu provimento ao RE 1287019/DF, **que entendeu pela falta de validade "da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora"**, sendo fixada, por maioria, a 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".

Referida **Lei Complementar Federal 190/2022** somente foi publicada em janeiro de 2022, razão pela qual, tem-se que a exigência do tributo antes do início de 2023 viola o princípio da anterioridade anual, prevista no artigo 150, III, alínea "b", da Constituição Federal.

Ademais, o princípio da anterioridade nonagesimal não exclui a incidência da anterioridade anual, determinando o art. 150, III, "c", que ambos sejam aplicados cumulativamente, de modo que, em regra, **os tributos somente poderão ser cobrados no próximo exercício financeiro de sua instituição** ou majoração, e, no mínimo, após 90 dias da data em que haja sido publicada a lei, evitando-se, assim, desagradáveis surpresas ao contribuinte nos últimos dias do ano e prestigiando a segurança jurídica em matéria tributária.

Com efeito, é de se notar que o texto da alínea "c" do inciso III do art. 150 da CF/88 preserva expressamente a anterioridade de exercício, por meio da expressão **"observado o disposto na alínea b"**:



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

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**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Conforme entendimento exarado pelo STF no julgamento da Medida Cautelar na ADI 2325/DF, Relator Min. MARCO AURÉLIO, Julgamento: 23/09/2004, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação DJ 06-10-2006, segundo o qual:

“O preceito constitucional não especifica o modo de implementar-se o aumento. Vale dizer que **toda modificação legislativa que, de maneira direta ou indireta, implicar carga tributária maior há de ter eficácia no ano subsequente àquele no qual veio a ser feita**”.

Mais recentemente, o **STF** ratificou esse entendimento no julgamento do **RE 564.225/RS**, no sentido de que **o afastamento da aplicação de decretos estaduais que teriam reduzido benefício fiscal – norma que diminuiu a base de cálculo do ICMS – implica, conseqüentemente, aumento indireto de tributo.**

Vale dizer, a redução de benefício fiscal vigente equipara-se a “aumento



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

indireto de tributo”, avocando-se o princípio da anterioridade tributária, em homenagem ao **conteúdo teleológico da garantia que proíbe os aumentos súbitos de encargo fiscal e privilegia o planejamento.**

Confira-se, a propósito, a sua ementa:

RE 564225 AgR / RS - RIO GRANDE DO SUL

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 02/09/2014

Órgão Julgador: Primeira Turma

Publicação

ACÓRDÃO ELETRÔNICO

DJe-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014

Ementa:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – **ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal**, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil.

-grifo meu



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

Com efeito, os princípios da anterioridade anual e nonagesimal têm como base o **axioma da segurança jurídica** e encerram limitação ao poder de tributar, consubstanciando, assim, garantia do contribuinte. Assim, há de se emprestar eficácia ao seu conteúdo, **independentemente da forma utilizada para majorar-se determinado tributo, uma vez que não há como se furtar da conclusão de que o contribuinte suporta um agravamento do tributo.**

Por fim, quanto à alegada aplicabilidade da tese do Tema 1094 do STF, merece menção a eloquência e jurídicas razões da **excelente sentença de procedência em MANDADO DE SEGURANÇA** de objeto idêntico de suspensão da cobrança de ICMS-DIFAL, pela não observância dos princípios constitucionais da anterioridade anual e nonagesimal, **proferida pela 16ª Vara da Fazenda Pública, (MANDADO DE SEGURANÇA Nº 1001443-38.2022.8.26.0053/SP), e que se deteve a analisar, ademais, o histórico da tramitação do PLP 32/2021.**

Confira-se, a propósito, o teor da decisão sobre o tema, os quais ficam adotados como razão de decidir:

Conforme mencionado pela autoridade coatora, por ocasião do *leading case* do tema 1.094, o Supremo Tribunal Federal entendeu, de fato, que a lei local instituidora do tributo publicada após a atribuição de competência tributária pela Constituição Federal e antes da edição da lei complementar veiculadora de normas gerais é válida, porém sua eficácia fica postergada para o momento em que esta ingressar no ordenamento jurídico.

O precedente citado cuida da Lei Estadual paulista 11.001, de 21 de dezembro de 2001 (DOU 22.12.2001), que é subsequente à EC 33, de 11 de dezembro de 2001 (DOU 12.12.2001), porém, antecedente à LC 114, de 16 de dezembro de 2002 (DOU 17.12.2002).



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Consoante voto do Min. Gilmar Mendes, a anterioridade nonagesimal deveria ser cumprida a partir da Lei Complementar nº 114/02, **não se discutindo, na ocasião, a pertinência da anterioridade anual** porque a LC 114 havia sido publicada em dezembro de 2002:

*"Em outras palavras, apenas a partir da edição da Lei Complementar 114/02, **observado o princípio da anterioridade nonagesimal**, é que estados estão autorizados a realizar a cobrança de ICMS-importação, nos termos da Emenda Constitucional 33/01. Preserva-se, portanto, a validade das leis estaduais editadas após a referida emenda". - grifei*

Ainda, conforme voto citado, a controvérsia do tema 1.094 guarda relação com o que se decidiu no RE 439.796 RG, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA (Tema 171).

Nesse último julgamento, **exigiu-se o respeito à anterioridade geral e nonagesimal**:

O exame sobre a higidez do fluxo de positivação da regra-matriz leva às seguintes conclusões:

*a) No RE 474.267, o bem entrou em território nacional antes de 17.12.2002 (fls. 43, 45 e 43). Já havia competência constitucional para tributação, porém, a LC 114/2002 somente foi publicada nessa mesma data (17.12.2002). Sem a necessária lei complementar de normas gerais contemporânea ao momento em que ocorrido o fato que se pretende gerador (jurídico tributário), a cadeia de validação fica prejudicada. Ademais, ainda que houvesse lei complementar de normas gerais e legislação local, **aplicar-se-ia a regra de anterioridade, que proíbe a tributação antes do início do exercício subsequente, respeitado, em qualquer caso, o prazo de reforço de 90 dias**. - grifei*

b) No RE 439.796, o ingresso do bem em território nacional ocorreu em ou antes de 08.10.2002, também ao desabrigo da necessária lei complementar de normas gerais em matéria



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

tributária, de forma a invalidar a constituição do crédito tributário pretendida.

Aplicado esse precedente, não há respaldo constitucional na exigência do DIFAL antes de 1º de janeiro de 2023, mesmo que reconhecida a eficácia da lei estadual em razão da edição da lei federal.

Pertinente, ainda, a análise do histórico da tramitação do PLP 32/2021.

Na proposta original, o art. 3º da LC 190/2022 teria a seguinte redação.

*Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, **produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano seguinte ao de sua publicação e após decorridos 90 (noventa) dias desta.***

Ainda durante a tramitação no Senado Federal, foi proposta a emenda nº 4 com a seguinte justificativa:

Dê-se ao art. 4º do Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 32, de 2021, a seguinte redação:

*"Art. 4º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, **produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano seguinte ao de sua publicação e após decorridos noventa dias desta.**"*

JUSTIFICAÇÃO

*Apesar de meritória a matéria, o texto pode ser aperfeiçoado. Entendemos ser inconstitucional o artigo que trata da vigência, tendo em vista que **de acordo com as alíneas "b" e "c" do inciso III do art. 150 da CF**, é proibido cobrar tributos no*



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

*mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada essa lei gravosa. **Por isso propomos a presente alteração** e contamos com o apoio dos pares para sua aprovação.*

O Parecer nº 161, de 2021-PLEN/SF, do Senador JAQUES WAGNER, foi pelo acolhimento da citada emenda:

*"O art. 4º do projeto, que é a cláusula de vigência e de eficácia, está eivado de inconstitucionalidade material. De acordo com as alíneas "b" e "c" do inciso III do art. 150 da Constituição, é proibido cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (anterioridade plena) e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada essa lei gravosa (anterioridade nonagesimal). **A omissão do art. 4º em relação à anterioridade plena será corrigida por meio do acolhimento da Emenda nº 4-PLEN, do Senador Izalci Lucas.**"*

O projeto foi aprovado no Senado Federal e encaminhado à Câmara dos Deputados com a seguinte redação ao art. 3º:

"Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano seguinte ao de sua publicação e após decorridos 90 (noventa) dias desta".

Apresentado substitutivo na Câmara dos Deputados, o art. 3º foi aprovado com a redação de que consta da Lei Complementar 190/2020:

Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

na alínea "c" do inciso III do caput do art. 150 da Constituição Federal.

O que se percebe, até pela tramitação dos projetos nas duas casas legislativas, é que os Deputados e Senadores esperavam que a Lei Complementar seria publicada ainda em 2021, já que remetida à sanção em 20/12/2021, mas esta só ocorreu em 2022.

Fato é, ou bem se reconhece a exigência da anterioridade a partir da LC 190/2022 - seja ela nonagesimal ou anual -, ou se afasta o comando constitucional para se admitir imediatamente à publicação da LC 190/2022 a produção de efeitos para a cobrança do DIFAL, hipótese esta que se afasta em razão do quanto já foi fundamentado acima, pois a eficácia da lei paulista está sujeita à edição de norma geral **que, por sua vez, submete-se à "a regra de anterioridade, que proíbe a tributação antes do início do exercício subsequente, respeitado, em qualquer caso, o prazo de reforço de 90 dias"** (RE 439.796).

Logo, **imperioso o respeito à anterioridade anual.**

Registre-se, outrossim, que embora já existisse Lei Estadual prevendo a exigência do DIFAL nestas hipóteses, somente depois, com o advento da Lei Complementar Federal 190/2022 acima referida, é que a legislação estadual passa a surtir efeitos, razão pela qual, para fins de aplicação do princípio da anualidade, deve ser considerado o exercício em que publicada a Lei Complementar Federal, no caso 2022.

Entendimento diverso implicaria em burla ao princípio constitucional da anterioridade anual, pela possibilidade de que o prazo tivesse a contagem iniciada a partir da publicação de Lei Estadual pretérita, de modo a permitir que o imposto pudesse incidir no dia seguinte ao advento da legislação federal.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Diante do exposto, voto para **negar provimento ao reexame necessário e ao recurso voluntário**, cumprido o duplo grau de jurisdição determinado pela Lei 12.016/2009, art. 14, §1º, mantida a sentença concessiva da segurança, **para o fim de determinar à autoridade impetrada que se abstenha de exigir da impetrante o ICMS – DIFAL, até 31.12.2022.**

Leonel Costa

Relator