O Senhor Ministro Edson Fachin (Relator) : Inicialmente, cumpre registrar o substancioso voto proferido pela Exma. Ministra Cármen Lúcia, que com toda vênia venho a divergir. Cuida-se o tema da presente Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) dos mais sensíveis à federação brasileira- a exigência de unanimidade para a concessão de benefícios fiscais de ICMS perante o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Não sem razão que mais da metade dos Estados da federação ingressaram no presente feito como *amicus curiae* cada qual trazendo sua contribuição sob a perspectiva, sobretudo, das suas autonomias federativas em promover o desenvolvimento de seus territórios mediante a ferramenta da indução econômica promovida mediante incentivos de ICMS.

Há, na espécie, pleito de não-recepção dos arts.2º, §2º e 4º da Lei Complementar n.24/1975, vigente há mais de quatro décadas que ante a ausência da edição de lei complementar (art.34, §8º) após a Constituição de 1988 continuou a ser aplicada.

O próprio STF construiu jurisprudência no sentido da inconstitucionalidade de benefícios e incentivos fiscais de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ dada ausência de consenso unânime entre os Secretários de Estado da Fazenda.

Nesse escopo, no presente voto divergente, argumenta-se a partir de dois fundamentos: (i) a não-recepção do prescrito no art.2º, §2º, da LC 24/75, que está a prever quórum de deliberação unânime dos Secretários de Estado da Fazenda para desonerações em matéria de ICMS e (ii) a necessidade de observância do princípio da legalidade tributária na recepção interna pelos Estados não sendo o bastante Decreto Executivo.

O federalismo fiscal brasileiro guarda algumas idiossincrasias a permitir rememorar afirmação célebre de Alcides Jorge Costa: "o Brasil é um país em busca de um modelo de federação."

Entre as idiossincrasias pátrias, tem-se o fato de haver um imposto sobre o consumo no âmbito da competência tributária dos entes subnacionais: o famigerado ICMS. Considerando o caráter eminentemente nacional do ICMS, a Constituição Federal prevê um regime jurídico próprio para a prática de incentivos fiscais de ICMS; o que regulado nas Leis

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/20 00:00

Complementares nº 24/1975, 87/1996 e, recentemente, nº 160/2017, que prevê procedimento de convalidação de incentivos concedidos à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Importante esclarecer, desde já, que a inovação veiculada na LC 160 /2017 procede à relativização da unanimidade, exclusivamente, para o procedimento de convalidação dos incentivos fiscais antes concedidos à revelia do CONFAZ; ao que, subsiste, portanto, o imbróglio da exigência da unanimidade dos Secretários da Fazenda dos Estados para concessão de incentivos fiscais de ICMS.

1. (In)constitucionalidade da exigência de deliberação unânime para a concessão de incentivos fiscais de ICMS (art.2º, §2º, LC 24/75):

No âmbito do regime jurídico dos incentivos fiscais de ICMS, questão há muito polêmica diz respeito à recepção pela Constituição de 1988 do dispositivo do art.2º, §2º, da LC 24/75 a demandar unanimidade perante o CONFAZ.

Impende registrar que historicamente este Eg. STF fixou jurisprudência pela inconstitucionalidade dos incentivos fiscais concedidos à revelia do CONFAZ, justamente, em função da exigência de deliberação unânime entre os Secretários da Fazenda dos Estados sem, todavia, enfrentar o âmago da questão, respeitosamente.

A reiterada jurisprudência deste E.STF culminou, inclusive, na Proposta de Súmula Vinculante n.69, sob relatoria Min.Gilmar Mendes, que, por sua vez, conduziu os Estados da federação buscar alternativa legislativa perante o Congresso Nacional com a concepção de procedimento de convalidação nos termos do previsto na LC 160/2017.

A partir dessa intrínseca relação entre *democracia e federalismo* (STEPAN, 1999) que opera como um limite à "tirania da maioria", na medida em que evita o "massacre" de uma minoria por uma super-maioria e, por outro lado, traz um alto poder de obstrução por uma minoria, qual a coerência da regra da unanimidade para a concessão de incentivos fiscais de ICMS perante o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)?

A resposta conferida pela Constituição de 1988 a essa intrincada questão deve partir da perspectiva de dois princípios fundamentais esculpidos ainda em seu art.1º: Princípio Federativo e Princípio Democrático.

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00

A Constituição de 1988 ainda em seu art.1º prescreve que a República FEDERATIVA do Brasil constitui-se em Estado DEMOCRÁTICO de direito; o que implica em consequências diversas na ordem constitucional brasileira, inclusive, na relações inter-federativas dada a intrínseca relação entre federação e democracia.

Em uma primeira perspectiva, importante ter em conta que desde a Constituição de 1946, o que aperfeiçoado com a Constituição de 1988, vigora no Brasil um modelo de Federalismo Cooperativo a indicar que não só a execução das políticas públicas deve se realizar em cooperação, mas a própria atribuição e repartição de fontes arrecadatórias foi concebida, também, sob um modelo cooperativo.

Muito embora o caráter eminentemente nacional do ICMS, já se encontrava tal tributo sob a competência dos Estados ao que o CONFAZ desempenha importante *mister* constitucional de *harmonização* federativa, justamente, com o propósito de promover cooperação entre os Estados.

A cooperação entre os Estados no âmbito do CONFAZ é revelada não só mediante protocolos entre as Administrações Tributárias com o fito de promover trocas de informações e fiscalizações conjuntas, mas, sobretudo, por meio da harmonização de suas políticas fiscais a preservar a neutralidade do ICMS; o que não pode implicar na supressão de suas autonomias ante ao veto de uma minoria dos Estados: *poder de voto* , jamais, pode representar *poder de veto* .

Fernando Facury Scaff, Professor Titular de Direito Financeiro da USP, apresenta discernimento muito convincente pela inconstitucionalidade da exigência de unanimidade para concessão de incentivos de ICMS sob a perspectiva do federalismo cooperativo:

"Afinal, a ideia do federalismo cooperativo não tem nenhuma vinculação com a sistemática impositiva com que eram tratados estados e municípios sob a égide do regime militar que deveria ter se encerrado normativamente com o advento da Constituição de 1988. Porém, permaneceram resquícios daquele sistema autoritário dentro de um regime democrático, tal como o contrabando normativo autoritário da unanimidade decisória no Confaz." (SCAFF, Fernando F. *Crônicas de Direito Financeiro*- Tributação, Guerra Fiscal e Políticas Públicas. São Paulo: CONJUR, 2016, p.195)

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/20 00:00

Oportuno consignar que a d.relatora Min.Cármen Lúcia cita, também, o douto professor com estudo outro sob a perspectiva do *federalismo fiscal patrimonial* de modo que as razões lá transcritas, respeitosamente, não encontram aplicação na presente discussão vez que a ótica a ser aqui conferida é própria do *federalismo fiscal tributário* que, por sua vez, se encontra sob maior influxo do princípio democrático.

Não se ignora substanciosos estudos e trabalhos técnicos produzidos pela doutrina tributária de escol que chegam, inclusive, a conferir o *status* de cláusula pétrea à unanimidade para a concessão de incentivos fiscais de ICMS (MARTINS, Ives Gandra da Silva e CARVALHO, Paulo de Barros. *Guerra Fiscal*- reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS. São Paulo: Noeses, 2012, p.22).

Tem-se, no entanto, muito embora a pertinente preocupação quanto a (des)competitividade tributária, que o entendimento doutrinário encampado pela d. Ministra-relatora não subsiste a melhor análise sob a perspectiva do federalismo fiscal tributário e do princípio democrático.

Régis Fernandes de Oliveira, em contraposição ao estudo antes citado, assevera que "pela lógica da unanimidade, o CONFAZ se torna o dono do ICMS e não cada estado individualmente considerado, O CONFAZ tem um papel de harmonização fiscal em um Estado Democrático de Direito , e não de coação fiscal, própria do período em que foi criado." (FERNANDES DE OLIVEIRA, Régis. Exigência da unanimidade na concessão e estímulos fiscais e a constitucionalidade da LC 24/75. *In:* Congresso Nacional de Estudos Tributários- Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da federação brasileira. Alcides Jorge Costa. *Et alli.* São Paulo: Noeses, 2012, p. 848-9).

A Constituição Federal de 1988 prevê uma série regras próprias do processo legislativo ordinário, excepcional e orçamentário com diferentes quóruns de instalação e deliberação: maioria simples, maioria absoluta, 2/3, 3/5, etc, mas em nenhuma dessas diferentes searas e etapas legislativas demanda a unanimidade.

O resgate da autonomia dos entes federados é instrumento-chave para autêntica democracia no país. Esse mesmo propósito encontra residência, também, no Direito Tributário conforme as lições de Heleno Taveira Torres:

"É urgente o resgate da efetividade do papel da democracia no exercício dos poderes e especialmente na criação e aplicação das leis tributárias. Nos últimos tempos, a democracia, no Brasil, parece ter pedido muito dos seus

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/05/20 00:00

significados de base. Uma ironia, pois o princípio do Estado Democrático de Direito cobra justamente o seus oposto, que é o permanente esforço das instituições pela sua afirmação. A atuação dos Estados no CONFAZ deve ser participativa, com discussão e balanceamento dos incentivos fiscais , exames das particularidades regionais e considerações quanto ao impacto para outros Estados membros."(TORRES, Heleno Taveira. Os desafios do federalismo fiscal e a reforma do ICMS. In: *Tributação brasileira em evolução*- estudos em homenagem ao Prof.Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP, 2015, p.116- 137, p.135)

Nessa perspectiva, a exigência da unanimidade para a concessão de incentivos fiscais de ICMS não encontra compatibilidade material com a Constituição de 1988, portanto, não recepcionado o art.2º, §2º, da LC 24/75.

Não se ignora que a exigência de tão qualificado quórum de deliberação visa conferir neutralidade ao ICMS com vistas a refrear a concessão de incentivos fiscais de ICMS. Tem-se, no entanto, que tal medida, além de não se conformar com os princípios federativo e democrático, não propicia o efeito desejado, é o que indica Nina Pencak:

"Resta comprovado, seja por interpretação histórica ou pela análise do contexto atual, que a LC n.24/75 já não deveria mais ser responsável pela regulamentação da concessão dos benefícios de ICMS pelos Estados-membros, vez que, por sua obsolência e distanciamento das questões econômicas, não houve a contenção dos incentivos desenfreados. Muito pelo contrário, a LC n.24/75, desde a promulgação da Constituição de 1988, vem trazendo para a nova realidade democrática fortes traços de autoritarismo, vez que falha ao tentar equilibrar o princípio da conduta amistosa federativa, ao conceder a prerrogativa a um Estado-membro de vetar benefício que poderia diminuir as desigualdades regionais. (PENCAK, Nina. Sobre a (in)constitucionalidade dos benefícios fiscais de ICMS concedidos sem convênio. In: AZEVEDO CAMPOS, Carlos Alexandre, IBRAHIM, Fábio Zambitte e OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. *Estudos de federalismo e guerra fiscal.* v.2. Rio de Janeiro, Gramma, 2017, p.56)

Nesse cenário, dúvida não há quanto a incompatibilidade material do art.2º, §2º, da LC n.24/75, com a Constituição de 1988.

Plenário Virtual - minuto de voto - 07/08/2020 00:00

Há, no entanto, razões substanciosas de segurança jurídica e interesse social vez que todos os Estados, invariavelmente, concederam incentivos fiscais à revelia do CONFAZ tendo algum deles leis declaradas inconstitucionais; o que motivou, inclusive, edição da LC 160/2017 a prever procedimento de convalidação nos termos Convênio 190.

Portanto, não só houve decisões proferidas por este E. STF considerando por recepcionada a unanimidade do CONFAZ, bem como, houve edição normativa tendo em conta suposta inconstitucionalidade.

Não bastasse tais substanciosas razões de segurança jurídica, caracterizadas pelas manifestações tanto do Judiciário, quanto do Congresso Nacional, há manifesto interesse social considerando os investimentos realizados e geração de renda e emprego pelos agentes econômicos que aderiram à uma política pública instrumentalizada mediante incentivos de ICMS, ainda que considerados inconstitucionais.

A ideia de segurança remonta aos primórdios da humanidade: o *Homo sapiens* abandonou o nomadismo em busca de segurança. Humberto Ávila, em feliz apresentação de sua tese de titularidade de cátedra na Faculdade de Direito do Largo São Francisco (USP), sentencia com propriedade que "o coroamento da ideia de segurança é, porém, o Estado e, acima de tudo, triunfa o Direito (ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica.* São Paulo: Malheiros, 2012, p.5)

No Direito Tributário, particularmente, o legislador constituinte e complementar enunciaram uma série de normas com vistas à proteção da confiança depositada pelo contribuinte em diferentes momentos da exação tributária: desde a instituição do tributo a partir dos princípios constitucionais da vedação da irretroatividade da norma tributária (art. 150, III, "a"), da anterioridade (art. 150, III, "b" e "c") e da legalidade tributária (art. 5º; 150, I e § 6º), confirmados e regulados pelo CTN ao enunciar regras de interpretação e aplicação da legislação tributária (arts. 100, 105, 106, 108, § 1º) das regras de constituição do crédito tributário mediante ato vinculado do lançamento (arts. 142, 144, 146) até a dispensa legal do pagamento do tributo e sua eventual revogação (arts. 176 e 178).

Portanto, o estado de direito confere tutela ao contribuinte âmbito de proteção aos benefícios fiscais muito além do princípio da legalidade.

Nesse sentido Lucas Bevilacqua ao tratar segurança jurídica na fruição dos incentivos fiscais: "Importante registrar desde já que um Estado de

Plenário Virtual - Minuta de voto - 07/08/20 00:00

Direito é muito mais do que um Estado sob a égide da lei; é um Estado firmado no princípio da segurança jurídica, e seu consectário da proteção da confiança, no qual deve vigorar o respeito ao ato jurídico perfeito, a coisa julgada e ao direito adquirido (BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional.* São Paulo: IBDT/Doutrina tributária, 2013, p.232).

Nesse cenário, impende proceder-se à declaração de não-recepção do art. 2º, §2º, da LC24/75 com eficácia pró-futuro para que o Congresso Nacional seja notificado para fixar, no prazo de seis meses da presente decisão, regra deliberativa concorde com a Constituição de 1988.

O Governador do Distrito Federal insurge-se, também, em face do prescrito no art.4º, da LC 24/75, considerando-o por não recepcionado; o que está a merecer melhor análise:

2. Procedimento de internalização do convênio autorizativo perante a legislação tributária de cada um dos Estados da federação:

No âmbito do regime jurídico dos incentivos fiscais de ICMS, questão há muito polêmica diz respeito à recepção interna na legislação dos Estados se por meio de Decreto do Executivo ou de Decreto Legislativo.

Nessa perspectiva, impende analisar a conformidade do prescrito no art. 4º a partir da ótica do prescrito nos artigos 150, § 6º e 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Neste, estabelece-se que isenções, incentivos e benefícios de ICMS serão regulados por lei complementar; naquele, é declarado que isenções de impostos serão concedidas por lei específica, "sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g".

Assim, busca-se compreender qual o sentido da interpretação da parte final do dispositivo: se a concessão de benefícios de ICMS satisfaz-se com o autorizo do CONFAZ prescindindo, assim, lei específica ou, além do convênio, demanda-se, necessariamente lei específica. Adotando a primeira interpretação, grande parte dos estados institui o incentivo fiscal por Decreto do Executivo.

Em Comentários à Constituição do Brasil, entende-se que, da leitura da Constituição Federal, conclui-se que casos de isenção em matéria de ICMS são exceção à exigência de lei específica, o que seria uma violação ao princípio da legalidade tributária (CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES,

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/20 00:00

Gilmar Ferreira; SARLET, Ingo Wolfgang; STRECK, Lenio Luiz. Comentários à Constituição do Brasil. SaraivaJur, 2018, p. 1834). No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI nº 672-2/RJ, Rel. Ministro Carlos Velloso, em 1996, entendeu que a exigência de ratificação de convênios pela Assembleia Legislativa dos Estados seria inconstitucional.

No entanto, hoje, fazendo-se uma interpretação sistêmica da Constituição, principalmente após a Emenda Constitucional n. 3 de 1993, que inseriu o parágrafo sexto ao artigo 150, a jurisprudência retro transcrita merece ser revisitada.

É certo que isenções, benefícios e incentivos de ICMS não podem ser concedidas de forma unilateral: para que surjam de forma válida, é necessário que convênios sejam celebrados pelos Estados e pelo Distrito Federal, o que permite deliberação e consenso entre eles, evitando o que restou conhecido como "guerra fiscal". A ratificação pelo Poder Executivo é, portanto, necessária.

No entanto, de acordo com o que ensina o professor Roque Antônio Carrazza, convênios somente passam a ter eficácia mediante a aprovação das Assembleias Legislativas dos Estados e Câmara Legislativa do Distrito Federal. É apenas essa ratificação do Poder Legislativo que faz com que eles integrem o ordenamento jurídico interno dos Estados e do Distrito Federal (CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. Malheiros Editores, 2015, p. 1061).

Nessa perspectiva, convênios, isoladamente, não concedem isenção de ICMS, mas sim atuam como um pressuposto para que a concessão aconteça. A edição de incentivos fiscais de ICMS constitui, então, um ato normativo complexo, demandando a integração de órgãos dos Poderes Executivo e Legislativo. Dessa forma, pode-se adotar a interpretação segundo a qual a concessão de benefícios de ICMS não dispensa lei específica.

Alerta Lucas Bevilacqua, em obra dedicada ao tema, que "não são os convênios que dão força normativa às deliberações tomadas, sendo esses conteúdos meramente autorizativos e demandando, assim, um procedimento de internalização em cada um dos Estados, até mesmo como medida de controle do Poder Legislativo" (BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2013, pp. 71-72).

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/20 00:00

No mesmo sentido se posiciona Alcides Jorge Costa (COSTA, Alcides Jorge. ICM na Constituição e na Lei Complementar. Resenha Tributária, 1979, p. 130): Os convênios são uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de isenções de ICM. Fase que limita a competência das Assembleias Legislativas mas que não pode eliminá-la. Assim o conteúdo dos convênios só passa a valer como direito interno dos Estados e do Distrito Federal ao depois da ratificação que é feita por meio de decreto legislativo. Este ato normativo é, sem dúvida, o ponto terminal do processo legislativo adequado para concessão de isenções de ICM.

Oportuno consignar que recentemente esse mesmo Supremo Tribunal Federal em votação unânime, em feito sob minha relatoria, fixou entendimento de que imprescindível a submissão da matéria à Casa Legislativa considerando o caráter meramente autorizativo do convênio editado perante o CONFAZ, restando a decisão assim ementada:

CONCESSÃO INCENTIVO FISCAL DE ICMS. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO CONFAZ. 1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESPECÍFICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA-ORÇAMENTÁRIA.

1. O poder de isentar submete-se às idênticas balizar do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da EC n.03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150 §6º, in fine).

2. Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa.

3. A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS.

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

Nesse cenário, vislumbro por ausente compatibilidade material do prescrito pelo art.4º, da LC 24/75, com o princípio da legalidade tributária a

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/20 00:00

exigir, inclusive, lei específica para recepção na legislação tributária interna de cada Estado da federação.

3. Conclusão:

Diante do exposto, com toda a vênia à Ministra Cármen Lúcia, voto pela procedência da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental para decretar a não-recepção da LC 24/75 pela Constituição de 1988.

Considerando as razões de segurança jurídica e interesse social, antes apresentadas, necessário empreender eficácia pró-futuro à decisão determinando-se ao Congresso Nacional, no prazo de seis meses, a edição de norma que estabeleça quórum compatível com o princípio democrático esculpido como princípio fundamental na Constituição de 1988.

É como voto.

Brasília, 09 de junho de 2020.

Ministro Edson Fachin

Assinado digitalmente

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/08/2020 00:00