VOTO

O SENHOR MINISTRO ANDRÉ MENDONÇA (RELATOR):

I. Síntese da questão

1. A presente ação direta de inconstitucionalidade consiste em saber se a instituição de hipótese de substituição tributária do ICMS, imputando-se a estabelecimento atacadista o dever de recolhimento do tributo em relação às operações subsequentes, exige a forma de lei complementar, secundada por Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), ou se simples lei ordinária estadual, regulamentada por decreto, revela-se suficiente para tanto.

2. Ademais, questiona-se caso a imposição de nova hipótese de substituição tributária a contribuintes que já possuem a obrigação de pagar ICMS na saída da mercadoria em outros Estados representa ou não tratamento atentatório ao princípio da igualdade tributária.

3. Sendo assim, antes de endereçar ambas as questões de mérito e além deste preâmbulo, reputo importante abordar as preliminares suscitadas pelo Governador do Estado do Rio Grande do Sul, Advogado-Geral da União e Procurador-Geral da República.

II. Preliminares: atuação nacional de associação, poderes específicos em procuração, pertinência temática e revogação parcial do objeto

4. A Chefia do Poder Executivo estadual alegou que o ato impugnado sofreu modificação substancial. Por isso, sustenta a perda de objeto, bem como situação de ausência superveniente de pertinência temática da autora, nos seguintes termos:

> "Daí que se pode afirmar, sem receio algum, que esta ação perdeu seu objeto. Isso porque, na data de 7 de junho de 2017, foi publicado no Diário Oficial do Estado do RS (documento anexo), o Decreto n.º 53.573/2017, que alterou substancialmente o ato normativo aqui

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/10/2022 00:00

impugnado. Com efeito, esse decreto estadual acrescentou um parágrafo único ao artigo 99 do Livro III do Regulamento do ICMS (Decreto 37.699/1997), acarretando incisiva modificação no conteúdo semântico do inciso VI do artigo 9º do mesmo Regulamento, dispositivo que está no centro da pretensão veiculada nesta ADI (...) A modificação operada no ordenamento jurídico-tributário estadual é de tal monta que não faz mais sentido manter-se esta lide sob jurisdição constitucional. Com efeito, a partir do dia 1º.7.2017 (artigo 2º do Decreto 53.573/2017), os estabelecimentos atacadistas que receberem, com substituição tributária, pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha (cabeça do artigo 99 do Livro III do RICMS/RS) de empresa interdependente localizada em outra unidade da Federação não ostentarão mais a qualidade de substitutos tributários em face das subsequentes operações internas.

Nesse sentido, os dois grandes fundamentos (cuja equivocidade será abordada adiante) que amparam a pretensão declaratória de inconstitucionalidade *in casu* ficam prejudicados com a alteração legislativa promovida pelo Governo do Rio Grande do Sul. No atual quadro, a cláusula sexta do Convênio ICMS 85/93 – convênio esse que trata, precisamente, de operações envolvendo pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha – não mais alcança o mecanismo de responsabilidade tributária previsto na legislação gaúcha em sua atual conformação. Também o hipotético malferimento à isonomia tributária cai, absolutamente, por terra. Nas palavras da autora, esse argumento estaria relacionado ao fato de que exigir o ICMS ST somente a determinados contribuintes, e por determinadas circunstâncias que nada tem a ver com o fato gerador do tributo (existência de relação de interdependência entre os estabelecimentos remetente e destinatário), implica em tratar desigualmente as empresas que atuam no mesmo seguimento de atividade comercial. Agora, contudo, as empresas interdependentes que atuam no segmento econômico representado pela requerente estão fora do alcance da substituição tributária prevista no inciso VI do artigo 9º do Livro III do RICMS/RS." (e-doc. 18, p. 5-6).

5. Por sua vez, o *defensor legis* apontou que a associação requerente não comprovou tratar-se de entidade de classe de âmbito nacional sem fins lucrativos. Na mesma toada, faltaria à procuração processual o apontamento dos dispositivos normativos impugnados. Em seguida, aludiu que o decreto atacado apresentaria natureza regulamentar, portanto seria insindicável em controle abstrato de constitucionalidade. Ademais, concordou com a perda parcial do objeto, porque o Decreto nº 50.052, de 2013, teria sofrido modificação substancial, da seguinte forma:

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/10/2022 00:00

> "Com efeito, conforme relatam as informações prestadas pelo Governador do Estado do Rio Grande do Sul, o Decreto n° 50.052/2013 sofreu modificação substancial em seu conteúdo em razão da superveniência do Decreto n° 53.573, de 06 de junho de 2017 (...) o Decreto nº 53.573/2017 acrescentou o parágrafo único ao artigo 99 do Livro III do Regulamento do ICMS (Decreto nº 37.699/1997), acarretando modificação no conteúdo do inciso VI do artigo 9° do mesmo regulamento, dispositivo que está no centro da pretensão veiculada na presente ação direta.
>
> Destarte, a partir do dia 1° de julho de 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 possuirão a qualidade de substitutos tributários em face das subsequentes operações internas." (e-doc. 25, p. 10-11).

6. Já o Procurador-Geral da República aderiu a todos os pontos preliminares levantados pela Advocacia-Geral da União, isto é, a irregularidade na representação processual, a ilegitimidade ativa da requerente e a prejudicialidade parcial por modificação legislativa substancial. De modo instigante, alegou, ainda, que a ilegitimidade seria superveniente, porquanto com a revogação da parte infralegal do objeto teria se esvaído a pertinência temática da Abidip:

> "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, (ii) reúna a categoria em sua totalidade, (iii) possua caráter nacional comprovado pela presença de membros ou associados em, pelo menos, nove Estados da Federação; e (iv) demonstre vinculação temática entre os objetivos institucionais da postulante e a norma impugnada (pertinência temática).
>
> (...)
>
> 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/10/2022 00:00

> perda da qualidade de agir da entidade de classe no controle concentrado de constitucionalidade (...) 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." (e-doc. 29, p. 5-6).

7. De saída, **constato que, após instada pelo eminente Ministro Marco Aurélio, a autora corrigiu eventuais falhas atinentes à procuração processual e à comprovação de sua abrangência nacional** . Atualmente, constam na representação os dispositivos ora atacados (e-doc. 32), além de prova suficiente a respeito da localização geográfica dos associados da Abidip (e-docs. 33 a 35). **Assim, rejeito as preliminares em relação a esses pontos.**

8. Quanto à prejudicialidade parcial da ação , a autora argumentou que o decreto estadual representa tentativa da autoridade interessada em ocasionar a perda do objeto. Logo, em nome da efetividade da jurisdição constitucional, deveria a Corte conhecer excepcionalmente da ação, conforme sua jurisprudência.

9. De fato, este Tribunal tem por assente que, em casos excepcionais, é possível conhecer de ação direta movida em face de ato revogado, com vistas à máxima efetividade da jurisdição constitucional. Nesse sentido, cito a ADI nº 2.087, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 12/04/2018, p. 08/05 /2018:

> "EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Substancial alteração do parâmetro de controle. EC nº 41/03. Não ocorrência de prejuízo. Contribuição previdenciária. Incidência sobre proventos de inativos e pensões de servidores públicos. Artigo 1º e segunda parte do art. 2º da Emenda à Constituição do Estado de Amazonas de nº 35. Inconstitucionalidade sob a EC nº 20/98. Lei Estadual do Amazonas nº 2.543/1999. Artigo 1º. Fixação de subtetos remuneratórios no âmbito dos Estados. Possibilidade na vigência da redação original do art. 37, XI, da CF. Vigência da EC nº 19/98. Subsistência. Teto remuneratório. Vantagens pessoais. Período posterior à EC nº 19/98 e anterior à EC nº 41/98. Exclusão. Artigos 2º e 6º. **Revogação superveniente. Perda de objeto. Procedência parcial do pedido. 1. Substancial alteração do parâmetro de controle. Posicionamento da Corte no sentido de aceitar, em casos excepcionais, o conhecimento da ação, com vistas à máxima**

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/10/2022 00:00

efetividade da jurisdição constitucional, ante a constatação de que a inconstitucionalidade persiste e é atual. Não ocorrência de prejuízo das normas impugnadas, suspensas por força da medida liminar, mas em vigor. Se o Tribunal, na linha da jurisprudência tradicional, assentar o prejuízo das ações diretas, revogando, por consequência, as medidas cautelares, a norma, embora seja clara e irremediavelmente inconstitucional, tornará a produzir seus efeitos, à luz do regramento instituído pela Emenda Constitucional nº 41/03, o qual, por autorizar a tributação dos inativos, confere à norma uma aparência de validade. 2. É inconstitucional a lei, editada sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98, que prevê a incidência de contribuição previdenciária sobre os proventos dos servidores públicos inativos e dos respectivos pensionistas (cf. ADI nº 2.010/DF-MC, Relator o Ministro Celso de Mello, DJ de 12/4/02; RE nº 408.824/RS-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Eros Grau, DJ de 25/4/08). 3. A aplicabilidade do art. 37, inciso XI, da Constituição Federal, com a redação a ele conferida pela EC nº 19/98, estava condicionada à promulgação de lei federal de iniciativa conjunta, o que nunca ocorreu, razão pela qual permaneceu em vigor a redação original do referido artigo, que previa a possibilidade de fixação de tetos remuneratórios por Poder. Desse modo, sob a vigência do texto originário da Constituição Federal, constitucional é o art. 1º da Lei Estadual do Amazonas nº 2.543, de 25 de junho de 1999. 4. A jurisprudência da Corte firmou-se no sentido da prejudicialidade da ação direta de inconstitucionalidade, por perda superveniente de objeto, quando sobrevém a revogação da norma questionada. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente para i) declarar a inconstitucionalidade da expressão 'inativos e de pensionistas', contida no art. 1º da Emenda à Constituição do Estado de Amazonas de nº 35, e da segunda parte do art. 2º da mesma emenda, no ponto em que se revoga o art. 111, § 5º, da Constituição estadual; ii) declarar a inconstitucionalidade da expressão 'as vantagens pessoais ou outra de qualquer natureza', contida no art. 1º, *caput* , e da expressão 'e de todas as demais vantagens percebidas pelo Deputado Federal em razão do desempenho do mandato', contida no art. 1º, inciso I, alínea a, ambos da Lei Estadual do Amazonas nº 2.543, de 25 de junho de 1999; e iii) declarar prejudicada a ação em relação aos arts. 2º e 6º da Lei Estadual do Amazonas nº 2.543, de 25 de junho de 1999, em razão da perda superveniente de seu objeto." (grifos nossos).

10. A despeito de sensibilizado pelas alegações da requerente, principalmente no que toca à proximidade do protocolo desta ação direta e à revogação do decreto impugnado, não tenho por suficientemente comprovada essa assertiva na espécie. Assim, a meu sentir, **não é o caso de**

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/10/2022 00:00

aplicar a mencionada e excepcional jurisprudência do STF neste feito . Em suma, deixo de conhecer desta ação direta quanto ao Decreto nº 50.052, de 2013, e, por consequência, perde utilidade a apreciação jurisdicional no tangente ao princípio da igualdade tributária.

11. **No entanto, entendo que remanesce o interesse no julgamento deste processo objetivo com relação ao vício formal de inconstitucionalidade, dado que as leis estaduais permanecem vigentes** . Mesmo que assim não fosse, é da jurisprudência desta Corte que " *não há prejuízo da ação direta quando nova norma altera a que é impugnada mantém, em tese, o vício de inconstitucionalidade formal* " (ADI nº 5.631/DF, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 25/03/2021, p. 27/05/2021).

12. Por fim, em relação ao argumento em prol da ausência superveniente de pertinência temática da autora , de antemão, reservo-me o direito de meditar em futuras oportunidades sobre a própria compatibilidade desse critério de origem pretoriana com o Texto Constitucional de 1988. Nessa linha, demonstram-se inquietantes as críticas formuladas, em âmbito doutrinário, pelo e. Ministro Gilmar Mendes a esse respeito:

> "Afigura-se excessiva, portanto, a exigência de que haja uma relação de pertinência entre o objeto da ação e a atividade de representação da entidade de classe ou da confederação sindical.
>
> A relação de pertinência envolve inequívoca restrição ao direito de propositura, que, tratando-se de processo de natureza objetiva, dificilmente poderia ser formulada até mesmo pelo legislador ordinário. A relação de pertinência assemelha-se muito ao estabelecimento de uma condição de ação - análoga, talvez, ao interesse de agir do processo civil -, que não decorre dos expressos termos da Constituição e parece ser estranha à natureza do sistema de fiscalização abstrata de normas.
>
> Por isso, a fixação de tal exigência parece ser defesa ao legislador ordinário federal, no uso de sua competência específica.
>
> (...)
>
> Tal restrição ao direito de propositura não se deixa compatibilizar, igualmente, com a natureza do controle abstrato de normas, e criaria uma injustificada diferenciação entre os entes ou órgãos autorizados a propor a ação - distinção esta que não encontra respaldo na Constituição de 1988."

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/10/2022 00:00

> (MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de Constitucionalidade.* MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional* . 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 1378-1379).

13. Porém, nestes momento e feito, não se mostra necessário adentrar nesse debate. Isso porque toda argumentação exposta pelo Governador e pelo Procurador-Geral da República pauta-se na perda superveniente do requisito da pertinência temática, em função da revogação do decreto e de convênio do Confaz, que excluiria as empresas de pneumáticos do regime de ICMS ST em tela. Ocorre que prevalece no controle abstrato de constitucionalidade a regência do direito de ação pela teoria matizada da asserção. Sendo assim, a meu sentir, **a aferição da pertinência temática de um legitimado ativo deve ser feita no momento da propositura da ação** .

14. Justamente por essa razão, o STF promoveu viragem jurisprudencial no que toca à necessidade de representação congressual de partido político que se pretenda autor de processo objetivo perante a Corte. Superado o posicionamento adotado na Questão de Ordem suscitada pelo e. Ministro Sepúlveda Pertence na ADI nº 2.054/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Red. do Acórdão Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 02/04/2003, p. 17/10 /2003, este Tribunal assentou, de forma peremptória, que a legitimidade ativa deve ser aferida no momento da propositura da ação direta. Veja-se a ementa do *leading case* desta construção jurisprudencial, a ADI nº 2.618-AgR-AgR/PR, Rel. Min. Carlos Velloso, Red. do Acórdão Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 12/08/2004, p. 31/03/2006:

> "EMENTA: Agravo Regimental em Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Partido político. **3. Legitimidade ativa. Aferição no momento da sua propositura. 4. Perda superveniente de representação parlamentar. Não desqualificação para permanecer no polo ativo da relação processual.** 5. Objetividade e indisponibilidade da ação. 6. Agravo provido." (grifos nossos).

15. **Fixada essa premissa, não há maiores dificuldades em entender-se que a Abidip possuía relação de pertinência temática com o objeto no momento da propositura desta ação direta de inconstitucionalidade** .

16. Assim, **conheço parcialmente desta ADI** e, de imediato, passo a apreciar o capítulo do petitório inicial referente ao vício formal de inconstitucionalidade .

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/10/2022 00:00

III. Mérito: reserva de lei complementar e de convênio

17. De início, importa ter em mente que este STF já apreciou, em sede de repercussão geral, a imprescindibilidade jurídica de substituição tributária do ICMS ser tratada por lei complementar nacional. É o que consta da ementa do Tema nº 456 dessa sistemática, cujo paradigma é o RE nº 598.677-RG/RS, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 29/03/2021, p 05/05/2021, que transcrevo:

> "EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. ICMS. Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Alcance. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder Executivo. Impossibilidade. Princípio da legalidade. Reserva de lei complementar. Não sujeição. Higidez da disciplina por lei ordinária. 1. A exigência da reserva legal não se aplica à fixação, pela legislação tributária, de prazo para o recolhimento de tributo após a verificação da ocorrência de fato gerador, caminho tradicional para o adimplemento da obrigação surgida. Isso porque o tempo para o pagamento da exação não integra a regra matriz de incidência tributária. 2. Antes da ocorrência de fato gerador, não há que se falar em regulamentação de prazo de pagamento, uma vez que inexiste dever de pagar. 3. No regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o critério temporal da hipótese de incidência, sendo inconstitucionais a regulação da matéria por decreto do Poder Executivo e a delegação genérica contida em lei, já que o momento da ocorrência de fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência submetido a reserva legal. 4. Com a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, a possibilidade de antecipação tributária, com ou sem substituição, de imposto ou contribuição com base em fato gerador presumido deixa de ter caráter legal e é incorporada ao texto constitucional no art. 150, § 7º. **5. Relativamente à antecipação sem substituição, o texto constitucional exige somente que a antecipação do aspecto temporal se faça ex lege e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária. 6. Somente nas hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição, previsão em lei complementar.** 7. Recurso extraordinário a que se nega provimento." (grifos nossos).

18. Contudo, não é disso que se trata o corrente caso. A lei complementar a que se faz referência na mencionada tese de julgamento é a

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/10/2022 00:00

Lei Complementar nº 87, de 1996, satisfazendo assim o comando do art. 155, § 2º, inc. XII, al. "b", da Constituição da República. Por outro lado, exige-se, por parte de cada um dos entes competentes para instituir o ICMS, lei própria no sentido de operacionalizar o que previsto em norma geral da legislação tributária. É o que se depreende do art. 150, § 7º, do Texto Constitucional, assim redigido: " *A **lei** poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.*" (grifo nosso).

19. A propósito, sabe-se que a Constituição da República não conferiu tratamento uniforme à chamada reserva legal, de modo que existem diversas expressões linguísticas utilizadas pelo Constituinte aptas a reclamar intervenção do Legislativo. Por brevidade, transcrevo excerto de elucidativo voto proferido pelo e. Ministro Gilmar Mendes, decano deste Tribunal, no HC nº 84.862/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, j. 22/02/2005, p. 15/04/2005:

> "O texto constitucional brasileiro, como sabemos, não conferiu um tratamento uniforme à chamada reserva legal ou restrição legal, de modo que encontramos as mais diversas formas de referências à intervenção do legislador no chamado âmbito de proteção dos direitos fundamentais.
>
> A Constituição autoriza, em diversas disposições, a intervenção do legislador no âmbito de proteção de diferentes direitos individuais.
>
> Assim, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação é assegurada, *nos termos da lei* (CF, art. 5º, VI).
>
> Tem-se, nesse exemplo, caso típico de *simples reserva legal* ou de *simples restrição legal* (*einfacher Gesetzesvobehalt*), exigindo-se apenas que eventual restrição seja prevista em lei.
>
> Tal como referido, a leitura de alguns incisos do art. 5º do texto constitucional explicita exemplos de reserva legal simples:
>
> *VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei , a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;*
>
> *VII - é assegurada, nos termos da lei , a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;*
>
> *XV - é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei , nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens;*

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/10/2022 00:00

XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei , estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;

XLVI – a lei regulará a individualização da pena e adotará , entre outras, as seguintes:

a) privação ou restrição de liberdade;

b) perda de bens;

c) multa;

d) prestação social alternativa;

e) suspensão ou interdição de direitos;

LVII - o civilmente identificado não será submetido a identificação criminal, salvo nas hipóteses previstas em lei ;

Os casos elencados acima demonstram que o constituinte vale-se de fórmulas diversas para explicitar a chamada reserva legal simples (*na forma da lei; nos termos da lei; salvo nas hipóteses previstas em lei).* " (grifos no original).

20. No caso dos autos, fica claro que a expressão "lei", presente no art. 150, § 7º, da Constituição da República, diz respeito à espécie legislativa "lei ordinária" (art. 59, inc. III, CRFB). Portanto, sob minha perspectiva, **não há maiores dificuldades em chegar-se à conclusão de que o objeto hostilizado não padece de vício formal de inconstitucionalidade.**

21. **Portanto, não assiste razão à parte requerente no presente caso. Dessa maneira, não visualizo inconstitucionalidade, sob a perspectiva formal, no objeto ora atacado.**

IV. Dispositivo

22. Diante do exposto, **conheço, em parte, da presente ação direta de inconstitucionalidade e, na parte conhecida, julgo-a improcedente** .

É como voto.

Ministro **ANDRÉ MENDONÇA**

Relator

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/10/2022 00:00

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/10/2022 00:00