18/08/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.692 SÃO PAULO

RELATORA	**: MIN. CÁRMEN LÚCIA**
REQTE.(S)	: GOVERNADOR DO DISTRITO FEDERAL
ADV.(A/S)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO DISTRITO FEDERAL
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS DISTRIBUIDORES DE AUTOPEÇAS - ANDAP
ADV.(A/S)	: ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO ATACADO FARMACÊUTICO - ABAFARMA
ADV.(A/S)	: ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ADEMIG - ASSOCIACAO DOS ATACADISTAS DISTRIBUIDORES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
ADV.(A/S)	: LEANDRO MARTINHO LEITE E OUTRO(A/S)

EMENTA: *AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. COMUNICADO CAT N. 36/2004, DA SECRETARIA DE FAZENDA PAULISTA E* CAPUT *E § 3º DO ART. 36 DA LEI N. 6.374/1989 DO ESTADO DE SÃO PAULO. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE ICMS NÃO AUTORIZADOS POR CONVÊNIO (AL.* G *DO INC. XII DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA). AÇÃO DIRETA PARCIALMENTE CONHECIDA, E NA PARTE CONHECIDA, JULGADA IMPROCEDENTE.*

1. *O Comunicado CAT n. 36/2004: ato normativo impugnável por ação de controle abstrato de constitucionalidade: ausência de autonomia, generalidade e abstração. Precedentes.*

2. *Ausência de motivação a justificar a pretendida declaração de inconstitucionalidade do* caput *do art. 36 da Lei paulista n. 6.734/1989: petição inicial inepta no ponto. Precedentes.*

3. *A desconsideração do montante do imposto que corresponder à vantagem*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D353-B669-1180-BAAC e senha 5CAB-FB77-54B6-ECEB

econômica decorrente da concessão de benefício fiscal em desacordo com a al. g *do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, baseou-se nas consequências previstas na lei complementar nacional, sem inovar o arcabouço jurídico da matéria. Precedentes.*

4. *Ato normativo limitado a disciplinar a execução da lei complementar nacional no Estado de São Paulo. Ausência de contrariedade às regras gerais nela estipuladas, conforme o sistema de repartição concorrente de competências legislativas estabelecido na Constituição da República (inc. I do art. 24). Precedentes.*

5. *Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida com relação ao Comunicado CAT n. 36/2004 e ao* caput *do art. 36 da Lei n. 6.374/1989 do Estado de São Paulo e julgada improcedente quanto ao § 3º do art. 36 da Lei n. 6.374/1989 do Estado de São Paulo.*

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Virtual do Plenário, na conformidade da ata de julgamento, por maioria, **em não conhecer da ação quanto ao comunicado CAT n. 36/2004 e ao caput do art. 36 da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo, e julgar improcedente o pedido formulado quanto ao § 3º do art. 36 da referida lei**, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Edson Fachin, Marco Aurélio e Roberto Barroso. Não participou deste julgamento o Ministro Celso de Mello. Sessão Virtual de 7.8.2020 a 17.8.2020.

Brasília, 18 de agosto de 2020.

Ministra **CÁRMEN LÚCIA**
Relatora

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código D353-B669-1180-BAAC e senha 5CAB-FB77-54B6-ECEB

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.692 SÃO PAULO

RELATORA	**: MIN. CÁRMEN LÚCIA**
REQTE.(S)	: GOVERNADOR DO DISTRITO FEDERAL
ADV.(A/S)	: PGDF - LUIZ LUCAS DA CONCEIÇÃO
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS DISTRIBUIDORES DE AUTOPEÇAS - ANDAP
ADV.(A/S)	: ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO ATACADO FARMACÊUTICO - ABAFARMA
ADV.(A/S)	: ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO DOS ATACADISTAS DISTRIBUIDORES DO ESTADO DE MINAS GERAIS - ADEMIG
ADV.(A/S)	: LEANDRO MARTINHO LEITE E OUTRO(A/S)

R E L A T Ó R I O

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (RELATORA):

1. Ação direta de inconstitucionalidade, com requerimento de medida cautelar, ajuizada em 20.3.2006, pelo Governador do Distrito Federal contra o *caput* e o § 3º do art. 36 da Lei n. 6.374, de 1º.3.1989, do Estado de São Paulo, com alteração da Lei paulista n. 9.359, de 1996, e o Comunicado CAT n. 36, de 29.7.2004, editado pela Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda do Estado de São Paulo.

2. Os atos impugnados têm o seguinte teor:

> "*Lei n. 6.374, de 01-03-1989*
>
> *Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS*
>
> (...)
>
> *Artigo 36 - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11614879.

de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.

(...)

§ 3° - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g', da Constituição Federal".

"COMUNICADO CAT Nº 36, de 29-07-2004

(D.O.E. de 30-07-2004; Rep 31-07-2004)

Esclarece sobre a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7-1-1975

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto nos artigos 155, § 2o, I, e XII, "g" e 170, IV, da Constituição Federal, bem como o disposto nos artigos 1o e 8o, I da Lei Complementar 24,de 7 de janeiro de 1975, e no artigo 36, § 3o, da Lei Estadual 6.374, de 1o de março de 1989;

Considerando a necessidade de esclarecer o contribuinte paulista e de orientar a fiscalização quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos concessivos de benefício fiscal que não observaram a legislação de regência do ICMS para serem emanados, esclarece que:

1 - o crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11614879.

com incentivos fiscais indicados nos Anexos I e II deste comunicado, somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem;

2 - o crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria ou recebimento de serviço com origem em outra unidade federada somente será admitido ou deduzido, na conformidade do disposto no item 1, ainda que as operações ou prestações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados expressamente nos Anexos I e II".

3. O Autor afirma que,

"[n]*o caso concreto, São Paulo considera que o Distrito Federal e os Estados indicados nos anexos de seu Comunicado CAT estariam concedendo benefícios fiscais de forma irregular e, por tal motivo, determinou que não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto correspondente à vantagem econômica decorrente da concessão desse suposto incentivo.*

É patente, pois, a intenção do Estado de São Paulo de impedir que as empresas nele localizadas se apropriem de crédito de empresas distritais que lhes tenham fornecido mercadorias tributadas pelo ICMS, considerando que estas, sublinhe-se, estariam gozando de benefício indevido" (fl. 5).

Transcreve o dispositivo constitucional no qual prevista a regra da não cumulatividade do ICMS (art. 150, § 2º, incs. I e II), afirmando:

"*Ora, o contribuinte é detentor de direito subjetivo ao creditamento do imposto em valor correspondente à aplicação da alíquota interestadual sobre a base de cálculo respectiva, sendo que, apenas nas hipóteses exclusivas de isenção e não-incidência, a teor do disposto no art. 155, § 2º, II, da CF/88, viabiliza-se a possibilidade de restrição do crédito do ICMS.*

Na espécie, esse direito não foi observado pelo ato administrativo editado com base na lei estadual em análise, visto que nele se estabeleceu que o crédito do imposto correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11614879.

> *localizado em outra unidade federada que se beneficie com os supostos incentivos fiscais indicados em seus anexos somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem*" (fls. 7-8).
>
> ...
>
> "*a Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, do Estado de São Paulo, implementada pelo Comunicado CAT n. 36, de 29 de julho de 2004, ao vedar o creditamento do imposto integral e corretamente destacado em documento fiscal competente, quando proveniente do Distrito Federal, além de outros Estados,* [teria] *ger*[ado] *uma política fiscal ofensiva ao pacto federativo e à economia local, além de afrontar os princípios da não discriminação tributária em razão da procedência do produto (CF, art. 152), da não-cumulatividade (CF, art. 55, § 2º, I), da vedação de confisco (CF, art. 150, IV), da legalidade (CF, art. 37,* caput*) e violar o preceito que fixa a competência do Supremo Tribunal Federal para julgar a inconstitucionalidade de leis e atos normativos estaduais (CF, art. 102, I, 'a'), merecendo ter sua nulidade declarada*" (fl. 13).

Assevera ter sido afetada "*drástica e sensivelmente a economia do Distrito Federal, bem como a vida individual dos comerciantes brasilienses que exercem atividade econômica com o Estado de São Paulo*" (fl. 12).

Requer medida cautelar para suspenderem-se os efeitos dos atos impugnados e, no mérito, seja declarada a inconstitucionalidade do *caput* e do § 3º do art. 36 da Lei n. 6.374/1989, e do Comunicado CAT n. 36/2004.

4. Em 28.3.2006, a então Relatora, Ministra Ellen Gracie, adotou o rito do art. 12 da Lei n. 9.868/1999.

5. O Presidente da Assembleia Legislativa de São Paulo defende "*o preceito impugnado*[, o qual] *deve ser entendido como uma prescrição dirigida à proteção da livre concorrência e da economia no âmbito do Estado de São Paulo, em consonância com o disposto nos artigos 155, § 2º, XII, 'g'; 150, § 6º e 170, II da Constituição Federal*" (fl. 93).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11614879.

6. Nas informações prestadas, o Governador daquela unidade federada afirma ter a legislação impugnada concretizado "*a sanção imposta genericamente na lei complementar* [n. 24/1975], *ou seja, reconhece a ineficácia do crédito para o qual não houve cobrança real do ICMS na operação realizada no Estado remetente (apenas uma falsa cobrança, porque juridicamente ineficaz), e adota, dentro de sua autonomia, uma medida concreta de proteção de seus cofres, a permissão de glosa dos créditos espúrios*" (fl. 147).

Assim, "(...) *o Estado, dotado de autogestão, submetido aos princípios que norteiam o dever de agir da Administração Tributária, especialmente o da supremacia e indisponibilidade do interesse público, e diante da autoridade da Lei Complementar n. 24/75, ditando a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria,* [teria agido] *dentro do seu próprio poder-dever, impedindo a lesão aos cofres públicos*" (fl. 150).

7. O Advogado-Geral da União manifesta-se contra o conhecimento da ação na parte em que impugnado o Comunicado CAT n. 36/2004, "*porque sem densidade normativa*" (fl. 122), sustentando sua improcedência quanto aos dispositivos impugnados da lei estadual (fls. 106-122).

8. Em 22.8.2006, o Procurador-Geral da República apresentou parecer no mesmo sentido da manifestação do Advogado-Geral da União (fls. 172-176).

9. Substituí a Ministra Ellen Gracie na relatoria desta ação direta (fl. 177).

10. Foram admitidos no feito como *amici curiae* a Associação Nacional dos Distribuidores de Autopeças – ANDAP, a Associação Brasileira do Atacado Farmacêutico – ABAFARMA e a Associação dos Atacadistas Distribuidores do Estado de Minas Gerais – ADEMIG.

11. Anoto, ainda, que a questão jurídica posta nesta ação direta de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11614879.

inconstitucionalidade relaciona-se com o Tema n. 490 da Repercussão Geral (*Creditamento de ICMS incidente em operação oriunda de outro ente federado que concede, unilateralmente, benefício fiscal*), vinculado ao Recurso Extraordinário n. 628.075/RS, com julgamento de mérito pendente, sendo Relator o Ministro Edson Fachin.

É o relatório, cuja cópia deverá ser encaminhada aos eminentes Ministros do Supremo Tribunal Federal (art. 9º da Lei n. 9.868/1999 c/c art. 87, inc. I, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil. O documento pode ser acessado no endereço eletrônico http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/ sob o número 11614879.

16/06/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.692 SÃO PAULO

VOTO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (RELATORA):

1. Legitimado está o Governador do Distrito Federal para a propositura desta ação direta de inconstitucionalidade. A despeito das repercussões jurídico-econômicas dos dispositivos impugnados atingirem, de forma direta, apenas os contribuintes do Estado de São Paulo, mostra-se lídimo o interesse jurídico do Distrito Federal em manter o efeito mediato do incentivo por ele concedido, qual seja, a vantagem na celebração de negócios com vendedores de mercadorias e prestadores de serviços incentivados, consubstanciada no direito ao crédito de ICMS.

Cuidando-se de controle abstrato de constitucionalidade é suficiente a constatação da pertinência temática do autor para a discussão da validade constitucional da norma impugnada, como realçado, por exemplo, pelo Ministro Moreira Alves no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.157:

> "*Com efeito, desde que um benefício fiscal concedido em ICMS por um Estado-membro possa, de qualquer forma, influir no desenvolvimento dos setores econômicos ou causar prejuízo na arrecadação de outro Estado-membro não há que se pretender falte pertinência temática para que o Governador deste tenha legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade contra tal benefício*" (Plenário, DJ 7.12.2000).

Inaplicável, pela via judicial eleita nesse caso, a orientação jurisprudencial firmada no sentido da ilegitimidade dos entes federados para questionar, em mandado de segurança, cancelamento das restrições aos créditos de ICMS imposto unilateralmente (Mandado de Segurança n. 21.952, Relator o Ministro Marco Aurélio, Plenário, DJ 3.3.2000; Mandado

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B360-FB60-142F-CA25 e senha FA95-2788-2E5E-1987

de Segurança n. 21.863/ES, de minha relatoria, decisão monocrática, DJe 1º.6.2012).

2. Inviável é a impugnação do Comunicado CAT n. pela ação de controle abstrato de constitucionalidade, como asseverado pela Assembleia Legislativa de São Paulo, pelo Governador de São Paulo, pelo Advogado-Geral da União e pelo Procurador-Geral da República.

Na ação direta de inconstitucionalidade n. 3.350, Relator o Ministro Gilmar Mendes, este Supremo Tribunal tratou da normatividade do Comunicado CAT n. 36/2004, assentando:

> "*2. O Comunicado CAT-36/2004, da Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, constitui mero ato administrativo despido de normatividade, isto é, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato e, portanto, não pode ser submetido à fiscalização abstrata de sua constitucionalidade, conforme consolidada jurisprudência desta Corte*" (Agravo Regimental na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.350/SP, Relator o Ministro Gilmar Mendes, Plenário, DJe 30.10.2008).

No preâmbulo daquele Comunicado CAT n. 36/2004 está expresso cuidar-se de ato embasado em normais legais, em especial, no § 3º do art. 36 da Lei estadual n. 6.374/1989, no art. 1º e no inc. I do art. 8º da Lei Complementar n. 24/75 e, de forma indireta, nas normas constitucionais previstas no inc. I e na al. *g* do inc. XII do § 2º do art. 155 e no inc. IV do art. 170 da Constituição da República.

Ausente densidade normativa do Comunicado CAT n. 36/2004, que se fundamenta em normas infraconstitucionais, inviável submeter-se à fiscalização abstrata de sua constitucionalidade.

Não conheço da ação quanto a esse item.

3. Quanto ao *caput* do art. 36 da Lei estadual n. 6.374/1989, correta a

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B360-FB60-142F-CA25 e senha FA95-2788-2E5E-1987

manifestação da Assembleia Legislativa paulista, secundada pela Advocacia-Geral da União, apontando inexistência de motivação a justificar a pretendida declaração de inconstitucionalidade, apresentando-se, assim, inepta a inicial nesse tópico, de acordo com entendimento pacífico deste Supremo Tribunal (Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 259, Relator o Ministro Moreira Alves, Plenário, DJ 19.2.1993; Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.811, Relator o Ministro Néri da Silveira, Plenário, DJ 25.2.2000; Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.708, Relator o Ministro Marco Aurélio, Plenário, DJ 13.3.1998).

Talvez essa carência esteja na identidade material entre o dispositivo mencionado e o inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição da República, ambos prevendo regra da não cumulatividade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços – ICMS, pelo que "*impugnar a constitucionalidade do dispositivo corresponde*[ria] *a questionar a própria redação da Carta Maior*", como realçado pelo Procurador-Geral da República.

4. Fica restrita a controvérsia, então, ao § 3º do art. 36 da Lei n. 6.374/1989, no qual se estipula, na sistemática da compensação resultante da não cumulatividade do imposto, a desconsideração de favores fiscais implementados sem observância da exigência constitucional de deliberação prévia dos Estados-membros e do Distrito Federal (al. *g* do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República).

Nas informações prestadas, os Poderes Legislativo e Executivo paulistas assumem que o "*desiderato maior* [na edição do dispositivo questionado] *é o combate à denominada 'guerra fiscal', ou seja, à concessão de incentivos e benefícios fiscais relativos a ICMS mediante ato unilateral do Estado-membro ou do Distrito Federal*" (fl. 90).

Para o autor da presente ação direta de inconstitucionalidade, "*a via*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B360-FB60-142F-CA25 e senha FA95-2788-2E5E-1987

de insurgência de São Paulo se revela inadequada, posto que ele deveria, por entender que o Distrito Federal estaria promovendo suposta guerra fiscal, buscar no Judiciário tal reconhecimento, e não editar legislação ofensiva a ditames constitucionais" (fl. 5).

5. Sob essa perspectiva, a legislação paulista configuraria espécie de retaliação unilateral, supressiva do controle do Poder Judiciário sobre normas pretensamente fomentadoras da denominada guerra fiscal. Unidades da Federação disputam investimentos e concedem vantagens a empresas, buscando captar empreendimentos, por vezes de maneira não só antijurídica como economicamente ruinosa, pelo menos se considerado o conjunto federativo e os efeitos a longo prazo.

Este Supremo Tribunal assentou impossibilidade de compensarem-se situações de inconstitucionalidade, como expresso na lição do Ministro Celso de Mello ao votar no referendo da medida cautelar por ele deferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.635/SP:

> "*Nem se pretenda justificar a legitimidade constitucional dos atos questionados mediante a alegação de que o Estado de São Paulo teria assim agido com o objetivo de assumir 'postura reativa', para, em função desta, '*(...) *eliminar desequilíbrios concorrenciais decorrentes de normas tributárias inconstitucionais', como sustentado, sem razão, pelo Senhor Governador do Estado de São Paulo (item 83 de suas Informações).*
>
> *Com efeito, a outorga unilateral, por determinado Estado-membro, de benefícios de ordem tributária em tema de ICMS não se qualifica, porque inconstitucional, como resposta legítima e juridicamente idônea à legislação de outro Estado-membro que também se revele impregnada do mesmo vício de inconstitucionalidade e que, por resultar de igual transgressão à cláusula constitucional da reserva de convênio, venha a provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses do Estado-membro alegadamente prejudicado*" (Relator o Ministro Celso de Mello, DJe 11.12.2014).

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B360-FB60-142F-CA25 e senha FA95-2788-2E5E-1987

6. Diversamente do que se observa nos precedentes formadores daquele entendimento, pelo § 3º do art. 36 da Lei n. 6.374/1989 o Estado de São Paulo não instituiu técnica de exoneração em retaliação a incentivo relacionado ao ICMS concedido por outro Estado-membro.

Diferente disso, restringiu o crédito dos contribuintes paulistas até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem, não se havendo cogitar, portanto, de benefício tributário na espécie.

7. Dir-se-á que essa glosa de parte do crédito destacado na nota fiscal de aquisição não afasta a natureza de retaliação da medida, por impedir seu aproveitamento pelo adquirente situado no Estado destinatário, resultando em espécie de desestímulo na aquisição de mercadorias e serviços dos estados de origem.

Esse efeito, contudo, não resulta do § 3º do art. 6º da Lei paulista n. 6.374/1989.

8. Como realçado no parecer do Procurador-Geral da República, o dispositivo estadual repete o que determinado na Lei Complementar n. 24/1975, editada para dar eficácia ao § 6º do art. 23 da Constituição pretérita, no qual exigida a celebração de convênios para concessão e revogação de isenções referentes ao antigo ICM.

Depois de fixar a regra da unanimidade na concessão e do quórum qualificado de 4/5 (quatro quintos) para a revogação de benefícios fiscais referentes ao imposto mencionado (§ 2º do art. 2º), pela lei complementar nacional se dispôs no art. 8º:

> *"Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:*
>
> *I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B360-FB60-142F-CA25 e senha FA95-2788-2E5E-1987

> *II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente*".

A observância ao disposto na Lei Complementar n. 24/1975 na vigência da atual ordem constitucional foi estipulada no § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, tendo este Supremo Tribunal assentado sua incidência na concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais em tema de ICMS sob a égide da Constituição da República (Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.549/DF, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Plenário, DJe 30.9.2011; Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.794/PR, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, Plenário, DJe 29.7.2011; Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 902/SP, Relator o Ministro Marco Aurélio, Plenário, DJ 22.4.1994).

9. Portanto, ao determinar a desconsideração do montante do imposto que corresponder à vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer incentivo ou benefício fiscal em desacordo com a regra da imprescindibilidade de convênio, o dispositivo estadual questionado operacionalizou as consequências previstas na lei complementar nacional, sem inovar o arcabouço jurídico sobre o tema.

Tem-se, então, ato normativo que se limita a disciplinar a execução da lei complementar nacional no Estado de São Paulo, sem afrontar as regras gerais nela estipuladas, conforme o sistema de repartição concorrente de competência legislativa estabelecido na Constituição da República (inc. I do art. 24).

10. Pelo § 3º do art. 36 da Lei n. 3.674/1989, o Estado de São Paulo não retirou os efeitos dos diplomas legislativos concessivos de benefícios fiscais nas territórios dos respectivos entes federados, tendo-se limitado a determinar a glosa de parte do crédito destacado na nota fiscal de aquisição, impedindo o seu aproveitamento pelo adquirente situado em

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B360-FB60-142F-CA25 e senha FA95-2788-2E5E-1987

seu território, considerado o descumprimento à regra da imprescindibilidade de convênio, prevista na al. *g* do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

O enquadramento dos benefícios fiscais na disciplina impugnada pauta-se em critério objetivo e de fácil aferição, o qual constitui pressuposto essencial à válida concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais referentes ao ICMS, por estimular a harmonia que deve presidir as relações institucionais dos entes políticos federados.

A anulação unilateral dos efeitos econômicos das vantagens fiscais concedidas em manifesta afronta ao texto constitucional atende aos princípios da supremacia da Constituição e o da legalidade, o qual, conforme lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, "*é o antídoto natural do poder monocrático ou oligárquico, pois tem como raiz a ideia de soberania popular, de exaltação da cidadania*" (*in* Curso de Direito Administrativo. Malheiros Editores, São Paulo, 2007, p. 97).

11. A adoção de providências para se fazerem cessar os efeitos de atos flagrantemente inconstitucionais insere-se na autonomia administrativa do ente federado, desde que respeitado seu espaço de competências constitucionalmente asseguradas.

Na espécie, apenas o contribuinte situado no Estado de São Paulo teve limitado o crédito decorrente da sistemática da não cumulatividade do ICMS (inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição), que não é afrontada por esse procedimento, como reconhecido por este Supremo Tribunal no seguinte julgado:

> "*EMENTA: TRIBUTÁRIO. DECISÃO DENEGATÓRIA DE PRETENDIDO CRÉDITO FISCAL, RELATIVO A ICM SOBRE MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDA NO ESTADO DO PARANÁ, QUE, CONQUANTO TENHA TIDO O SEU VALOR DESTACADO EM NOTA FISCAL, FOI OBJETO DE INCENTIVO CONCEDIDO AO VENDEDOR. ALEGADA AFRONTA AO*

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B360-FB60-142F-CA25 e senha FA95-2788-2E5E-1987

> *PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO TRIBUTO (ART. 23, II, DA CF/69).*
>
> *Questão insuscetível de ser solucionada sob invocação do princípio em causa, que diferentemente do que entende a Recorrente, visa tão-somente a assegurar a compensação, em cada operação relativa à circulação de mercadoria, do montante do tributo que foi exigido nas operações anteriores, seja pelo próprio Estado, seja por outro, de molde a permitir que o imposto incidente sobre a mercadoria, ao final do ciclo produção-distribuição-consumo, não ultrapasse, em sua soma, percentual superior ao correspondente à alíquota máxima prevista em lei, relativamente ao custo final do bem tributado.*
>
> *Havendo, no caso, sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor da matéria-prima, é fora de dúvida que a inadmissão do crédito, no Estado de destino, não afeta a equação acima evidenciada.*
>
> *Recurso não conhecido*" (Recurso Extraordinário n. 109.486/SP, Relator o Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 24.4.1992).

Na mesma linha, por exemplo, o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 423.658/MG, da relatoria do Ministro Carlos Velloso (Segunda Turma, DJ 16.12.2005).

12. Deve-se rejeitar, ainda, a pretensão do autor de impor ao Estado de São Paulo a forma de cumprimento de mandamento constitucional que, de resto, ele mesmo inobserva, causando-lhe favor concorrencial em detrimento da arrecadação do fisco paulista, evidenciando, assim, ausência de comprovação de boa-fé em sua atuação. O princípio da confiança federativa constitui dever procedimental das pessoas estatais nas relações intersubjetivas.

Nesses termos, a exigência de convênio interestadual para a revogação de incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS pode ser invocada apenas quando estes forem validamente concedidos, ou seja, editados nos termos da al. *g* do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B360-FB60-142F-CA25 e senha FA95-2788-2E5E-1987

da República, o que não se teve com relação à unidade federada distrital, como evidencia a conclusão do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.549, na qual assentada a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei n. 2.483/1999, do Distrito Federal, pela "[n]*ecessidade de aprovação pelo CONFAZ de qualquer política extrafiscal que implique na redução ou qualquer outra forma de desoneração do contribuinte em relação ao ICMS* (Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Plenário, DJe 30.9.2011).

13. Observo que eventual alegação de prática abusiva pela autoridade fiscal paulista na definição das vantagens econômicas inseridas na regra do § 3º do art. 36 da Lei paulista n. 3.674/1989 poderá ser objeto de questionamento no Poder Judiciário, que resguardará os direitos eventualmente atingidos.

14. Pelo exposto, **não conheço da presente ação quanto ao Comunicado CAT n. 36/2004 e ao *caput* do art. 36 da Lei n. 6.374/1989 do Estado de São Paulo e julgo improcedente a presente ação direta quanto ao § 3º do art. 36 da Lei n. 6.374/1989 do Estado de São Paulo.**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código B360-FB60-142F-CA25 e senha FA95-2788-2E5E-1987

16/06/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.692 SÃO PAULO

RELATORA	**: MIN. CÁRMEN LÚCIA**
REQTE.(S)	: GOVERNADOR DO DISTRITO FEDERAL
ADV.(A/S)	: PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO DISTRITO FEDERAL
INTDO.(A/S)	: GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
INTDO.(A/S)	: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS DISTRIBUIDORES DE AUTOPEÇAS - ANDAP
ADV.(A/S)	: ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO ATACADO FARMACÊUTICO - ABAFARMA
ADV.(A/S)	: ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE.	: ADEMIG - ASSOCIACAO DOS ATACADISTAS DISTRIBUIDORES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
ADV.(A/S)	: LEANDRO MARTINHO LEITE E OUTRO(A/S)

Senhor Ministro Edson Fachin: Com todas as vênias a Douta Ministra Relatora, divirjo do entendimento consignado no que tange à admissibilidade da "glosa de créditos" de incentivos fiscais de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ.

A propósito, rememoro decisão no RE 628.075/RS, sob minha relatoria, com julgamento iniciado, em 10 de abril de 2020, na qual formulei proposta da seguinte tese: "**Afronta a ordem constitucional glosa de crédito de ICMS efetuada pelo Estado de destino, nos termos do art. 8º, I, da Lei Complementar 24/75, mesmo nas hipóteses de benefícios fiscais concedidos unilateralmente pelo Estado de origem, sem observância do art. 155, §2º, XII, 'g', da Constituição da República.**"

A lei bandeirante, ora hostilizada, em seu art. 36 da Lei estadual n. 6.374/1989 reproduz sistemática de "glosa de créditos" da Lei Complementar nacional que veicula art.8º (LC 24/75) idêntico comando de "glosa de créditos". Nesse cenário, o deslinde da presente ação demanda necessariamente juízo quanto à recepção do art. 8º , cujo teor

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

reproduzo a seguir:

> "Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:
>
> I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;
>
> II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.
>
> Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VII e IX do art. 21 da Constituição federal."

Em um exame superficial, pode-se chegar a um contrassenso interpretativo sob o ponto de vista do contribuinte, caso fossem aplicados simultaneamente ambos os incisos, porquanto haveria um duplo gravame tributário, o que, ao fim e ao cabo, geraria um enriquecimento despropositado tanto do Estado-membro de origem quanto do Estado-membro de destino.

Na verdade, a meu ver, visualiza-se uma possibilidade interpretativa mais condizente com a atual ordem constitucional. Para tanto, propõe-se perquirição levada a efeito neste paradigma a partir de duas questões relativas ao inciso I do art. 8º da LC 24/75:

a) Quem possui autoridade constitucional para declarar a nulidade de um ato normativo concessivo de benefício fiscal em desacordo com o art. 155, §2º, XII, "g", da Constituição Federal?; e

b) À luz do princípio da não cumulatividade, o Estado de destino pode tornar ineficaz crédito fiscal do contribuinte em seu território, com fundamento nos arts. 8º, I, da LC 24/75, e 155, §2º, II, do Texto Constitucional?

Em relação à questão "a", somente ao Poder Judiciário, caracterizado por sua índole una e nacional, é dado o exame de constitucionalidade das

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

leis, ao menos na concepção clássica da expressão, isto é, o cotejo analítico entre o objeto (ato normativo concedente de benefício fiscal irregular) e o parâmetro (Constituição Federal), cuja resultante é a nulidade do primeiro na hipótese de desacordo material entre os dois.

Veja-se que da assertiva anterior não se haure uma justificativa para a supremacia judicial, pois a interpretação ou a aplicação da Constituição é atividade cabível a todos aqueles que a ela se submetem. Sendo assim, apenas aos agentes políticos do Estado-Juiz é constitucionalmente possível, no exercício legítimo da jurisdição, afastar a aplicabilidade de um ato normativo, com fundamento na contrariedade deste em relação à Carta Constitucional.

Por conseguinte, sob a égide da atual ordem constitucional, não se reconhece discricionariedade ao Poder Executivo face ao suposto "*dilema entre aplicar uma lei que considerem inconstitucional ou deixar de aplicá-la, em reverência à supremacia da Constituição*" (BARROSO, Luís Roberto. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro.* 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 69). Nessa toada, bem coloca em sede doutrinária o Ministro Luís Roberto Barroso que "*antes da decisão judicial, quem subtrair-se à lei o fará por sua conta e risco.*"

No caso particular, não se faculta à Administração Pública do Estado federado de destino declarar a nulidade de lei concessiva de benefício fiscal editada pelo Estado de origem, mesmo que objetivamente se constate a inobservância do art. 155, §2º, XII, "g", da Constituição Federal.

Nessas hipóteses, é amplamente franqueado acesso à Justiça ao ente federativo prejudicado, como se colhe da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. A título exemplificativo, cito os seguintes julgados:

> "I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. 1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75. 2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio. 3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica. 4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contatar da data da sessão de julgamento." (ADI 4481, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, DJe 19.05.2015)

"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."
(ADI 2345, Rel. Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, DJe 05.08.2011)

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

Em conclusão, é vedado ao Estado de destino adotar prerrogativas próprias de seu regime administrativo, como é o caso da lavratura de auto de infração, com vistas a cobrar de contribuinte valor correspondente ao ICMS que não foi exigido na origem. Deve, portanto, obter-se perante o Poder Judiciário o direito de exigir referido numerário.

Por sua vez, tendo em vista a questão "b", há nítida distinção entre a "nulidade do atos" e "ineficácia dos créditos fiscais", inclusive por se encontrarem em planos normativos diversos.

De início, em relação às modalidades de tributação sobre o valor agregado, a prática tributária desenvolveu alguns métodos para o cálculo do montante adicionado aos bens e serviços tributados no curso da cadeia produtiva, os quais podem ser sumariados em técnicas por adição e por dedução.

Decerto, o método mais adequado em termos de precisão é o da adição, consistente na soma dos dispêndios do contribuinte para a produção de mercadoria ou prestação de serviços. Assim, essa somatória conjuntamente aos lucros informam o valor acrescido à operação, que por sua vez será submetido à alíquota prevista em lei. Em que pese a sua justeza, esse procedimento não satisfaz, por vezes, as necessidades da praticabilidade tributária, de modo que é pouco adotado na experiência comparada.

Por outro lado, realiza-se o cálculo do valor agregado pelo método de subtração por intermédio de duas variantes: (i) o crédito sobre a fatura (*invoice credit*), cuja derivação mais comum é a técnica "base sobre base" (*basis on basis*) na qual o valor acrescido é resultado das diferenças entre os valores das vendas com o numerário das aquisições, e (ii) o "imposto sobre imposto" (*tax on tax)* em que a subtração dá-se indiretamente, pois o valor acrescido é extraído da identificação do imposto a pagar em operação de venda ou prestação de serviços para subtrair com o imposto que incidiu sobre as operações e prestações adquiridas.

A respeito da experiência brasileira com os tributos não cumulativos, cita-se o escólio doutrinário de André Mendes Moreira:

> "O sistema de subtração indireta (imposto-contra-

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

> imposto) prevaleceu por ter se revelado operacionalmente mais viável (o tributo a creditar é o destacado em nota fiscal, não demandando maiores esforços aritméticos).
>
> No Brasil, o método imposto-contra-imposto foi utilizado desde os primórdios da implantação da não-cumulatividade, quando ainda vigorava o vetusto Imposto de Consumo, no final da década de 1950. Desde então e até os dias atuais, é o único método utilizados pelos tributos não-cumulativos brasileiros" (MOREIRA, André Mendes *A não-cumulatividade dos tributos.* São Paulo: Noeses, 2012, p. 74.)

Ademais, o direito ao créditos fiscal de ICMS decorre da incidência tributária nas fases anteriores da cadeia produtiva, sendo desnecessário o efetivo recolhimento para se aferir o montante devido, formado pela diferença entre o cobrado e o pago, em consonância ao princípio da não cumulatividade.

Nos termos do art. 24 da Lei Complementar 87/96 e da jurisprudência desta Corte, o princípio da não-cumulatividade é observado em um sistema de conta-corrente no qual são lançados créditos e débitos periodicamente apurados, sem vinculação a bens e serviços especificamente referenciados.

Veja-se, a propósito, o seguinte precedente desta Corte:

> "ICM - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - ATOS SUCESSIVOS DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. O princípio da não- cumulatividade é observado sem especificidade, prescindindo da vinculação a uma certa mercadoria. Considera-se o sistema de conta- corrente em que lançados créditos e débitos. ICM - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - MATÉRIA-PRIMA TRIBUTADA - MERCADORIA ISENTA - CRÉDITO - CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1969. A teor do disposto no inciso II do artigo 23 da Constituição Federal de 1969, com a redação imprimida pela Emenda Constitucional nº 23, de 1º de dezembro de 1983, somente a isenção ou a não- incidência na transação precedente

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

> implicava, salvo preceito de lei em contrário, a inviabilidade de lançar-se crédito. Inconstitucionalidade da extensão da regra a situação inversa, isto é, de pagamento do tributo na comercialização e circulação da matéria-prima e isenção na saída da mercadoria produzida."
> (RE 161257, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, DJ 17.04.1998)

Postas as metodologias de cálculo do valor agregado, convém reproduzir os dispositivos normativos pertinentes à arquitetura constitucional da regra-matriz do ICMS, no que interessa:

> "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;
> II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
> a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
> b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;"

Em relação ao art. 155, §2º, II, "a", da Constituição Federal, tem-se o que a doutrina denomina "efeito de recuperação", como característica própria do método de subtração indireta. Segundo Paulo Bergstrom Bonilha, esse efeito consiste em recuperação na etapa seguinte de uma cadeia produtiva do imposto recolhido a menor ou não recolhido em etapa anterior por força de uma isenção. (BONILHA, Paulo Celso

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

Bergstrom. *IPI e ICM: Fundamentos da Técnica Não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979, p. 35.)

A partir disso, verifica-se que o desenho constitucional do princípio da não-cumulatividade visa à desoneração da produção e evitar o efeito em cascata, e não uma redução no preço do bem ou serviço ao consumidor final.

Nas palavras do saudoso mestre tributarista Alcides Jorge Costa, mantém-se a neutralidade do imposto sobre o consumo, pois uma alíquota inferior ou uma isenção beneficia uma etapa específica, e não o consumidor na ponta da cadeia, visto que a diferença é recuperada pela Administração Tributária por meio de uma alíquota mais elevada nas operações posteriores. (COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar.* São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 27.)

Por outro lado, na alínea "b" do inciso II do §2º do art. 155 do Texto Constitucional tem-se o que a doutrina tacha de "regra de reversão" consistente em estorno referente à escrituração do contribuinte do crédito apropriado em suas aquisições de mercadoria.

Ademais, constata-se que a jurisprudência do STF firmou-se no sentido de que o benefício fiscal da redução de base de cálculo, tal como ocorre na espécie, também gera a anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, por força do art. 155, §2º, II, da Constituição Federal.

Confira-se a ementa do RE-RG 635.688, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 13.02.2015:

> "Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. 3. Não cumulatividade. Interpretação do disposto art. 155, §2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual. 4. Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. 5. Repercussão

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

geral. 6.Recurso extraordinário não provido."

Com estrita observância do efeito de recuperação e da regra de reversão, retoma-se a indagação: há compatibilidade material entre o artigo 8º da LC 24/75 e a atual ordem constitucional, à luz de juízo de recepção de ato normativo pré-constitucional?

Nesse ponto, consigo conceber, pelo menos, duas interpretações possíveis que conduzem a resultados diametralmente opostos. Considerado o Direito uma disciplina argumentativa, deve-se comparar as forças dos argumentos emanados de ambas as soluções viáveis, de maneira a decidir pela a que melhor concilie o caráter argumentativo do direito e o Estado de Direito, como sugere Neil MacCormick em seminal obra jusfilosófica:

> "O Direito é uma disciplina argumentativa. Qualquer que seja a questão ou problema que tenhamos em mente, se os colocarmos como uma questão ou problema jurídicos, procuraremos uma solução ou resposta em termos de uma proposição que pareça adequada do ponto de vista do Direito (ao menos discutivelmente adequada, ainda que o preferível seja uma proposição definitivamente adequada). Para verificar se essa proposição é razoável, ou mesmo definitiva, pensamos nos argumentos que podem ser levantados a favor da resposta ou solução proposta. Podemos então testar esses argumentos que acabamos de desenvolver por meio da construção de todos os contra-argumentos que pudermos imaginar. Se tal proposição favorece um lado da controvérsia, outra proposição favorecerá o outro lado. Pensando sobre qual parece ser o argumento ou os argumentos mais fortes de um lado, nós testamos a força dos argumentos desse lado. Ao imaginar os contra-argumentos aos quais eles devem responder e, se possível, derrotar, os advogados aprimoram sua argumentação ao máximo possível. A opinião de alguém a respeito da força de um argumento depende de uma avaliação da força correspondente do conjunto de argumentos em contrário."

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

> (MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito.* Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 18-19)

De um lado, é possível compreender "ineficácia do crédito fiscal" como sanção distinta e disjuntiva à "nulidade do ato", sendo a primeira repressão franqueada ao Fisco do Estado de destino. Por conseguinte, não haveria impeditivo constitucional para esse tornar ineficaz o crédito fiscal do contribuinte localizado em seu território, com fundamento no art. 8º, I, da LC 24/75, à luz do princípio da não cumulatividade.

Por outro lado, desde pelo menos o julgamento em 04 de fevereiro de 2016 do RE 723.651, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, DJe 05.08.2016, tive oportunidade de expressar minha convicção pessoal sobre a natureza principiológica da não cumulatividade, dada sua relevância constitucional e estruturante ao sistema tributário nacional. Por isso, comungo da opinião de que as exceções a essa norma são unicamente veiculadas no próprio texto constitucional.

Nessa perspectiva, por não reconhecer irrestrita liberdade ao legislador infraconstitucional para relativizar o direito ao creditamento em qualquer caso no âmbito de tributos indiretos, o art. 8º, I, da LC 24/1975 teria extravasado aos ditames do art. 155, §2º, I e II, da Constituição Federal, provocando, ainda, distorções concorrenciais no seio do mercado nacional único.

Considerada a glosa de crédito como regular invalidação de créditos de ICMS referentes a operações precedentes não aproveitáveis em etapas posteriores, torna-se escorreita a distinção formulada pelo Ministro do Colendo Superior Tribunal de Justiça Luiz Alberto Gurgel de Faria e Tâmara Cordeiro Mendes entre o estorno do art. 155, §2º, II, da Constituição, e o do art. 8º, I, da LC 24/1975, nos seguintes termos:

> "(...) **há que se fazer uma clara distinção ente o estorno dos créditos que tenha por apoio o art. 155, §2º, II, da CRFB/88 e o feito estritamente com base no art. 8º, I, da LC nº 24/75, o primeiro traduzindo um mero cumprimento de determinação**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

> **constitucional, e o segundo, uma retaliação indireta a outro ente político.**
>
> Nos casos em que a operação predecessora é atingida por incentivo correspondente à isenção total ou isenção parcial, seja por redução de alíquota ou base de cálculo, se o Estado de destino procede à glosa proporcional ao benefício, estará nada mais do que observando a imposição geral do art. 155, §2º, II, da CRFB/88. Ainda que o referido benefício seja unilateral, não será caso de retaliação, mas de verdadeira presunção de constitucionalidade da lei que o institui, já que aplicado igual tratamento como se benefício conveniado fosse. Do contrário, o Estado de destino estaria, na verdade, concedendo o benefício fiscal de crédito presumido unilateralmente (…)
>
> Por outro lado, se houve incidência do ICMS na operação anterior com isenção parcial unilateral e a invalidação dos créditos for acima do valor do benefício, ou se o incentivo sem convênio for qualquer outro benefício fiscal, como remissão, créditos presumidos, anistia, diferimento, parcelamento, ou, ainda, financeiro, e o Estado de destino fizer qualquer vedação aos créditos, será um caso de glosas de créditos aqui estudadas, nos termos do art. 8º, I, da LC nº 24/75, hipóteses que fogem ao disposto no art. 155, §2º, II, da CRFB/88." (FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; MENDES, Tâmara Cordeiro Polo. A glosa de créditos do ICMS como forma de retaliação na guerra fiscal: uma análise acerca da recepção do art. 8º, I, da LC nº 24/75 em face da Constituição Federal de 1988. In: *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, a. 15, n. 90, p. 9-60, nov./dez. 2017, p. 39-40, grifos nossos)

Ao cotejar ambas as interpretações possíveis que resolveriam a questão "b" formulada neste voto, firmo convicção por aquela a qual julga arrostar o comando constitucional da não cumulatividade do ICMS a conduta do Estado de destino no que diz respeito à glosa de créditos obtidos pelo contribuinte ao adquirir mercadoria irregularmente incentivada pelo Estado de origem, sendo o particular passível, inclusive, de penalidades impostas pela pessoa política de destino.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

Isso porque entendo-a como a mais adequada para concretizar a axiologia constitucional referente à segurança jurídica dos contribuintes e ao federalismo fiscal cooperativo, haja vista que adoto como pressuposto que a glosa de créditos embasada no art. 8º, I, da LC 24/1975 representa consequência da guerra fiscal entre Estados federados.

Quanto ao primeiro fundamento, é de todo ilógico, além de inconstitucional, o esforço de remediar ou mitigar os efeitos desfavoráveis aos cofres públicos resultantes da competição fiscal predatória vigente no campo do ICMS pela via do contribuinte. Este é parte desarticulada e mais frágil no concerto federativo com referência às operações interestaduais de circulação de mercadorias.

Na situação atual, mesmo que inadvertidamente, o sujeito passivo da relação tributária que adquire mercadoria, destacando em nota fiscal o crédito total referente à operação anterior, encontra-se sujeito à lavratura de auto de infração pelo Estado de destino em decorrência de não ter procedido o estorno parcial.

Afronta a noção de segurança jurídica a frustração de expetativa legítima do contribuinte de valer-se dos créditos adquiridos na operação prévia, sem embaraço ou glosa por parte do Estado de destino. Ao adquirir a mercadoria acompanhada de discriminação do valor a pagar de ICMS, o contribuinte apropria-se não só do bem transacionado, mas também do imposto em questão, o crédito torna-se autônomo à regularidade da relação entre vendedor e Administração Tributária. Logo, mesmo nos casos de irregularidade do favor fiscal, a lei complementar em questão mostrou-se inconstitucional no ponto, ao pretender que o imposto destacado na nota fiscal não gerasse direito a crédito.

A despeito de reformada por questões processuais, remanescem válidas as colocações feitas pela I. Ministra Ellen Gracie em caso análogo, a AC-AgR 2.611, de relatoria de Sua Excelência, j. 22.06.2010:

> "4. A pretensão de suspensão da exigibilidade do crédito, com a conseqüente suspensão da execução fiscal, merece acolhida.
>
> Há forte fundamento de direito na alegação de que o

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

> Estado de destino da mercadoria não pode restringir ou glosar a apropriação de créditos de ICMS quando destacados os 12% na operação interestadual, ainda que o Estado de origem tenha concedido crédito presumido ao estabelecimento lá situado, reduzindo, assim, na prática, o impacto da tributação.
>
> Note-se que o crédito outorgado pelo Estado de Goiás reduziu o montante que a empresa teria a pagar, mas não implicou o afastamento da incidência do tributo, tampouco o destaque, na nota, da alíquota própria das operações interestaduais.
>
> Ainda que o benefício tenha sido concedido pelo Estado de Goiás sem autorização suficiente em Convênio, mostra-se bem fundada a alegação de que a glosa realizada pelo Estado de Minas Gerais não se sustenta. Isso porque a incidência da alíquota interestadual faz surgir o direito à apropriação do ICMS destacado na nota, forte na sistemática de não-cumulatividade constitucionalmente assegurada pelo art. 155, § 2º, I, da Constituição e na alíquota estabelecida em Resolução do Senado, cuja atribuição decorre do art. 155, § 2º, IV.
>
> Não é dado ao Estado de destino, mediante glosa à apropriação de créditos nas operações interestaduais, negar efeitos aos créditos apropriados pelos contribuintes.
>
> Conforme já destacado na decisão recorrida, o Estado de Minas Gerais pode argüir a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido pelo Estado de Goiás em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, sendo certo que este Supremo Tribunal tem conhecido e julgado diversas ações envolvendo tais conflitos entre Estados, do que é exemplo a ADI 2.548, rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 15.6.2007.
>
> Mas a pura e simples glosa dos créditos apropriados é descabida, porquanto não se compensam as inconstitucionalidades, nos termos do que decidiu este tribunal quando apreciou a ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence"

Ao fim e ao cabo, teríamos a imposição de dever instrumental não

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

previsto em lei, porque o contribuinte cauteloso seria obrigado a perquirir se o seu fornecedor recebe incentivos fiscais contrários à ordem jurídica. Por evidente, trata-se de ônus desproporcional na medida em que, muitas das vezes, não há ciência da irregularidade e sequer meios de acompanhamento de renúncias fiscais realizadas por mais de duas dezenas de unidades federativas em relação ao ICMS.

Exatamente por essa *ratio* que este Supremo Tribunal Federal tem assentado que quando houver posterior declaração de inidoneidade de notas fiscais, o creditamento feito por contribuinte de boa-fé reputa-se excepcionalmente válido, conforme bem elucida em *obiter dictum* o Ministro Luís Roberto Barroso no AI-AgR 751.111, de relatoria de Sua Excelência, julgado em 15.12.2015:

> "As hipóteses autorizadoras de concessão de créditos do ICMS independentemente da inidoneidade das notas fiscais exigem a demonstração da veracidade da efetuação da operação de compra e venda e não 'a mera existência de operações anteriores de circulação de mercadorias ou serviços', como pretende fazer crer a parte agravante.
>
> (…)
>
> Em regra, a concessão de créditos de ICMS depende da idoneidade das notas fiscais. Contudo, excepcionalmente, quando houver posterior declaração de inidoneidade das referidas notas, mas houver creditamento de boa-fé pelo contribuinte, dispensa-se a idoneidade da nota fiscal ante a comprovação da existência de realização de uma verdadeira operação de compra e venda, tendo havido o pagamento do valor e a entrega da mercadoria. Logo, ainda que se tratasse da hipótese excepcional de creditamento apontada, seria necessário o exame de fatos e provas."

Igualmente, no tocante ao federalismo fiscal cooperativo, a glosa de créditos realizada pelo Estado de destino afronta a repartição constitucional de competências tributárias, pois a pessoa política apropria-se por meio de regime administrativo de direito que não lhe é

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

próprio segundo a ordem constitucional e o Poder Judiciário.

A Constituição Federal de 1988 ao prever regras para a cobrança de ICMS nas operações interestaduais realiza autêntica repartição de competência tributária entre os Estados de origem e destino.

A partir dessa perspectiva o Professor Titular Luís Eduardo Schoueri (USP) leciona com propriedade que "...o fato de um Estado não exercer sua competência (ainda que irregularmente) não autoriza o outro Estado a exercê-la em seu lugar." (SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário.* v.11. São Paulo: Dialética, 2007, p.241-271, p.270.)

As características da competência tributária da "exclusividade" da "inalterabilidade" são suficientes para afastar qualquer pretensão exacional dos Estados de destino na medida em que despidos de poder de tributar exoneração promovida no Estado de origem.

Nesse sentido, entendimento doutrinário de Lucas Bevilacqua ao colocar a questão sob a perspectiva da privatividade e da inalterabilidade da competência tributária: "... no momento em que a Constituição confere ao Estado de origem prerrogativa de tributar a saída interestadual de mercadoria de estabelecimento sito em seu território, priva quaisquer outros Estados da tributação além da ""diferença da alíquota interna e interestadual"' (art. 155, § 2º, VII, CRFB), ainda que não exercida a competência tributária pelo Estado de origem." (BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. Série Doutrina Tributária v. IX. São Paulo: Quartier Latin/ Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), 2013, p. 120).*

A inconstitucionalidade dos incentivos fiscais concedidos à revelia do CONFAZ não autoriza que os Estados de destino sirvam-se de expedientes igualmente inconstitucionais. Nas sábias e ponderadas palavras do Ministro Sepúlveda Pertence "o propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam."(ADI n. 2.377 MC, Relator(a): Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em: 22.02.2001, DJ:

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

07.11.2003 PP–00081 Ementa v. 02131–02 PP–00367 RTJ VOL–00191–03 PP–00848.)

As regras de atribuição de competência tributária são estabelecidas não só em função do equilíbrio federativo, mas, sobretudo, com vistas a previsibilidade dos contribuintes que não podem ser colocados na "linha de tiro" dos Entes federativos envoltos num conflito interminável de competências tributárias.

Por isso, estressar na figura do contribuinte os conflitos fiscais intergovernamentais tende a uma escalada de guerra fiscal com novos incentivos e reparações, sendo a aceitação do crédito integral uma das medidas necessárias para a realização da dimensão financeira do pacto federativo, como se depreende do escólio doutrinário de Heleno Taveira Tôrres:

> "A guerra fiscal gera impacto negativo nas finanças estaduais, que, ao final, poderão comprometer a execução de serviços públicos e causar externalidades que afetam outros Estados da Federação e prejudicam o País como um todo. **Essa 'guerra' seria superada com a atualização da LC 24/1975, mediante modificações que disciplinem:** (i) critérios materiais qualitativos para concessão de incentivos fiscais; (ii) a eliminação da unanimidade e criação de quórum para tomada de decisão no Confaz por maioria absoluta; **(iii) a obrigação do Estado de destino de aceitar o crédito integral escriturado pelo contribuinte;** (iv) uniformidade de alíquotas nas operações de circulação de mercadoria em geral, salvo as exceções deliberadas multilateralmente no Confaz; e (v) criação de um fundo de compensação para as desigualdades regionais." (TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: teoria da constituição financeira.* São Paulo: RT, 2014, p. 305, grifos nossos)

Em síntese, conclui-se que Estado de destino não pode tornar ineficaz crédito fiscal do contribuinte em seu território, com fundamento

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

nos arts. 8º, I, da LC 24/75, e 155, §2º, II, do Texto Constitucional.

Ante o exposto, divirjo da d. Ministra-relatora, para julgar procedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade, isto é, declarar a inconstitucionalidade do art. 36, §3º, da Lei estadual n. 6.374/1989 .

Fixo interpretação, portanto, no sentido de que inconstitucional o art. 36, §3º, da Lei estadual n. 6.374/1989, vez que não recepcionado o art. 8º, I e II, da LC 24/1975 dado que em descompasso com às regras da não-cumulatividade e de competência tributária previstas na Constituição de 1988.

É como voto.

Min.Edson Fachin
Assinado Digitalmente

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 1893-1530-AC87-E4C9 e senha 6953-C3CF-3507-AD8A

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.692
PROCED. : SÃO PAULO
RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA
REQTE.(S) : GOVERNADOR DO DISTRITO FEDERAL
ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO DISTRITO FEDERAL
INTDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
INTDO.(A/S) : ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS DISTRIBUIDORES DE AUTOPEÇAS - ANDAP
ADV.(A/S) : ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA (140204/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO ATACADO FARMACÊUTICO - ABAFARMA
ADV.(A/S) : ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA (140204/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ADEMIG - ASSOCIACAO DOS ATACADISTAS DISTRIBUIDORES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
ADV.(A/S) : LEANDRO MARTINHO LEITE (174082/SP) E OUTRO(A/S)

Decisão: Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia (Relatora) e Marco Aurélio, que não conheciam da ação direta quanto ao Comunicado CAT nº 36/2004 e ao *caput* do art. 36 da Lei nº 6.374/1989 do Estado de São Paulo e julgavam improcedente a ação quanto ao § 3º do art. 36 da Lei nº 6.374/1989 do Estado de São Paulo; e do voto do Ministro Edson Fachin, que julgava procedente a ação direta e declarava a inconstitucionalidade do art. 36, § 3º, da Lei estadual nº 6.374/1989, pediu vista dos autos o Ministro Alexandre de Moraes. Falou, pelo interessado Governador do Estado de São Paulo, o Dr. Celso Alves de Resende Junior, Procurador do Estado. Plenário, Sessão Virtual de 5.6.2020 a 15.6.2020.

Composição: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 6825-D7CE-9533-CB83 e senha 2D9F-7AAF-518C-A7E9

18/08/2020 **PLENÁRIO**

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.692 SÃO PAULO

V O T O

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES: Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, ajuizada pelo Governador do Distrito Federal em face do *caput* e do § 3º do art. 36 da Lei 6.374/1989, do Estado de São Paulo, com alterações da Lei 9.359/1996, e o Comunicado CAT 36/2004, editado pela Secretaria de Estado dos negócios da Fazenda do estado de São Paulo. Eis o teor dos dispositivos impugnados:

> Lei 6.374, de 01-03-1989
>
> Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS
>
> (...)
>
> Artigo 36 - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.
>
> (...)
>
> § 3° - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g', da Constituição Federal.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4CEA-ECC8-1F0B-3D6B e senha FF16-4684-40B5-A9F4

COMUNICADO CAT 36, de 29-07-2004

Esclarece sobre a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7-1-1975

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto nos artigos 155, § 2º, I, e XII, "g" e 170, IV, da Constituição Federal, bem como o disposto nos artigos 1º e 8º, I da Lei Complementar 24,de 7 de janeiro de 1975, e no artigo 36, § 3º, da Lei Estadual 6.374, de 1º de março de 1989;

Considerando a necessidade de esclarecer o contribuinte paulista e de orientar a fiscalização quanto a operações realizadas ao abrigo de atos normativos concessivos de benefício fiscal que não observaram a legislação de regência do ICMS para serem emanados, esclarece que:

1 - o crédito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais indicados nos Anexos I e II deste comunicado, somente será admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem;

2 - o crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria ou recebimento de serviço com origem em outra unidade federada somente será admitido ou deduzido, na conformidade do disposto no item 1, ainda que as operações ou prestações estejam beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados expressamente nos Anexos I e II.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4CEA-ECC8-1F0B-3D6B e senha FF16-4684-40B5-A9F4

Em síntese, o requerente argumenta ser patente "a intenção do Estado de São Paulo de impedir que as empresas nele localizadas se apropriem de crédito de empresas distritais que lhe tenha fornecido mercadorias tributadas pelo ICMS, considerando que estas, sublinhe-se, estariam gozando de benefício indevido".

Assim, ao vedar o creditamento do ICMS integral e corretamente destacado em documento fiscal competente, quando proveniente do Distrito Federal, além de outros Estados, os dispositivos impugnados teriam gerado uma "política fiscal ofensiva ao pacto federativo e à economia local, além de afrontar os princípios da não discriminação tributária em razão do procedência do produto (CF, art. 152), da não-cumulatividade (CF, art. 55, § 2º, I), da vedação de confisco (CF, art. 150, IV), da legalidade (CF, art. 37, *caput*) e violar o preceito que fixa a competência do Supremo Tribunal Federal para julgar a inconstitucionalidade de leis e atos normativos estaduais (CF, art. 102, I, 'a').

Submetida a ação a julgamento virtual, a Ministra relatora CÁRMEN LÚCIA conhece parcialmente da ação e, na parte conhecida, vota pela improcedência do pedido, em conformidade com a seguinte ementa:

> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. COMUNICADO CAT N. 36/2004, DA SECRETARIA DE FAZENDA PAULISTA E CAPUT E § 3º DO ART. 36 DA LEI N. 6.374/1989 DO ESTADO DE SÃO PAULO. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE ICMS NÃO AUTORIZADOS POR CONVÊNIO (AL. G DO INC. XII DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA). AÇÃO DIRETA PARCIALMENTE CONHECIDA, E NA PARTE CONHECIDA, JULGADA IMPROCEDENTE.
>
> 1. O Comunicado CAT n. 36/2004: ato normativo impugnável por ação de controle abstrato de constitucionalidade: ausência de autonomia, generalidade e abstração. Precedentes.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4CEA-ECC8-1F0B-3D6B e senha FF16-4684-40B5-A9F4

2. Ausência de motivação a justificar a pretendida declaração de inconstitucionalidade do caput do art. 36 da Lei paulista n. 6.734/1989: petição inicial inepta no ponto. Precedentes.

3. A desconsideração do montante do imposto que corresponder à vantagem econômica decorrente da concessão de benefício fiscal em desacordo com a al. g do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, baseou-se nas consequências previstas na lei complementar nacional, sem inovar o arcabouço jurídico da matéria. Precedentes.

4. Ato normativo limitado a disciplinar a execução da lei complementar nacional no Estado de São Paulo. Ausência de contrariedade às regras gerais nela estipuladas, conforme o sistema de repartição concorrente de competências legislativas estabelecido na Constituição da República (inc. I do art. 24). Precedentes.

5. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida com relação ao Comunicado CAT n. 36/2004 e ao caput do art. 36 da Lei n. 6.374/1989 do Estado de São Paulo e julgada improcedente quanto ao § 3º do art. 36 da Lei n. 6.374/1989 do Estado de São Paulo.

É o breve relatório.

Acompanho a eminente relatora.

A Constituição Federal de 1988 consagrou o Sistema Tributário Nacional como a principal diretriz do Direito Tributário, estabelecendo regras básicas regentes da relação entre os Entes Federativos e do Estado/Fisco com o particular/contribuinte, definindo as espécies de tributos, as limitações ao poder de tributar, a distribuição de competências tributárias, as imunidades e possibilidades de isenções e a repartição das receitas tributárias, caracterizando-se, pois, pela rigidez e complexidade (GERALDO ATALIBA. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. *Justitia – Revista do Ministério Público do Estado de São Paulo*, no 77, p. 121; WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI. *Direito tributário: parte geral.* São Paulo: Atlas, 2000. p. 29; PAULO DE BARROS

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4CEA-ECC8-1F0B-3D6B e senha FF16-4684-40B5-A9F4

CARVALHO. *Curso de direito tributário.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 11; VITTORIO CASSONE. *Sistema tributário nacional na nova Constituição.* São Paulo: Atlas, 1989. p. 16).

A adoção do modelo federativo pela Constituição de 1988 consagrou o estabelecimento de vários princípios, entre eles a necessidade de cada ente federativo possuir uma esfera de competência tributária que lhe garanta renda própria, para o pleno exercício de suas autonomias política e administrativa.

Competência tributária, na definição de ROQUE CARRAZA, é "a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas ases de cálculo e suas alíquotas" (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11ª ed. São paulo: Malheiros, 1998, p. 303), e foi fixada de forma rígida pelo texto constitucional, que, conforme lembrado por ALIOMAR BALEEIRO, "discriminou as receitas nos três níveis de governos do Estado federal, retirando qualquer possibilidade de acumulação ou concorrência dum com o outro" (*Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 67).

Em seu art. 155, o texto constitucional reservou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Em respeito ao Pacto Federativo, porém, a alínea *g* do inciso XII do § 2º do citado art. 155 da Constituição federal reservou à edição de lei complementar a disciplina referente à "forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

Vale registrar que, em um Estado Federal, para a convivência harmônica entre União e entes federados (Estados-membros), sob a coordenação daquela entidade, é imprescindível ao equilíbrio federativo a atividade legiferante de um órgão que externe a vontade dos membros desse substancial pacto, a fim de "dirimir conflitos de atribuições,

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4CEA-ECC8-1F0B-3D6B e senha FF16-4684-40B5-A9F4

discrepâncias legislativas, invasão de competência e interesses administrativos divergentes entre uns e outros", assinala JOÃO CARLOS SOUTO (*Suprema Corte dos Estados Unidos*. Principais decisões. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2019). É o caso dos autos.

Conforme realçado pela Procuradoria-Geral da República (doc. 14), o § 3º do art. 36 da Lei Paulista 6.374/1989, ao estabelecer que não se considera cobrado o imposto resultante de vantagem econômica decorrente de benefício fiscal, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre Estados e Distrito federal (CF/88, art. 155, § 2º, XII, *g*), nada mais fez que "repetir o que dispõe o art. 8º, da Lei Complementar 24/74 – recepcionada pela Constituição da República, por meio do § 8º do art. 34, do ADCT – que prevê a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria e a exigibilidade do imposto não pago, em caso de inobservância do devido convênio".

Nesse contexto, como bem destacado pela eminente relatora, tem-se que o dispositivo questionado apenas operacionaliza as consequências previstas em Lei Complementar nacional, sem inovar no arcabouço jurídico sobre o tema ou transbordar das regras gerais nela previstas.

Diante do exposto, acompanho a eminente Relatora e NÃO CONHEÇO DA AÇÃO quanto ao Comunicado CAT n. 36/2004 e ao *caput* do art. 36 da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo, e JULGO IMPROCEDENTE o pedido formulado quanto ao § 3º do art. 36 da referida lei.

É o voto.

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 4CEA-ECC8-1F0B-3D6B e senha FF16-4684-40B5-A9F4

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.692
PROCED. : SÃO PAULO
RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA
REQTE.(S) : GOVERNADOR DO DISTRITO FEDERAL
ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO DISTRITO FEDERAL
INTDO.(A/S) : GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO
INTDO.(A/S) : ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS DISTRIBUIDORES DE AUTOPEÇAS - ANDAP
ADV.(A/S) : ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA (140204/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO ATACADO FARMACÊUTICO - ABAFARMA
ADV.(A/S) : ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA (140204/SP) E OUTRO(A/S)
AM. CURIAE. : ADEMIG - ASSOCIACAO DOS ATACADISTAS DISTRIBUIDORES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
ADV.(A/S) : LEANDRO MARTINHO LEITE (174082/SP) E OUTRO(A/S)

Decisão: Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia (Relatora) e Marco Aurélio, que não conheciam da ação direta quanto ao Comunicado CAT nº 36/2004 e ao *caput* do art. 36 da Lei nº 6.374/1989 do Estado de São Paulo e julgavam improcedente a ação quanto ao § 3º do art. 36 da Lei nº 6.374/1989 do Estado de São Paulo; e do voto do Ministro Edson Fachin, que julgava procedente a ação direta e declarava a inconstitucionalidade do art. 36, § 3º, da Lei estadual nº 6.374/1989, pediu vista dos autos o Ministro Alexandre de Moraes. Falou, pelo interessado Governador do Estado de São Paulo, o Dr. Celso Alves de Resende Junior, Procurador do Estado. Plenário, Sessão Virtual de 5.6.2020 a 15.6.2020.

Decisão: O Tribunal, por maioria, não conheceu da ação quanto ao Comunicado CAT n. 36/2004 e ao *caput* do art. 36 da Lei 6.374/1989 do Estado de São Paulo e julgou improcedente o pedido formulado quanto ao § 3º do art. 36 da referida lei, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Edson Fachin, Marco Aurélio e Roberto Barroso. Nesta assentada, o Ministro Marco Aurélio reajustou seu voto. Não participou deste julgamento o Ministro Celso de Mello. Plenário, Sessão Virtual de 7.8.2020 a 17.8.2020.

Composição: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Celso de

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8AC6-3029-6F97-209A e senha A837-4409-0E9A-9A0E

Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp sob o código 8AC6-3029-6F97-209A e senha A837-4409-0E9A-9A0E