



**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**  
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

**N.º 523/2018 – SFCONST/PGR**  
**Sistema Único n.º 374.427/2018**

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.702/RS**

**REQUERENTE:** Associação Brasileira dos Importadores e Distribuidores de Pneus

**INTERESSADOS:** Governador e Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul

**RELATOR:** Ministro Marco Aurélio

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGITIMIDADE ATIVA DA REQUERENTE. IRREGULARIDADE NA REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL. MODIFICAÇÃO LEGISLATIVA SUPERVENIENTE. PREJUDICIALIDADE PARCIAL. OFENSA DIRETA À CONSTITUIÇÃO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNA. APLICAÇÃO AOS ESTABELECIMENTOS ATACADISTAS INTERDEPENDENTES LOCALIZADOS NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. AUSÊNCIA DE RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR E DE AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA.**

1. A falta de indicação, no instrumento de procuração, de todos os dispositivos questionados na ação direta consubstancia irregularidade na representação processual que deve ser sanada, sob pena de indeferimento da petição inicial. Precedente: ADI 2.187-QO/BA.

2. Alteração legislativa superveniente que afasta a incidência do conteúdo de norma para o segmento representado pela entidade de classe subtrai desta a legitimidade ativa *ad causam* para a ação direta de inconstitucionalidade, ainda que a entidade ostente tal qualificação no momento da propositura da ação.

3. A modificação legislativa substancial no conteúdo da lei ou ato normativo, sem eventual pedido de aditamento, torna prejudicada a ação direta de inconstitucionalidade no ponto objeto da alteração.

4. As reservas de lei complementar contidas no art. 155-§2º-XII-*a* a *i* da Constituição têm por escopo dar conformação nacional a tributo estadual que repercute financeiramente em mais de uma unidade da federação, impedindo tratamentos díspares que possam ocasionar a chamada “guerra fiscal” no ICMS.

5. A lei complementar a que se refere o art. 155-§2º-XII-*b* da CF é a Lei Complementar 87/1993. Esta remete à lei estadual a possibilidade de adoção do regime de substituição tributária interestadual, desde que aprovado por convênio ou por protocolo firmado pelas unidades federadas junto ao CONFAZ (arts. 6.º e 9.º).

6. O regime de substituição tributária interna no ICMS, por se tratar de técnica de arrecadação tributária, não depende de convênio ou protocolo firmado no âmbito do CONFAZ e não reclama lei complementar para a sua implementação.

– Parecer pelo não conhecimento da ação direta ou, sucessivamente, pelo conhecimento parcial da ação e, nesta extensão, pela improcedência do pedido.

## I

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pela Associação Brasileira dos Importadores e Distribuidores de Pneus (ABIDIP), tendo por objeto o art. 1.º do Decreto 50.052, de 29 de janeiro de 2013; o art. 1.º-I da Lei 14.056, de 23 de julho de 2012; e o art. 2.º-V da Lei 14.178, de 28 de dezembro de 2012, todos do Estado do Rio Grande do Sul.

Este é o teor das normas impugnadas:

### **Decreto 50.052/2013**

Art. 1.º – Com fundamento na alínea “g” do inciso I e no §5.º do art. 33 da Lei 8.820, de 27 de janeiro de 1989, ficam introduzidas as seguintes alterações no Livro III do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n.º 37.699, de 26/08/97:

**ALTERAÇÃO Nº 3869 – No art. 9.º, é dada nova redação à nota 02 do inciso I e fica acrescentado o inciso VI, conforme segue:**

“NOTA 02 – Ocorrerá nova substituição tributária nas saídas, promovidas por estabelecimento industrial deste Estado, de mercadorias já tributadas pelo regime de substituição tributária, hipótese em que o estabelecimento industrial será o responsável pelo pagamento do imposto devido nas operações internas subsequentes”.

**VI - o estabelecimento atacadista que recebeu as mercadorias de estabelecimento de empresa interdependente ou por transferência;**

**NOTA 01** – O disposto neste inciso aplica-se à totalidade das mercadorias recebidas pelo estabelecimento atacadista, tenham sido recebidas ou não de estabelecimento de empresa interdependente ou por transferência.

**NOTA 02** – Ocorrerá nova substituição tributária nas saídas, promovidas por estabelecimento atacadista deste Estado, de mercadorias já tributadas pelo regime de substituição tributária, hipótese em que o estabelecimento atacadista será o responsável pelo pagamento do imposto devido nas operações internas subsequentes.

**NOTA 03** – Na hipótese deste inciso, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido nas operações subsequentes permanecerá durante todo o ano-calendário, mesmo que não tenham sido recebidas mercadorias de estabelecimento de empresa interdependente ou por transferência em algum dos meses do ano”.

### **Lei 14.056/2012**

Art. 1.º Na Lei n.º 8.820, de 27 de janeiro de 1989, que instituiu o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte In-

terestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS – e dá outras providências, ficam introduzidas as seguintes modificações:

I – no art. 33, ficam acrescentados a alínea “g” ao inciso I e o inciso XI, conforme segue:

“Art. 33. ....

I - .....

g) o estabelecimento atacadista, se assim for estabelecido em regulamento;

.....  
XI – nas operações subsequentes promovidas por contribuintes deste Estado, o contribuinte de outra unidade da Federação que a eles remeta mercadorias, desde que tenha sido celebrado Termo de Acordo entre a Receita Estadual e o Contribuinte remetente das mercadorias. [...]”.

### Lei 14.178/2012

Art. 2.º Ficam introduzidas, ainda, as seguintes modificações na Lei 8.820, de 27 de janeiro de 1989: [...]

V – no art. 33, é dada nova redação aos §§5º e 12, conforme segue:

“Art. 33.....

§5.º Ocorrerá nova substituição tributária nas saídas, promovidas por estabelecimento deste Estado, de mercadorias a que se referem os incisos I a III deste artigo, já tributadas pelo regime de substituição tributária, hipótese em que o estabelecimento remetente será o responsável pelo pagamento do imposto devido nas operações internas subsequentes, conforme disposto em regulamento. [...]

§12. O Poder Executivo poderá definir que o imposto de que trata o inciso I, alíneas 'b' a 'd', deste artigo, seja devido no momento da entrada das mercadorias no território deste Estado ou na entrada do estabelecimento”.

Sustenta a requerente que as normas questionadas, ao imporem a estabelecimentos atacadistas o ônus de refazer a substituição tributária por ocasião da entrada no Estado do Rio Grande do Sul de mercadoria recebida de estabelecimento interdependente, infringiram o art. 155-§2.º-XII-*b* e *g* da Constituição, porquanto a matéria atinente à substituição tributária é regida por lei complementar e depende de anuência prévia formalizada em convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Alega, por outro lado, ofensa ao princípio da isonomia tributária (CF, art. 150-II), haja vista a empresa adquirente de mercadoria de estabelecimento interdependente suportar ônus adicional em relação àquela cuja compra é realizada do fornecedor com o qual não possui dependência.

Requer, nesses termos, a concessão de medida cautelar para suspender os efeitos das normas questionadas e, ao final, a procedência do pedido para declarar inconstitucionais o art. 1.º do Decreto 50.052/2013; o art. 1.º-I da Lei 14.056/2012; e o art. 2.º-V da Lei 14.178/2012, todos do Estado do Rio Grande do Sul.

O relator, Min. Marco Aurélio, adotou o rito do art. 12 da Lei 9.868/1999, requisitou informações dos interessados e solicitou a manifestação da Advocacia-Geral da União e o parecer da Procuradoria-Geral da República (peça 12 do processo eletrônico).

A Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul após indicar a regularidade dos processos legislativos que originaram as Leis estaduais 14.056/2012 e 14.178/2012, defendeu a constitucionalidade das normas (peça 13).

O Governador do Estado apontou a perda superveniente do objeto por alterações substanciais no conteúdo dos atos normativos e a ilegitimidade ativa da requerente. Segundo este, o Decreto 53.573/2017 retirou dos estabelecimentos atacadistas que recebem, no regime de substituição tributária interestadual, os estabelecimentos atacadistas de pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha a qualidade de substituto tributário nas operações internas subsequentes, de forma que a ABIDIP *“deixa supervenientemente de ostentar a imprescindível relação de pertinência temática entre as suas finalidades estatutárias e o ato normativo impugnado”*. Além disso, apontou que *“com as alterações promovidas no inciso VI do art. 9.º do Livro III do RICMS/RS, os demais dispositivos da legislação sul-rio-grandense impugnados (todos relacionados a esse dispositivo central) acabam por ter sua normatividade esvaziada”*, já que *“pressupõem, para se revelarem aplicáveis, complementação por ato normativo editado pelo Chefe do Poder Executivo”*. Ressaltou, por outro lado, tratar-se de ofensa indireta ao texto constitucional e, no mérito, defendeu a constitucionalidade das normas por entender inexistente afronta às reservas de lei complementar e de convênio contidas no art. 155-§2º-XII-b e g da Constituição, tampouco ao princípio da isonomia tributária (peça 18).

A Advocacia-Geral da União manifestou-se pelo não conhecimento da ação direta e, sucessivamente, pelo reconhecimento de sua prejudicialidade parcial. No mérito, pronunciou-se pela improcedência do pedido (peça 25).

O Governador do Estado, diante da publicação do Convênio ICMS 103/2017, que alterou a cláusula primeira do Convênio ICMS 85/1993 para afastar da sistemática de substituição tributária nas operações internas subsequentes os estabelecimentos que recebem, com substituição tributária, pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha de empresa interdependente localizada em outra unidade da Federação, pugnou novamente pela extinção da ação direta por perda superveniente de objeto (peça 27).

É o relatório.

## II

### 1. Irregularidade na representação processual

A presente ação direta de inconstitucionalidade tem por objeto o art. 1.º do Decreto 50.052/2013 (que altera o Livro III do Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul), assim com o art. 1.º-I da Lei 14.056/2012 e o art. 2.º-V da Lei 14.178/2012, que modificam o art. 33 da Lei 8.820/1989 (instituidora do ICMS no Estado do Rio Grande do Sul). Todavia, a procuração juntada aos autos (peça 2) confere poderes específicos apenas para impugnar o Decreto 50.052/2016 (alteração 3.869). Assim, nos termos do decidido em questão de ordem na ADI 2.187/BA, Rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 12.12.2003, a requerente deve ser intimada para, se o desejar, regularizar a representação processual, sob pena de indeferimento da petição inicial.

### 2. Ilegitimidade ativa da entidade requerente

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, para efeito de ajuizamento de ações de controle concentrado de constitucionalidade, considera como entidade de classe de âmbito nacional (art. 103-IX da Constituição) aquela que: (i) seja homogênea em relação à categoria que represente,<sup>1</sup> (ii) reúna a categoria em sua totalidade,<sup>2</sup> (iii) possua caráter nacional comprovado pela presença de membros ou associados em, pelo menos, nove Estados da Federação,<sup>3</sup> e (iv) demonstre vinculação temática entre os objetivos institucionais da postulante e a norma impugnada (pertinência temática).<sup>4</sup>

- 1 “Não se configuram como entidades de classe aquelas instituições que são integradas por membros vinculados a estratos sociais, profissionais ou econômicos diversificados, cujos objetivos, individualmente considerados, revelam-se contrastantes. Falta a essas entidades, na realidade, a presença de um elemento unificador que, fundado na essencial homogeneidade, comunhão e identidade de valores, constitui o fator necessário de conexão, apto a identificar os associados que as compõem como membros efetivamente pertencentes a uma determinada classe” (ADI 108-QO, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 5.6.1992).
- 2 “Esta Corte, em casos análogos, tem entendido que há entidade de classe quando a associação abarca um categoria profissional ou econômica no seu todo, e não quando apenas abrange, ainda que tenha âmbito nacional, uma fração dessas categorias [...]” (ADI 1.486, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 13.12.1996).
- 3 “A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem consignado, no que concerne ao requisito da espacialidade, que o caráter nacional da entidade de classe não decorre de mera declaração formal, consubstanciada em seus estatutos ou atos constitutivos. Essa particular característica de índole espacial pressupõe, além da atuação transregional da instituição, a existência de associados ou membros em pelo menos nove Estados da Federação. Trata-se de critério objetivo, fundado na aplicação analógica da Lei Orgânica dos Partidos Políticos, que supõe, ordinariamente atividades econômicas ou profissionais amplamente disseminadas no território nacional” (ADI 108-QO, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 5.6.1992).
- 4 “A associação de classe, de âmbito nacional, há de comprovar a pertinência temática, ou seja, o interesse considerado o respectivo estatuto e a norma que se pretenda fulminada” (ADI 1.873, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 19.9.2003).

A pertinência temática é requisito implícito de legitimidade (ADI 2.482/MG, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 25.4.2003; ADI 1.282-QO/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 29.11.2002). Para que esteja configurada é necessário que a norma impugnada na ação direta repercuta diretamente na categoria representada pela entidade de classe autora. Ou seja, a legitimação conferida pelo art. 103-IX da CF somente autoriza questionamento de normas que afetem diretamente a esfera jurídica dos representados pela entidade de classe de âmbito nacional.

No caso, embora presente a pertinência temática no momento do ajuizamento da ação direta, alterações supervenientes no conteúdo das normas atacadas afastaram a incidência destas ao segmento econômico representado pela Associação Brasileira dos Importadores e Distribuidores de Pneus (ABIDIP). O fato de a legitimidade ativa ser aferida no momento da propositura da ação (*in status assertionis*) não impede a descaracterização superveniente da pertinência temática em virtude de alterações no conteúdo da norma atacada e, com isso, a perda da qualidade de agir da entidade de classe no controle concentrado de constitucionalidade.<sup>5</sup> É que, como observa Luiz Guilherme Marinoni, “a atribuição de legitimidade para a correção da ordem jurídica não pode ser comparada com a legitimidade *ad causam* peculiar ao processo destinado à solução de conflitos entre partes”, pois “ter legitimidade para a ação direta significa ter poder para postular a adequação do sistema jurídico”.<sup>6</sup>

Afastada a aplicação da sistemática de substituição tributária objeto de impugnação para o segmento representado pela entidade de classe autora, há de se afirmar a falta de legitimidade ativa desta para a presente ação direta de inconstitucionalidade.

Além disso, não demonstrou a requerente possuir abrangência nacional. Para tanto, é necessário que a entidade de classe comprove possuir filiados em pelo menos nove Estados da Federação, não servindo, para configuração desse requisito espacial, a mera declaração formal constante do estatuto social (ADI 108-QO/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 5.6.1992, RTJ 141-1/3; ADI 4.320-AgR/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 14.9.2011).

A Associação Brasileira dos Importadores e Distribuidores de Pneus, portanto, não possui legitimidade ativa para a presente ação direta de inconstitucionalidade.

5 A descaracterização da pertinência temática por alteração legislativa distingue-se da hipótese de falta de legitimidade de partido político por perda superveniente de representação parlamentar. Neste último caso, o Supremo Tribunal Federal, considerando o caráter de legitimado universal dos partidos políticos na tutela da ordem jurídica objetiva, assentou que a perda da representação parlamentar não importa em ilegitimidade da agremiação para a ação direta (ADI 2.618-AgR-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 31.3.2006).

6 SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 992.

### 3. Prejudicialidade parcial por modificação legislativa substancial

Conforme indicado pelo Governador do Estado do Rio Grande do Sul, o Decreto 50.052/2013 sofreu modificação substancial em seu conteúdo em razão da superveniência do Decreto 53.573, de 6 de junho de 2017. Este acrescentou o parágrafo único ao art. 99 do Livro III do Regulamento do ICMS (Decreto 37.699/1997),<sup>7</sup> acarretando modificação no conteúdo do seu art. 9º-VI, que está no centro da pretensão veiculada na presente ação direta, consoante verifica-se do seguinte trecho da petição inicial:

Conforme destacado acima, é possível verificar por meio do Decreto 50.052, de 29/01/2013, que alterou o art. 9º do RICMS/RS, que o Estado do Rio Grande do Sul passou a exigir uma nova substituição tributária nas saídas promovidas por estabelecimento atacadista naquele Estado, de mercadorias que já foram efetivamente tributadas pelo regime de substituição tributária, quando estas são recebidas de estabelecimento independente, responsabilizando o estabelecimento atacadista pelo pagamento do tributo nas operações subsequentes. Isto é, o Estado do Rio Grande do Sul, em verdade, instituiu um adicional do tributo já devidamente retido e recolhido por outro estabelecimento (fabricante, industrial ou importador), violando diretamente norma da Constituição Federal de 1988, a qual estabelece que somente lei complementar pode dispor sobre substituição tributária e que, nos casos de operações interestaduais, dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Em virtude da modificação legislativa (Decreto 53.573/2017), os estabelecimentos atacadistas que receberem, com substituição tributária, pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha de empresa interdependente localizada em outra unidade da federação não mais possuirão condição de substitutos tributários nas operações internas subsequentes. Em consonância com o art. 99-parágrafo único do Livro III do RICMS-RS, o Convênio ICMS 103/2017 deu nova redação à cláusula primeira do Convênio ICMS 85/1993<sup>8</sup> para afastar a aplicação da substituição tributária interna aos estabelecimentos atacadistas que recebem, com substituição tributária, pneumáticos, câmara de ar e protetores de borracha.

7 “ALTERAÇÃO 4866 – No art. 9.º do Livro III, fica acrescentada a alínea d à nota 05 do inciso VI com a seguinte redação:

'd) na hipótese prevista no parágrafo único do art. 99.'

ALTERAÇÃO 4867 – No art. 99 do Livro III, fica acrescentado o parágrafo único com a seguinte redação:

'Parágrafo único – O disposto no inciso VI do art. 9.º **não se aplica ao estabelecimento atacadista que recebeu com substituição tributária as mercadorias relacionadas no 'caput' deste artigo de estabelecimento de empresa interdependente localizado em outra unidade da Federação.**'”

8 A cláusula primeira do Convênio ICMS 85/1993 (que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha) passa a vigorar com o seguinte parágrafo:

§4.º Em substituição ao disposto no item 1 do §1.º, o disposto neste convênio **não se aplica às operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes e às transferências, que destinem mercadorias a estabelecimentos de contribuinte localizado no Estado do Rio Grande do Sul**, exceto se o destinatário for exclusivamente varejista.

As modificações supervenientes atendem a pretensão veiculada na petição inicial. Não consubstancia, por isso mesmo, alteração meramente formal. Não subsistindo o conteúdo normativo do art. 1º (alteração 3.869) do Decreto 50.052/2003, impugnado na petição inicial, fica prejudicada a ação direta de inconstitucionalidade em relação ao referido preceito. No entanto, não está prejudicada a apreciação da constitucionalidade dos 1º-I da Lei 14.056/2012 e do art. 2º-V da Lei 14.178/2012, do Estado do Rio Grande do Sul.

#### **4. Afronta direta ao texto constitucional**

O fato de o disposto no art. 33 da Lei 8.820/1989, com as alterações promovidas pelo art. 1º da Lei 14.056/2012 e pelo art. 2º-V da Lei 14.178/2012, demandar, para sua aplicação, integração por normas infralegais não importa, necessariamente, reconhecimento de afronta indireta à Constituição, notadamente quando o objeto da discussão não se restrinja ao alcance do ato infralegal em face do conteúdo da lei em sentido formal. Daí afirmar o Min. Ricardo Lewandowski que “*o controle de constitucionalidade concentrado não encontra obstáculo na norma constitucional de eficácia contida*”, pois “*a regulamentação relegada à lei deve necessariamente respeitar os fins e limites traçados pela norma constitucional, razão pela qual, quando violados algum destes, é perfeitamente possível o exercício do controle de constitucionalidade*” (ADI 2.549/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 3.10.2011).

É, portanto, descabida a preliminar de ofensa indireta à Constituição suscitada pelo Governador do Estado e pela Advocacia-Geral da União, inclusive em relação ao art. 1º do Decreto 50.052/2013, o qual regulamenta o regime de substituição tributária do ICMS aplicável aos estabelecimentos atacadas no Estado do Rio Grande do Sul e que, assim como os dispositivos das leis questionados, estaria supostamente acoimado de inconstitucionalidade.

### **III**

O imposto sobre as operações relativas a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), apesar de ser tributo da competência dos Estados e do Distrito Federal, demanda configuração jurídica nacional, em virtude de potencial repercussão extraterritorial do tributo e da possibilidade de configuração de guerra fiscal.



Nesse contexto, o art. 155-§2.º-XII da Constituição estabelece matérias relativas ao ICMS que deverão ser regulamentadas por lei complementar, entre elas a substituição tributária e a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (alíneas *b* e *g*). José Afonso da Silva explica que a exigência de lei complementar para dispor sobre ICMS não se limita à previsão geral do art. 146-III da CF, haja vista a complexidade que permeia o imposto, e que a norma aludida no art. 155-§2.º-XII da CF é a Lei Complementar 87/1993 (Lei Kandir).<sup>9</sup>

A Lei Kandir, ao dispor sobre o regramento nacional do ICMS, estabeleceu, entre outras normas, a hipótese de incidência do tributo (arts. 1.º, 2.º e 12), seus contribuintes e responsáveis tributários (arts. 2.º a 7.º e 9.º), a base de cálculo (arts. 8.º e 13 a 16) e o local da operação ou prestação, para efeito de cobrança e definição do estabelecimento responsável (art. 11). A substituição tributária foi disciplinada nos arts. 6º a 10. Merecem relevo a possibilidade de lei estadual atribuir ao contribuinte do imposto ou ao depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento na condição de substituto tributário (art. 6º-*caput*-§1.º) e a exigência de acordo entre Estados e o Distrito Federal para adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais (art. 9º-*caput*).

O art. 155-§2.º-XII-*b* da CF reserva à lei complementar a disciplina das normas gerais relativas à substituição tributária no ICMS. A adoção do regime e a atribuição de responsabilidade pelo pagamento do imposto ao substituto tributário dependem de regramento estadual. É necessária a celebração de convênio interestadual no âmbito do CONFAZ (art. 9.º da Lei Complementar 87/1993). No entanto, as cláusulas dos acordos entre os entes federados para adoção do regime subordinam-se à lei complementar e às normas jurídicas superiores.

Isso porque, embora o art. 155-§2.º-XII-*g* da CF reserve aos convênios dispor, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS, não há impedimento a que os Estados e o Distrito Federal celebrem convênios com outras finalidades, como, por exemplo, para execução de suas leis, serviços ou decisões, a fim de prestarem assistência uns aos outros, seja para a fiscalização ou para a permuta de informações. Assim, em matéria de substituição tributária no ICMS, cabe ao convênio autorizar a adoção do regime de substituição tributária interestadual por meio de lei estadual (arts. 6.º e 9.º da Lei Kandir) e operacionalizar o regime, de maneira estritamente técnica, com o objetivo de facilitar a apuração do recolhimento do ICMS nas operações. Por-

9 SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 687-688.

tanto, o convênio é o instrumento que possibilita a adoção do regime de substituição entre os entes federados. Não pode, todavia, ser utilizado como mecanismo para criação de novas regras sobre a conformação do ICMS no regime de substituição tributária interestadual.

Embora o regime de substituição tributária do ICMS seja originário de convênio ou protocolo firmado pelas unidades federadas junto ao CONFAZ, os Estados-membros têm adotado, talvez como técnica de arrecadação, o regime de forma unilateral para abranger operações realizadas por contribuintes situados nos seus territórios. É a chamada substituição tributária interna, a qual não reclama lei complementar para a sua disciplina.<sup>10</sup>

O art. 1.º-I da Lei 14.056/2012; e o art. 2.º-V da Lei 14.178/2012, ao alterarem o art. 33 da Lei gaúcha 8.820/1989, disciplinaram substituição tributária interna aplicável aos estabelecimentos atacadistas (para as operações internas subsequentes com mercadorias que ingressaram no Estado pelo regime de substituição tributária interestadual). Seja pelo fato de as leis estaduais não disporem de forma contrária à Lei Complementar 87/1993, seja porque os dispositivos impugnados das leis estaduais tratam de substituição tributária interna, não há que se falar em afronta à reserva de lei complementar do art. 155-§2.º-XII-*b* e *g* da Constituição.

Não há, por outro lado, afronta ao princípio da isonomia tributária (CF, art. 150-II) pelo fato de os dispositivos questionados responsabilizarem, como substitutos tributários, os estabelecimentos atacadistas nas saídas de mercadorias que ingressaram no Estado do Rio Grande do Sul sob o regime de substituição tributária interestadual. Isso porque, como bem pontuou o Governador do Estado, *“tal modelagem de incidência tributária [...] permitiria pôr fim a artifício adotado por atacadistas de outros Estados, que consistia na transferência de mercadorias para estabelecimentos neste Estado mediante retenção do ICMS de substituição tributária calculado sobre uma base de cálculo muito inferior ao preço praticado a consumidor, causando enormes prejuízos aos atacadistas gaúchos que não tinham como competir em igualdade de condições com aqueles que se beneficiavam de uma carga tributária inferir àquela efetivamente devida”* (peça 18).

<sup>10</sup> Para Ives Gandra da Silva Martins, a reserva de lei complementar do art. 155-§2.º-XII-*b* da Constituição objetiva reiterar a necessidade de lei complementar disciplinar a matéria relativa ao sujeito passivo dos tributos (CF, art. 146-III), *“em face do risco de um imposto nacional de competência dos Estados – que permite a não cumulatividade como técnica arrecadatória – vir a ter tratamento ordinário dispar, dessistematizador e inorgânico, à luz de uma competência ilimitada, que se autodistribuíram os Estados”* (BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. 6 vol. Tomo I - arts. 145 a 156. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 546-547). Por conseguinte, a substituição tributária interna, por traduzir simples técnica de arrecadação, não reclama lei complementar, uma vez que não se cogita de tratamento diferenciado entre os diversos entes da federação acerca de matéria cuja feição nacional do ICMS imponha disciplina uniforme entre os diversos entes da federação.

Veja-se, pois, que a substituição tributária aplicável aos estabelecimentos atacadistas interdependentes foi adotada tanto pela relação direta destes com o ICMS devido ao Estado do Rio Grande do Sul quanto pela posição privilegiada destes na adoção de estratégias para a redução de encargos tributários de maneira não extensível aos demais concorrentes do respectivo setor econômico. Além disso, destaca a nota técnica 1/2017, da Secretaria de Fazenda do do Rio Grande do Sul (peça 20), que “*para a primeira operação interestadual entre interdependentes há o recolhimento relativo à substituição tributária nesta operação e, posteriormente, recolhimento sobre a segunda operação interna, e nesta é garantido o direito ao aproveitamento do crédito do ICMS destacado na operação interestadual*”. Portanto, a escolha da relação de interdependência entre empresas atacadistas para aplicação de substituição tributária interna não conduz a “*tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente*”, medida vedada pelo art. 150-II da Constituição.

#### IV

Ante o exposto, opina a Procuradora-Geral da República pelo não conhecimento da ação direta ou, sucessivamente, pelo conhecimento parcial e, nesta extensão, pela improcedência do pedido.

Brasília, 18 de dezembro de 2018.

**Raquel Elias Ferreira Dodge**  
Procuradora-Geral da República

PC