



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
Procuradoria-Geral da República

Nº 5.356/2014-AsJConst/SAJ/PGR

Ação direta de inconstitucionalidade 5.094/RJ

Relator: Ministro **Luiz Fux**

Requerente: Governador do Estado de São Paulo

Interessados: Governador do Estado do Rio de Janeiro

Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro

Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 3º, *caput*, 4º, *caput*, 5º, *caput* e §§ 1º e 2º, 6º, *caput*, e 12, *caput*, da Lei 5.636, de 6 de janeiro de 2010, do Estado do Rio de Janeiro. Preliminares: (I) Legitimidade ativa e pertinência temática. (II) Alegada ofensa indireta à Constituição: não ocorrência. Mérito: imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). “Guerra fiscal”. (I) Benefícios fiscais relativos ao ICMS: inafastabilidade da celebração de convênio por meio do CONFAZ (art. 155, § 2º, XII, alínea *g*, da Constituição da República); (II) Redução da alíquota interna do ICMS a patamar inferior ao previsto em resolução do Senado para operações interestaduais: impossibilidade; (III) Vedação de aproveitamento de crédito: ofensa ao princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da CR); (IV) Diferimento do pagamento do ICMS: desnecessidade de celebração de convênio; (V) Princípio da não discriminação tributária: impossibilidade de previsão de regime tributário diferente em razão da procedência ou do destino do bem ou serviço (art. 152 da CF). Parecer pela procedência parcial do pedido.

I. RELATÓRIO

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pelo Governador do Estado de São Paulo contra os arts. 3º, *caput*, 4º, *caput*, 5º, *caput* e §§ 1º e 2º, 6º, *caput*, 12, *caput*, e, por arrastamento, dos arts. 1º, *caput* e §§ 1º a 7º, 2º,

caput, 7º, *caput* e § 3º, 8º, *caput* e §§ 1º e 2º, 9º, incisos I a III, e §§ 1º e 2º, 10, *caput* e incisos I a VI, 13, 14, *caput* e parágrafo único, 15, *caput* e parágrafo único, 16, 17 e 18, *caput* e parágrafo único, todos da Lei 5.636, de 6 de janeiro de 2010, do Estado do Rio de Janeiro. A lei “dispõe sobre política de recuperação industrial regionalizada”.

É o seguinte o teor dos dispositivos impugnados:

Art. 1º. Fica concedido, em caráter opcional, aos estabelecimentos industriais, regime especial de tributação e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, nos termos e condições estabelecidas nos artigos desta Lei.

§ 1º. Para cada estabelecimento, a opção referida no *caput* somente se torna efetiva, aplicável às operações sujeitas ao imposto, após autorização de enquadramento concedida pela Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro, observado o disposto no § 5º deste artigo.

§ 2º. A empresa interessada na autorização pelo regime especial condicionado, referido no *caput* deste artigo, deverá encaminhar solicitação ao Secretário de Estado de Desenvolvimento Econômico, Energia, Indústria e Serviços, fornecendo as seguintes informações sobre o estabelecimento que exercerá opção pelo referido regime especial: localização, data estimada para início do processo produtivo, no caso de estabelecimento a ser instalado, principais produtos resultantes do processo de industrialização, atividade principal e atividades secundárias, previsão anual (janeiro a dezembro) de número de empregos diretos e de valor gasto com pessoal, em moeda corrente, no segundo, terceiro e quarto ano, seguintes à autorização de que trata o parágrafo anterior.

§ 3º. Em até 60 ([...]) dias, a Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro se pronunciará sobre a solicitação referida no parágrafo anterior, concedendo ou negando autorização de que trata o § 1º deste artigo, servindo-se de parecer do Se-

cretário de Estado de Desenvolvimento Econômico, Energia, Indústria e Serviços para expor as razões de decidir.

§ 4º. O não cumprimento do prazo estipulado no parágrafo anterior, contado a partir da data de registro no protocolo da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Energia, Indústria e Serviços da correspondente solicitação de que trata o § 2º deste artigo, acarreta concessão de autorização tácita, para os efeitos do § 1º deste artigo.

§ 5º. O estabelecimento industrial interessado em exercer a opção pelo regime especial condicionado, referido no *caput* deste artigo, deverá entregar, na repartição fiscal de sua circunscrição, documento declarando que cumpre as condições desta Lei, anexando documento de autorização de que trata o § 1º deste artigo ou relatório circunstanciado de que houve autorização tácita, nas condições previstas no § 4º deste artigo, e informando que passará a usufruir, a partir do mês seguinte, o respectivo tratamento tributário especial, nos termos desta Lei.

§ 6º. Em caso de negativa de autorização, a qual deve ser fundada em questões de relevante concorrência predatória, que possa representar perda considerável do mercado existente em determinada atividade, é cabível reexame da decisão da Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro, mediante nova solicitação da empresa interessada dirigida, diretamente, à referida comissão, que decidirá, no prazo de 90 ([...]) dias, com base em parecer elaborado por relator indicado pelo Presidente desta.

§ 7º. O contribuinte que, espontaneamente ou de ofício, for desenquadrado do regime especial de tributação e recolhimento de que trata esta Lei somente poderá exercer nova opção de enquadramento depois de decorrido o prazo mínimo de 12 ([...]) meses.

Art. 2º. O contribuinte optante do regime especial de que trata esta Lei não poderá realizar operação de venda interna a consumidor final, não contribuinte do imposto, exceto quando a referida operação for destinada a pessoa jurídica de direito público ou órgão da administração direta, sem personalidade jurídica, e, ainda, a estabelecimento hospitalar ou clínica médica e se tratar de venda de mercadoria destinada ao exercício da atividade fim dos referidos estabelecimentos.

Art. 3º. No regime especial de tributação de que trata esta Lei, em substituição à sistemática de apuração de créditos e débitos fiscais, o imposto a ser recolhido corresponde à apli-

cação da alíquota de 2% (...) sobre o valor das operações de saídas por transferência e por venda, deduzidas as devoluções, vedado o aproveitamento de qualquer crédito fiscal.

[...]

Art. 4º. Na importação e na aquisição interna de insumos destinados ao processo industrial do estabelecimento optante do regime especial de que trata esta Lei, fica transferido o cumprimento da obrigação de pagar o respectivo crédito tributário para o momento da etapa de saída do produto acabado, cujo cálculo e recolhimento se dará, englobadamente, na forma do artigo anterior, não se aplicando o disposto no artigo 39 do Livro I do Regulamento do ICMS – RICMS, aprovado pelo Decreto nº 27.427, de 17 de novembro de 2000.

[...]

Art. 5º. Nas operações de que decorra entrada de máquina, equipamento, peça, parte e acessório, destinados à composição do ativo permanente do estabelecimento optante do regime especial de que trata esta Lei, fica transferido o cumprimento da obrigação de pagar o respectivo crédito tributário para o momento da eventual saída.

§ 1º. Nas operações interestaduais, a transferência do cumprimento da obrigação de que trata o *caput* deste artigo aplica-se ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

§ 2º. Cabe ao adquirente a responsabilidade pelo cumprimento transferido da obrigação de pagar o respectivo imposto, de que trata o *caput* deste artigo, no momento da eventual saída do estabelecimento do adquirente dos referidos bens, a qualquer título, calculado o imposto a ser recolhido sobre o valor então praticado na alienação, empregando-se a alíquota normal do imposto, não se aplicando o disposto no artigo 39 do Livro I do Regulamento do ICMS – RICMS, aprovado pelo Decreto nº 27.427, de 17 de novembro de 2000.

Art. 6º. A emissão de Nota Fiscal pelo estabelecimento industrial que optar pelo regime especial de tributação desta Lei tem procedimento normal, com destaque do imposto calculado de acordo com a alíquota normal de destino da mercadoria.

[...]

Art. 7º. A opção pelo regime especial de tributação de que trata esta Lei está limitada geograficamente a estabelecimen-

tos industriais localizados nos Municípios de Aperibé, Areal, Bom Jardim, Bom Jesus do Itabapoana, Cambuci, Campos dos Goytacazes, Cantagalo, Carapebus, Cardoso Moreira, Carmo, Comendador Levy Gasparian, Conceição de Macabu, Cordeiro, Distrito Industrial da Companhia de Desenvolvimento Industrial do Estado do Rio de Janeiro – CODIN, no Município de Queimados, Duas Barras, Engenheiro Paulo de Frontin, Italva, Itaocara, Itaperuna, Laje do Muriaé, Macuco, Mendes, Miguel Pereira, Miracema, Natividade, Paraíba do Sul, Paty de Alferes, Porciúncula, Quissamã, Rio das Flores, São Fidélis, Santa Maria Madalena, Santo Antônio de Pádua, São Francisco do Itabapoana, São João da Barra, São José de Ubá, São Sebastião do Alto, São José do Vale do Rio Preto, Saquarema, Sapucaia, Sumidouro, Trajano de Moraes, Três Rios, Valença, Vassouras, Varre Sai, Distrito Industrial de Barra do Piraí, Distrito Industrial de Japeri e Distrito Industrial de Paracambi, Distrito Industrial de Pinheiral e Distrito Industrial da Posse (Petrópolis). (Nova redação dada pela Lei nº 5792/2010).

[...]

§ 3º. A Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro, até 31 de março de 2010, poderá, em caráter excepcional, autorizar enquadramento de estabelecimento industrial cuja atividade, principal ou secundária, esteja contemplada no parágrafo anterior.

Art. 8º. Os benefícios mencionados nesta Lei não se aplicam no caso de descontinuidade de outras atividades da mesma empresa ou grupo econômico localizado no território fluminense.

§ 1º. Para fins de aplicação deste artigo, não caracteriza descontinuidade de atividade a descontinuidade de produto, fabricado em determinado estabelecimento, desde que a arrecadação do referido estabelecimento não apresente queda em relação aos 12 ([...]) meses anteriores à data em que o produto deixou de ser fabricado.

§ 2º. A descontinuidade de atividade ou a descontinuidade de produto, que seja consequência de determinação ou recomendação formal de órgão da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, que tenha atribuição legal de regulação, normatização, controle ou fiscalização na esfera do meio-ambiente ou da segurança pública, não constitui justa causa para aplicação do *caput* deste artigo.

Art. 9º. Perderá o direito ao tratamento tributário previsto nesta Lei, com conseqüente restauração da sistemática normal da cobrança de imposto e a imediata devolução aos cofres públicos estaduais de todos os valores não recolhidos decorrentes da sistemática de cobrança, acrescidos de juros e correção monetária o contribuinte:

I – que apresentar qualquer irregularidade, durante a fruição dos benefícios desta Lei, assim entendida, aquela reconhecida em decisão administrativa irrecorrível, com relação ao cumprimento das condições nela estabelecidas;

II – que realizar qualquer tipo de operação comercial ou mudança societária que se caracterize como sucessão e que venha a resultar em redução da arrecadação, em relação aos 12 ([...]) meses anteriores à referida operação ou mudança societária, ou desativação de outro estabelecimento integrante do grupo econômico, localizado no Estado do Rio de Janeiro, que realize negócios no mesmo ramo de atividade industrial e mesmo produto;

III – que efetive realocização de domicílio tributário ou aberturas de filiais que represente redução no nível de arrecadação de seus estabelecimentos, em relação aos 12 ([...]) meses anteriores à referida realocização.

§ 1º A perda do direito de que trata este artigo, se dará por resolução do Secretário de Estado de Desenvolvimento Econômico, Energia, Indústria e Serviços, mediante proposição da Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro.

§ 2º Na hipótese em que se verifique má-fé do empreendedor, apurada em decisão administrativa irrecorrível, o Poder Executivo procederá ao desenquadramento da empresa, indicando a partir de que data ficam produzidos seus efeitos.

Art. 10. Ao regime concedido por esta Lei não pode aderir o contribuinte que se enquadrar em qualquer uma das seguintes situações:

I – esteja irregular no Cadastro Fiscal do Estado do Rio de Janeiro;

II – tenha débito para com a Fazenda Estadual, salvo se suspensa sua exigibilidade na forma do artigo 151 do Código Tributário Nacional;

III – participe ou tenha sócio que participe de empresa com débito inscrito na Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro ou com inscrição estadual cancelada ou suspensa em consequência de irregularidade fiscal, salvo se suspensa sua exigi-

bilidade na forma do artigo 151 do Código Tributário Nacional;

IV – esteja irregular ou inadimplente com parcelamento de débitos fiscais de que seja beneficiário;

V – tenha passivo ambiental;

VI – ser inscrito em Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro.

[...]

Art. 12. A aplicação dos benefícios desta Lei, em operação de importação, fica condicionada à obrigatoriedade de importar e desembaraçar por meio dos portos e aeroportos fluminenses as aquisições realizadas no exterior e destinadas à unidade industrial localizada no Estado do Rio de Janeiro.

Art. 13. O estabelecimento industrial optante do regime especial de tributação e recolhimento do Imposto de que trata esta Lei fornecerá, semestralmente, às Secretarias de Estado de Fazenda e de Desenvolvimento Econômico, Energia, Indústria e Serviços, nos moldes por aquela fixada em ato próprio, informações econômico-fiscais referentes ao referido regime especial, sem prejuízo das demais obrigações fixadas em legislação própria.

Art. 14. O regime especial de tributação e recolhimento do ICMS previsto nesta Lei vigorará até o último dia do vigésimo quinto ano subsequente à data de sua publicação e somente se aplica sobre a parcela do ICMS próprio devido pelo estabelecimento industrial optante do referido regime.

Parágrafo único. O estabelecimento industrial já instalado ou em fase de implantação, comprovada pelo registro na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro dos atos constitutivos, em data anterior a 31 de maio de 2010, fica dispensado da autorização de que trata o § 1º, do artigo 1º, desta Lei.

Art. 15. No percentual mencionado no artigo 3º desta Lei, considera-se incluída a parcela de 1% ([...]), destinada ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais – FECP, instituído pela Lei nº 4.056, de 30 de dezembro de 2002.

Parágrafo Único. No caso de extinção do Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais – FECP, instituído pela Lei nº 4.056, de 30 de dezembro de 2002, o imposto a ser recolhido permanecerá de acordo com a alíquota de 2% ([...]) contida no art. 3º da presente Lei.

Art. 16. A fruição dos benefícios previstos nesta Lei fica condicionada à observação das disposições da Lei nº 2.609, de 22 de agosto de 1996.

Art. 17. O Poder Executivo, através da Comissão Permanente de Políticas de Desenvolvimento Econômico do Estado do Rio de Janeiro, encaminhará ao Poder Legislativo, semestralmente, relatório de acompanhamento dos resultados alcançados com base na presente Lei.

Art. 18. O município que, tomando como base o ano de publicação desta Lei, superar o crescimento de 200% de seu valor adicionado, nas operações relativas ao ICMS, mensurado em Unidade Fiscal de Referência – UFIR, fica excluído do benefício desta Lei, relativamente aos estabelecimentos que vierem a ser instalados no respectivo município, a partir do segundo ano seguinte àquele em que o crescimento excedeu ao referido percentual.

Parágrafo único. Compete ao Secretário de Estado de Desenvolvimento Econômico, Energia, Indústria e Serviços declarar, por meio de resolução editada até o último dia do primeiro semestre de cada ano, quais os municípios que superaram, no ano antes, o crescimento de que trata o caput deste artigo.

Sustenta o requerente, em preliminar, ter legitimidade ativa para ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade “na defesa do Poder Executivo que representa, por ser qualificado como responsável pela situação fiscal e orçamentária da unidade federada que comanda” (folha 2). Quanto à pertinência temática, afirma que os dispositivos impugnados “versam efetivamente sobre concessão de benefícios fiscais relacionados ao ICMS, sem a devida e prévia deliberação dos Estados e do Distrito Federal, que causam, potencial e efetivamente, prejuízos para a economia do Estado de São Paulo, podendo-se esperar perda arrecadatória reflexa, êxodo das indústrias e do empresariado paulista ou prejuízo direto aos contribuintes deste Estado, determinado pela baixa privilegiada artificial dos preços de mercado” (fl. 3). No mérito, alega que: (i) o

art. 3º, *caput*, da norma, ao reduzir a alíquota do ICMS para 2%, nas operações de saída internas e interestaduais, realizadas por estabelecimentos industriais localizados no Estado do Rio de Janeiro, contraria o art. 155, § 2º, incisos VI e XII, alínea g, da Constituição da República, pois fixa a alíquota interna em patamar inferior àquela prevista para as operações interestaduais, independentemente de prévia celebração de convênio firmado por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ); (II) o art. 6º da lei prevê que tanto o adquirente interno quanto o interestadual gozarão de expressivo benefício, porquanto se creditarão da diferença entre o imposto efetivamente pago e a alíquota normal, sem que tenha sido recolhido o tributo, em afronta ao princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, I, da CR; (III) os arts. 4º e 5º, §§ 1º e 2º, da lei estadual, instituíram espécie de diferimento especial e postergaram o pagamento do tributo para momento não previsto na legislação do ICMS; (IV) o art. 12, *caput*, da lei ofende o art. 152 da CR, pois o benefício fiscal se condiciona à obrigatoriedade de importar e desembaraçar as mercadorias por meio dos portos e aeroportos fluminenses. Requer declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento, dos arts. 1º, *caput*, e §§ 1º a 7º, 2º, *caput*, 7º, *caput* e § 3º, 8º, *caput* e §§ 1º e 2º, 9º, incisos I a III, e par §§ 1º e 2º, 10, *caput* e incisos I a VI, 13, 14, *caput* e parágrafo único, 15, *caput* e parágrafo único, 16, 17, e 18, *caput* e parágrafo único, todos da Lei 5.636/2010, por constituírem normas acessórias que preveem condições e regras para fruição do benefício (peça 2).

Adotou-se o rito do art. 12 da Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999 (peça 4).

A ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO manifesta-se pela procedência parcial do pedido, aduzindo que: (I) o art. 3º da Lei 5.636/2010 reduziu a alíquota do ICMS ao patamar de 2% em operações submetidas a regime especial sem que houvesse celebração de convênio por meio do CONFAZ, afrontando o art. 155, § 2º, VI e XII, alínea g, da Constituição da República; (II) a concessão de regime especial condicionada à obrigação de importar e desembaraçar por meio de portos e aeroportos fluminenses ofende o art. 152 da Constituição; (III) o sistema que permite pagamento do ICMS somente na eventual saída do bem adquirido para integrar o ativo fixo também ofende o art. 155, § 2º, XII, alínea g, da Constituição, por constituir benefício fiscal concedido sem prévia celebração de convênio; (IV) o diferimento do pagamento do ICMS devido na importação ou aquisição de insumos, transferindo-o para o momento de saída do produto acabado não ofende a Constituição, porquanto, nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tão somente posterga o recolhimento do tributo (peça 15).

O GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, em suas informações, suscita, preliminarmente, ilegitimidade ativa do requerente. Quanto à temática de fundo, afirma que o requerente não comprovou redução de carga tributária por força das normas. Embora o art. 3º preveja alíquota de 2% em sua parte final, contém vedação de aproveitamento de qualquer crédito fiscal, o que não geraria, necessariamente, economia real para o optante do regime especial. Assevera que “não pretende fazer ‘guerra fiscal’ com os demais entes da federação, mas apenas estimular, dentro de seu território, a melhoria das condições de vida de sua população resi-

dente nos Municípios mais pobres”. Alega, por fim, que o princípio da uniformidade geográfica dos tributos, insculpido no art. 151, I, da Constituição da República não é absoluto, porquanto admite concessão de incentivos fiscais destinados a promover equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre diferentes regiões brasileiras (peça 17).

Em informações, a ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO aduz, preliminarmente: (I) ilegitimidade ativa do Governador do Estado de São Paulo, por ausência de demonstração de pertinência temática; (II) violação indireta à Constituição, por depender a controvérsia do prévio confronto com a Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975. No mérito, afirma que a Constituição admite uso de benefícios fiscais com finalidade extrafiscal, como meio de reduzir desigualdades regionais, na forma dos arts. 43 e 151, I, da Carta da República (peça 19).

Há pedido de ingresso como *amicus curiae* da FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (FIRJAN) pendente de apreciação pelo relator (peça 24).

É o relatório.

II. PRELIMINARES

II.1. LEGITIMIDADE ATIVA E PERTINÊNCIA TEMÁTICA

Primeiramente, tendo em vista a modificação perpetrada pela Lei 5.792, de 22 de julho de 2010, no art. 7º da Lei 5.636/2010, ambas do Estado do Rio de Janeiro, deve o requerente ser intimado para aditar a petição inicial.

Quanto à preliminar arguida pela ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, no sentido de o requerente não ter demonstrado pertinência temática, não merece êxito tal argumento.

A legitimidade ativa para ação direta de inconstitucionalidade é conferida aos governadores de Estado e do Distrito Federal pelo art. 103, V, da Constituição da República. Ainda que a Constituição não estabeleça condição para exercício dessa competência, o Supremo Tribunal Federal entende que, “em se tratando de impugnação a diploma normativo a envolver outras Unidades da Federação, o Governador há de demonstrar a pertinência temática, ou seja, a repercussão do ato[,] considerados os interesses do Estado”.¹

No caso, o requisito satisfaz-se pelo fato de que a concessão de benefícios fiscais do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), sem prévia celebração de convênio no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), é capaz de causar impactos na economia dos demais Estados da Federação. Nesse panorama, a procedência da ação direta teria a finalidade de evitar possível lesão financeira ao Estado de São Paulo.

II.2. ALEGADA OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO

No que se refere à preliminar de ofensa indireta suscitada pela Assembleia Legislativa do Rio de Janeiro, a análise da incons-

¹ STF. Plenário. ADI 2.747/DF. Relator: Ministro MARCO AURÉLIO. 16/5/2007, unânime. *Diário da Justiça eletrônico* 82, 17 ago. 2007, p. 22; *RDDT* n. 145, 2007, p. 229-230.

titucionalidade apontada na inicial requer exame direto de compatibilidade entre as normas impugnadas e a Constituição.

Discute-se se o Estado do Rio de Janeiro extrapolou a competência que lhe é constitucionalmente atribuída e se violou a sistemática instituída pela Constituição da República para cobrança do ICMS.

A obrigatoriedade de deliberação sobre benefícios fiscais por meio de convênio celebrado entre Estados e o Distrito Federal decorre do princípio federativo, a fim de harmonizar a composição de forças de modo a permitir a coexistência dos entes autônomos.

Nesse particular, essa Corte já conheceu diversas ações diretas cujo fundamento principal é justamente a violação à exigência de convênio.²

A Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, como lei complementar geral tributária, disciplina, apenas, a forma segundo a qual o acordo entre as unidades federadas deve celebrar-se.

É necessário, portanto, cotejo direto entre os dispositivos impugnados e a Constituição e não frente à Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, que regula os convênios para benefícios fiscais concernentes ao do ICMS.

Em suma, a temática debatida nos autos não caracteriza ofensa indireta à Constituição.

² STF ADI 2.549. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski. *DJe* 209, 3 nov. 2011; ADI 4.152. Rel.: Min. Cezar Peluso, *DJe* 181, 21 set. 2011; ADI 3.794. Rel.: Min. Joaquim Barbosa. *DJe* 146, 1º ago. 2011, entre muitas outras.

III. MÉRITO

III.1. BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS: NECESSIDADE DE CONVÊNIO VIA CONFAZ

O art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição da República³ dispõe caber à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS serão concedidos. A disciplina de tais matérias está contida na Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, que regula os convênios para isenção do ICMS, cuja recepção pela Constituição de 1988 foi reconhecida por essa Corte em diversas ocasiões.

Embora seja tributo de competência estadual e distrital, o ICMS recebe conformação nacional pela LC 24/1975, que estabelece prévia celebração de convênio como requisito para concessão de benefícios fiscais relativos ao imposto. Trata-se de exigência que tem por objetivo evitar a lesiva e reprovável prática da chamada “guerra fiscal” (numerosas vezes rechaçada em decisões do STF), em que unidades da Federação disputam investimentos e concedem vantagens a empresas, na ânsia de captar empreendimentos, por vezes de maneira não só antijurídica como economicamente ruínoza. A conduta, em última análise, arrisca a desestruturação do próprio pacto federativo, mediante exorbitante favore-

³ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional 3, de 1993)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional 3, de 1993)

XII – cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

cimento do ente público desonerador, em prejuízo aos demais componentes da Federação.

ROQUE ANTONIO CARRAZA,⁴ a respeito do assunto, corretamente pondera:

As isenções de ICMS no entanto, não seguem esta diretriz. De fato, unilateralmente, nem os Estados, nem o Distrito Federal podem concedê-las. Nem mesmo por meio de lei ordinária. Não há, portanto, isenções autonômicas, em matéria de ICMS. Notamos, a propósito, que a lei ordinária (estadual ou distrital) também não pode, no que concerne a este tributo, conceder incentivos e benefícios fiscais (reduções de base de cálculo, créditos presumidos ou fictícios, remissões parciais, anistias, diferimentos, parcelamentos de débitos tributários, adiamentos de prazos de pagamento, e assim por diante).

[...]

Em suma, as isenções tributárias em matéria de ICMS, longe de poderem ser concedidas (ou revogadas) pelas próprias unidades federativas interessadas, devem ser objeto de convênios, celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal.

De fato, a Constituição exige que todos eles se coloquem de acordo para que tal benefício passe a ter existência jurídica. Assim é para evitar a 'guerra fiscal' entre as diversas regiões do País, cujos efeitos deletérios são sobejamente conhecidos – e que, por isso mesmo, devem, por todos os modos, ser evitados.

No mesmo sentido manifestam-se, entre outros, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO,⁵ RICARDO LOBO TORRES⁶ e LUCIANO AMARO.⁷

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 516 e 522.

⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 310-1.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 394-5.

⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 163.

Outro não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que possui jurisprudência pacífica acerca da inconstitucionalidade da concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS sem prévia celebração de convênio entre Estados e Distrito Federal. A respeito do tema, citem-se, entre muitos outros, os seguintes julgados:

INCONSTITUCIONALIDADE. Ação direta. Lei nº 11.393/2000, do Estado de Santa Catarina. Tributo. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Benefícios fiscais. Cancelamento de notificações fiscais e devolução dos correspondentes valores recolhidos ao erário. Concessão. Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, nos termos da LC 24/75. Expressão da chamada ‘guerra fiscal’. Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra g, da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.⁸

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. NECESSIDADE DE AMPARO EM CONVÊNIO INTERESTADUAL. ART. 155, XII, g DA CONSTITUIÇÃO. Nos termos da orientação consolidada por esta Corte, a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de prévia aprovação em convênio interestadual, como forma de evitar o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Interpretação do art. 155, XII, g da Constituição. São inconstitucionais os arts. 6º, no que se refere a ‘benefícios fiscais’ e ‘financeiros-fiscais’, 7º e 8º da Lei Complementar estadual 93/2001, por permitirem a concessão de incentivos e benefícios atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente.⁹

⁸ STF Plenário. ADI 2.345. Rel.: Min. CEZAR PELUSO, 30/6/2011, un, *DJe* 150, 4 ago. 2011.

⁹ STF Plenário. ADI 3.794. Rel.: Min. JOAQUIM BARBOSA. 1º/6/2011, un. *DJe* 146, 29 jul. 2011.

PROCESSO OBJETIVO – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – ATUAÇÃO DO ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO. Consoante dispõe a norma imperativa do § 3º do artigo 103 da Constituição Federal, incumbe ao Advogado-Geral da União a defesa do ato ou texto impugnado na ação direta de inconstitucionalidade, não lhe cabendo emissão de simples parecer, a ponto de vir a concluir pela pecha de inconstitucionalidade. ICMS – BENEFÍCIO FISCAL – ISENÇÃO. Conflita com o disposto nos artigos 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal decreto concessivo de isenção, sem que precedido do consenso das unidades da Federação.¹⁰

Ação Direta de Inconstitucionalidade contra a integralidade da Lei Estadual nº 8.299, de 29 de janeiro de 2003, que dispõe sobre escoamento do sal marinho produzido no Rio Grande do Norte. Presença dos pressupostos da ação. Suspensão gradativa do escoamento de sal marinho não beneficiado para outras unidades da Federação. Inconstitucionalidade dos arts. 6º e 7º da lei impugnada por usurpação de competência privativa da União (art. 22, VIII, da Constituição). Precedentes. Concessão unilateral de benefício fiscal. Ausência de convênio interestadual. Violação ao art. 155, § 2º, XII, g da Constituição. Precedentes. Declaração de nulidade sem redução de texto do art. 9º da lei estadual para excluir a concessão de benefícios fiscais em relação ao ICMS. Ação julgada parcialmente procedente.¹¹

No entanto, os requeridos não demonstraram existir convênio entre Estados e o Distrito Federal que autorize dito benefício.

Dessa forma, sendo a celebração de convênio entre os entes da federação pressuposto essencial para tornar válida a concessão de benefícios fiscais, fica evidente que os arts. 3º, *caput*, e 6º, *caput*, da Lei estadual 5.636/2010, afrontam o artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição da República.

¹⁰ STF. Plenário. ADI 2.376. Rel.: Min. MARCO AURÉLIO, 30/6/2011, un. *DJe* 125, 30 jun. 2011.

¹¹ STF. Plenário. ADI 2.866. Rel.: Min. GILMAR MENDES. 12/5/2010, un. *DJe* 145, 5 ago. 2010.

III.2. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA INTERNA A NÍVEL INFERIOR AO DE RESOLUÇÃO DO SENADO PARA OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

O art. 155, § 2º, VI, da Constituição da República determina que as alíquotas internas relativas ao ICMS não poderão ser inferiores às previstas para operações interestaduais, as quais, de acordo com o inc. IV do mesmo dispositivo, são fixadas por meio de resolução do Senado Federal.¹²

A Resolução 22, de 22 de maio de 1989, do Senado Federal, fixou a alíquota interestadual em 7%.¹³ Posteriormente, mediante a Resolução 13, de 26 de abril de 2012, o Senado estabeleceu a alíquota interestadual em 4%, somente nas operações com bens importados do exterior, nos casos que especifica.¹⁴

¹² “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional 3, de 1993)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional 3, de 1993)

IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, g, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; [...]”.

¹³ Resolução 22, de 22 de maio de 1989:

“Art. 1º. A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.

Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:

I – em 1989, oito por cento;

II – a partir de 1990, sete por cento.

Art. 2º. A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.”

¹⁴ Resolução 13, de 26 de abril de 2012:

Em suma, o art. 3º, *caput*, da Lei estadual 5.636/2010, ao fixar a alíquota do ICMS em patamar inferior àquele determinado pelo Senado, nas Resoluções 22/1989 e 13/2012, também ofende o art. 155, § 2º, incisos IV e VI, da Constituição da República.

III.3. VEDAÇÃO DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO: OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE

O princípio da não cumulatividade, insculpido no art. 155, § 2º, I, da Carta da República determina, de modo impositivo, a compensação do que for devido em cada operação relativa à circu-

“O Senado Federal resolve:

Art. 1º. A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, será de 4% ([...]).

§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembarço aduaneiro:

I – não tenham sido submetidos a processo de industrialização;

II – ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com Conteúdo de Importação superior a 40% ([...]).

§ 2º. O Conteúdo de Importação a que se refere o inciso II do § 1º é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem.

§ 3º. O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) poderá baixar normas para fins de definição dos critérios e procedimentos a serem observados no processo de Certificação de Conteúdo de Importação (CCI).

§ 4º. O disposto nos § 1º e 2º não se aplica:

I - aos bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, a serem definidos em lista a ser editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex) para os fins desta Resolução;

II - aos bens produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.176, de 11 de janeiro de 2001, e 11.484, de 31 de maio de 2007.

Art. 2º. O disposto nesta Resolução não se aplica às operações que destinem gás natural importado do exterior a outros Estados.

lação de mercadorias com o montante cobrado nas operações anteriores, “a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais”.¹⁵ Visa a garantir a denominada neutralidade fiscal.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹⁶ comenta sobre a natureza imperativa do princípio da não cumulatividade:

A cláusula da não-cumulatividade caracteriza diretriz constitucional imperativa, não consubstanciando mera norma programática, não traduzindo recomendação, nem significando cunho didático ou ilustrativo. Trata-se de uma obrigação a ser cumprida tanto pelo poder público como pelo contribuinte. Deve ser considerada como princípio em razão de constituir comando normativo (repleto de valores, permeado por forte conteúdo axiológico), compreendendo diretriz ao legislador ordinário para que, na estruturação de determinados tributos, a apuração do *quantum debeat* deva considerar o confronto entre a soma dos montantes dos impostos incidentes nas operações efetuadas e a soma dos impostos (fatos geradores), referentes aos negócios realizados.

Trata-se de conceito dogmático, uma verdade normativa que deve inspirar, fundamentar e obrigar ao legislador ordinário na regra de estatuição do tributo. A circunstância de ser rotulado como mera técnica operacional, ou método de apuração do imposto, não retira a importância e a cogência do postulado constitucional.

O Supremo Tribunal Federal igualmente entende que o princípio da não cumulatividade tem natureza impositiva. Por conseguinte, manifestou-se por conflitar com o preceito toda norma que proíba compensação do valor efetivamente recolhido em operação anterior:

¹⁵ STF, Plenário. RE 606.107 RG/RS. Rel.: Min. ROSA WEBER. 22/5/2013, maioria. *DJe* 25 nov. 2013.

¹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). *Não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2009, p. 271.

ICMS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – MERCADORIA USADA – BASE DE INCIDÊNCIA MENOR – PROIBIÇÃO DE CRÉDITO – INCONSTITUCIONALIDADE. Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas *a* e *b* do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos confundíveis com o benefício fiscal em questão.¹⁷

A não cumulatividade, além de sua natureza principiológica, constitui técnica arrecadatória que busca espelhar a realidade econômica das transações. A pretexto de conceder benefício fiscal, não pode a lei criar fórmulas ou cálculos fictícios que favoreçam outros sujeitos da cadeia produtiva, que, em contrapartida, prejudiquem os demais entes da federação e, muito mais grave, que o faça sem a celebração do indispensável convênio.

O art. 3º da lei estadual, ao vedar expressamente o aproveitamento de qualquer crédito fiscal, ofendeu frontalmente o princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2º, I, da Constituição da República). Da mesma forma o art. 6º, ao prever creditamento da diferença entre o imposto efetivamente pago e a alíquota normal do Estado de destino, criou crédito tributário fictício, sem que tenha sido recolhida a diferença do tributo, a também vulnerar a sistemática da não cumulatividade.

¹⁷ STF. Plenário. RE 161.031/MG. Rel.: Min. MARCO AURÉLIO. 24/3/1997, maioria. *DJ* 6 jun. 1997, p. 24.881.

III.4. DIFERIMENTO DO PAGAMENTO DO ICMS: DESNECESSIDADE DE CONVÊNIO

Diferimento tributário não se confunde com isenção, imunidade ou a redução de alíquota, pois constitui apenas transferência do recolhimento do tributo para momento posterior ao de seu vencimento normal. Embora o fato gerador se realize, a exigibilidade do pagamento do tributo fica postergada.

Por não o considerar benefício fiscal propriamente dito, o Supremo Tribunal Federal, em reiterados precedentes, manifestou-se no sentido de o diferimento prescindir de celebração de convênio e de poder ser veiculado em lei estadual. Confira-se:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Artigos 9º a 11 e 22 da Lei n. 1.963, de 1999, do Estado do Mato Grosso do Sul. 2. Criação do Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário do Estado de Mato Grosso do Sul – FUNDER-SUL. Diferimento do ICMS em operações internas com produtos agropecuários. 3. A contribuição criada pela lei estadual não possui natureza tributária, pois está despida do elemento essencial da compulsoriedade. Assim, não se submete aos limites constitucionais ao poder de tributar. 4. O diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade e, dessa forma, pode ser disciplinado por lei estadual sem a prévia celebração de convênio. 5. Precedentes. 6. Ação que se julga improcedente.¹⁸

Enfim, se o diferimento não é considerado benefício fiscal, não se exige que seja antecedido pela celebração de convênio. Como consequência, os arts. 4º e 5º da Lei 5.636/2010, por transferirem o pagamento do tributo para o momento de saída do produto, não contrariam a Constituição, exceto pela expressão “na

¹⁸ STF. Plenário. ADI 2.056/MS. Rel.: Min. GILMAR MENDES. 30/5/2007, maioria. DJ 17 ago. 2007, p. 22. Sem destaque no original.

forma do artigo anterior”, prevista no art. 4º, que deve ter sua inconstitucionalidade declarada pelos mesmos fundamentos invocados quanto ao art. 3º da lei estadual.

III.5. INCONSTITUCIONALIDADE DE REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENTE PELA PROCEDÊNCIA OU DESTINO DO BEM OU SERVIÇO

O princípio da não discriminação tributária – manifestação no Direito Tributário do princípio constitucional da isonomia – veda a Estados, ao Distrito Federal e a Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (art. 152 da Constituição da República).¹⁹

Visa o preceito a preservar a Federação e evitar que se instau-rem medidas protecionistas localizadas e sem avaliação do impacto econômico sobre os demais entes federados. Ressalva expressa a Constituição faz em relação aos incentivos regionais, destinados a promover o equilíbrio socioeconômico entre as diversas regiões do país.

Mesmo os benefícios fiscais sob a forma de incentivos regionais, porém, devem ser antecedidos pela celebração de convênio, justamente para que o tema seja submetido às demais unidades federadas. Estas, em conjunto, deverão deliberar sobre a necessidade e adequação do benefício. Veja-se elucidativo julgado sobre o tema:

¹⁹ “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA CONDICIONADA À ORIGEM DA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA. SAÍDAS INTERNAS COM CAFÉ TORRADO OU MOÍDO. DECRETO DE 35.528/2004 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. VIOLAÇÃO DO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO. O Decreto 35.528/2004, do Estado do Rio de Janeiro, ao estabelecer um regime diferenciado de tributação para as operações das quais resultem a saída interna de café torrado ou moído, em função da procedência ou do destino de tal operação, viola o art. 152 da Constituição. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente.²⁰

Segundo o art. 12 da Lei estadual 5.636/2010, os benefícios fiscais condicionam-se à obrigatoriedade de importar e desembarcar por meio de portos e aeroportos fluminenses aquisições realizadas no exterior e destinadas a unidades industriais no Estado do Rio de Janeiro.

Tal previsão favorece, de modo indevido, estabelecimentos localizados no território desse ente federado, com o que afronta a vedação do art. 152 da Constituição Federal.

IV. CONCLUSÃO

Ante o exposto, o parecer é pelo conhecimento da ação e, no mérito, pela parcial procedência do pedido, para declarar inconstitucionalidade dos arts. 3º, *caput*, 6º, *caput*, e 12, *caput*, todos da Lei 5.636, de 6 de janeiro de 2010, do Estado do Rio de Janeiro, e, por arrastamento, dos arts. 1º, *caput*, e §§ 1º a 7º, 2º, *caput*, 7º, *caput* e § 3º, 8º, *caput* e §§ 1º e 2º, 9º, incisos I a III, e §§ 1º e 2º, 10, *caput* e incisos I a VI, 13, 14, *caput* e parágrafo único, 15, *caput* e parágrafo único,

²⁰ STF. Plenário. ADI 3.389/RJ. Rel.: Min. JOAQUIM BARBOSA. 6/9/2007, un. *DJe* 1º fev. 2008, p. 168.

16, 17 e 18, *caput* e parágrafo único, todos da Lei 5.636/2010, do mesmo Estado.

Brasília (DF), 30 de setembro de 2014.

Rodrigo Janot Monteiro de Barros

Procurador-Geral da República

RJMB/WS/TVM-Par.PGR/WS/1.863/2014