V O T O

O Senhor Ministro Gilmar Mendes: O cerne da presente questão consiste em saber se viola o princípio constitucional da não cumulatividade o estorno proporcional de créditos de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado, sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

1. Breve relato do caso

O caso concreto trata de recurso extraordinário em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, assim ementado:

> "APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. PRELIMINARES REJEITADAS. É RAZOÁVEL O PROCEDER DA ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA AO EXIGIR O ESTORNO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS DE ICMS NOS CASOS EM QUE HÁ BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES DE SAÍDA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRECEDENTES DO STF E DESTA CORTE. PRELIMINARES REJEITADAS. APELAÇÃO IMPROVIDA".

A recorrente alega: i) violação ao princípio da não cumulatividade (art. 155, §2º, I, da CF), uma vez que estaria impedida de se creditar do valor do tributo cobrado na operação precedente; ii) ofensa ao pacto federativo, pois nenhum ente federado poderia declarar a inconstitucionalidade de legislação de outro membro da Federação; iii) ocorrência de presunção legal proibida, ao se reconhecer, sem possibilidade de discussão, que todas as operações realizadas com empresas localizadas no Estado do Paraná são beneficiárias de incentivo fiscal viciado.

Segundo o Estado do Rio Grande do Sul, o acórdão deve ser mantido porquanto o princípio da não cumulatividade busca evitar a tributação do mesmo valor mais de uma vez, de modo que, caso não haja o efetivo recolhimento do ICMS, o respectivo creditamento ficaria prejudicado.

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

Defende ainda que a Lei estadual 8.820/1989, do Rio Grande do Sul, ao vedar o creditamento de valores fictícios, encontra amparo no art. 8º da Lei Complementar 25/1975 e art. 155, §2º, XII, 'g', da Constituição Federal.

A Procuradoria-Geral da República opina pelo desprovimento do recurso extraordinário, por entender que a decisão recorrida encontra-se em consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, além de considerar que não fere o princípio da não cumulatividade, *"o estorno proporcional de crédito de ICMS, quando, na operação precedente realizada em outro estado, tenha o contribuinte obtido o benefício do crédito presumido, eis que vedada a utilização da parte não-paga"*.

Em 13 de outubro de 2011, foi reconhecida a repercussão geral da questão, em acórdão assim ementado:

> "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. CUMULATIVIDADE. ESTORNO DE CRÉDITOS POR INICIATIVA UNILATERAL DE ENTE FEDERADO. ESTORNO BASEADO EM PRETENSA CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL INVÁLIDO POR OUTRO ENTE FEDERADO. ARTS. 1º, 2º, 3º, 102 e 155, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. 8º DA LC 24/1975. MANIFESTAÇÃO PELA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA". (Tema 490 da sistemática da repercussão geral)

2. Da legislação infraconstitucional aplicável à espécie

Para melhor esclarecimento do caso, faz-se necessário entender o conteúdo da legislação estadual e nacional que trata sobre o tema. No caso em tela, discute-se se o artigo 16, II, da Lei estadual 8.820/1989, do Rio Grande do Sul, e o art. 8º, I, da Lei Complementar 24/1975 ofendem o princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal.

Transcrevo, por oportuno, os referidos dispositivos infraconstitucionais:

> **Lei 8.820/1989 do Estado do Rio Grande do Sul**
>
> "Art. 16. Para efeito de apuração do montante devido a que se refere o artigo 21, **não é admitido crédito fiscal:**

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

(...)

II - **destacado em documento fiscal** relativo a mercadorias entradas no estabelecimento ou a serviços a ele prestados, **quando o imposto tiver sido devolvido, no todo ou em parte, ao próprio ou a outro contribuinte, por outra unidade da Federação, mesmo sob a forma de prêmio ou estímulo;"** (realce atual)

Lei Complementar 24/1975

"Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data".

"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"; (realce atual)

Da leitura dos referidos dispositivos, percebe-se que a lei complementar autoriza o estorno proporcional de crédito de ICMS por parte do Estado de destino, quando o referido crédito fora concedido sem autorização do CONFAZ, por parte do Estado de origem. Ademais, a própria legislação complementar equipara a redução da base de cálculo, bem como a concessão de isenção, de crédito presumido e de qualquer outro tipo de benefício fiscal para fins de exigir autorização do CONFAZ.

Dentro desse contexto, a legislação do Estado do Rio Grande do Sul não admite o crédito de ICMS destacado em documento fiscal caso o referido imposto tenha sido devolvido, total ou parcialmente, ao contribuinte. Em outras palavras, a legislação ora atacada apenas admite o creditamento dos valores **efetivamente** suportados pelo contribuinte.

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

No caso concreto, não há dúvidas de que o Estado de origem concedeu um crédito presumido de ICMS, com base no art. 4º da Lei estadual do Paraná 13.212, de 26 de junho de 2001 *, in verbis:*

> "Art. 4º **Poderá o estabelecimento** de frigorífico que realizar o abate de gado bovino, bubalino ou suíno, ou aquele que tenha encomendado este abate, em substituição ao aproveitamento de quaisquer créditos, **optar pelo crédito de importância equivalente à aplicação de 7% (sete por cento) sobre o valor de sua operação de saída** de produtos resultantes do abate dessas espécies de gado, ainda que submetidos a outros processos industriais.
>
> § 1º. **O crédito correspondente ao percentual referido no caput deste artigo:**
>
> **1 - será feito sem prejuízo daquele relativo à entrada, na proporção das saídas em operações interestaduais,** de:
>
> a) gado bovino, bubalino ou suíno em pé, originário de outro Estado, ou daquele recebido em transferência de estabelecimento rural de produtor;
>
> b) produtos resultantes do abate de gado bovino, bubalino ou suíno, independentemente da origem;
>
> c) energia elétrica ou óleo combustível utilizados no processo industrial.
>
> 2 - condiciona-se a que a operação de saída seja tributada, ou não o sendo, haja expressa autorização para que o crédito seja mantido". (realce atual)

Percebe-se que a legislação paranaense, em relação a determinadas operações realizadas por frigoríficos, concede crédito equivalente a 7% sobre o valor de operação de saída, **sem prejuízo** dos créditos obtidos quando da entrada da mercadoria. Assim, levando em consideração a alíquota interestadual de 12%, a carga efetiva suportada pelo estabelecimento é de 5%. Tal creditamento presumido é claramente verificável em algumas notas fiscais anexas à petição inicial, que trazem as seguintes informações:

Valor total da nota: R$ 20.462,00

ICMS devido R$ 2.455,44

Cred. presumido R$ 1.433,34

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/05/2020 00:00

ICMS a recolher R$ 1.023,10

Conf. RICMS Lei 13.212 – 29.6.2001 (eDOC 7, p. 43)

Valor total da nota: R$ 15.581,15

CRÉDITO PRESUMIDO CF ART. 4º DA LEI 13.212/2001

Valor do ICMS …..: 1.869,74

Credito Presumido: 1.090,68

Valor a pagar.....: 779,06 (eDOC 7, p. 46)

Resta saber, então, se o estorno proporcional de créditos de ICMS pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal fictício ou presumido concedido por outro Estado sem autorização do CONFAZ, ofende o princípio constitucional da não cumulatividade.

3. Do princípio da não cumulatividade no ICMS

Ainda que reconheça que o objeto deste processo também diz respeito à guerra fiscal e à necessidade de a isenção/crédito fictício do ICMS ser concedido após autorização do CONFAZ, a mim me parece que a questão constitucional mais relevante no caso diz respeito à interpretação do disposto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal, que determina a não cumulatividade em matéria de ICMS.

É este o teor da disposição mencionada:

> "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto 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;
>
> (...)
>
> § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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

> 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"** ; (realce atual)

O princípio da não cumulatividade do ICMS é uma técnica de tributação que busca garantir que a carga tributária suportada pela cadeia de contribuintes seja geralmente equivalente ao valor recolhido pelo consumidor final. Dessa forma, em vez de se tributar o valor agregado em cada operação com a mercadoria, tributa-se o todo e permite-se o creditamento do imposto incidente nas operações anteriores. Isto porque o ICMS pode incidir sobre todas as operações em cadeia, além de não ser um imposto sobre valor adicionado.

A situação é disciplinada, no plano infraconstitucional, pela Lei Complementar 87/1996, que estabelece:

> "Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.
>
> Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.
>
> § 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento".

Esta Suprema Corte já se deparou inúmeras vezes com a necessidade de interpretar o princípio da não cumulatividade em matéria de ICMS. A esse respeito, a atual jurisprudência deste Tribunal é firme no sentindo de que o direito ao creditamento do ICMS pressupõe o efetivo recolhimento do imposto na etapa anterior. Em outras palavras, o crédito do ICMS na etapa seguinte deve ser equivalente ao valor efetivamente cobrado pelo Estado nas etapas anteriores. Nesse sentido, são esclarecedoras as lições do Ministro Ilmar Galvão:

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

"Com efeito, **o princípio da não-cumulatividade do ICM,** ao que se depreende, facilmente, da letra do art. 23, II, da CF/69, e, ainda do art. 155, §2º, I, do CF/88, diferentemente do que foi por ela sustentado, **se expressa pela necessidade de compensar-se, em cada operação relativa à circulação da mercadoria, o montante do tributo que foi cobrado 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 para o tributo.

Obviamente, tal objetivo não se desnatura se, na hipótese de isenção, total ou parcial, de alíquota zero ou alíquota simplesmente reduzida, nada, ou pouco, haja a ser pago e, consequentemente, a ser creditado , em termos de imposto, já que a ausência de crédito ou o crédito por valor reduzido não impedirão que, ao final, o imposto embutido no preço da mercadoria consumida se contenha nos limites do percentual máximo previsto em lei.

Irrelevante, do mesmo modo, se mostra a circunstância de a alíquota reduzida, no casos dos autos, haver resultado de Resolução Legislativa declarada inconstitucional, já que, em razão dela, houve redução de imposto, sendo certo que, se a Recorrente houver, eventualmente, de complementá-lo, não sofrerá nenhum prejuízo em suas contas com o ICM, já que ficará, ipso facto, autorizado a creditar-se – só então – pelo correspondente valor". (RE 135.189, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julg. 19.11.1991, DJ 6.12.1991) (realce atual)

Confiram-se ainda os seguintes precedentes:

"CONSTITUCIONAL. RE. TRIBUTÁRIO. ICMS. ALÍQUOTA DIFERENCIADA.

I. - ICMS que decorre de alíquota diferenciada: o crédito na operação seguinte só pode corresponder ao quantum recolhido. Impossibilidade, assim, de o contribuinte creditar-se de ICMS correspondente à diferença de alíquotas relacionadas com operações interestaduais.

II. - Agravo não provido". (AI-AgR 387.197, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julg. 23.9.2003, DJ 17.10.2003)

"A jurisprudência desta Corte possui entendimento firmado no sentido de que, nas operações interestaduais, o creditamento do ICMS na operação subsequente deve corresponder ao montante que foi efetivamente recolhido na operação anterior". (RE-AgR 491.653, Rel.

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

Min. Ricardo Lewandowski, j. 8.5.2012, Segunda Turma, DJe 21.5.2012.)

"ICMS. Princípio da não cumulatividade e isenção. Conclusão sobre a valia de lei estadual a prever que, no caso de a mercadoria ser alienada, intencionalmente, por importância inferior ao valor que serviu de base de cálculo na operação de que decorreu sua entrada, a anulação do crédito correspondente à diferença entre o valor referido e o que serviu de base ao cálculo na saída respectiva, isso presente contribuinte eventual, homenageia a essência do princípio da não cumulatividade". (RE-ED 437.006, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 26.10.2011, Pleno, DJe 10.2.2012.)

"O princípio da não cumulatividade do ICMS consiste em impedir que, nas diversas fases da circulação econômica de uma mercadoria, o valor do imposto seja maior que o percentual correspondente à sua alíquota prevista na legislação. O contribuinte deve compensar o tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, incidindo a tributação somente sobre valor adicional ao preço. Na hipótese dos autos, a saída da produção dos agravantes não é tributada pelo ICMS, pois sua incidência é diferida para a próxima etapa do ciclo econômico. Se nada é recolhido na venda da mercadoria, não há que se falar em efeito cumulativo. O atacadista ou industrial, ao comprar a produção dos agravantes, não recolhe o ICMS, portanto não escritura qualquer crédito desse imposto. Se a entrada da mercadoria não é tributada, não há créditos a compensar na saída. Impertinente a invocação do princípio da não cumulatividade para permitir a transferência dos créditos de ICMS, referente à compra de insumos e maquinário, para os compradores da produção agrícola, sob o regime de diferimento". (RE-AgR 325.623, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 14.3.2006, Segunda Turma, DJ 7.12.2006)

Há, finalmente, mérito de repercussão geral já julgado por este Tribunal, em que restou fixada a seguinte tese:

"A redução da base de cálculo de ICMS equivale à isenção parcial, o que acarreta a anulação proporcional de crédito relativo às operações anteriores, salvo disposição em lei estadual em sentido contrário". (RE 635.688, de minha relatoria, Tribunal Pleno, DJe 12.2.2015)

Percebe-se, assim, que a jurisprudência desta Suprema Corte é firme e consistente ao assentar que o princípio da não cumulatividade em matéria de ICMS deve ser interpretado no sentido de que o crédito a ser dado na

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

operação posterior equivale ao valor efetivamente suportado pelo contribuinte nas etapas anteriores. Assim, a regra geral é que qualquer tipo de isenção – ainda que parcial –, de redução da base de cálculo ou de alíquota possibilita o estorno proporcional na etapa seguinte.

Diante desse quadro, não vejo razões suficientes para desviar desse entendimento do Supremo Tribunal Federal no caso concreto. Afinal, independentemente de o crédito presumido ou fictício ter sido dado ao arrepio das disposições constitucionais e legais, fato é que o valor integral do imposto não foi efetivamente suportado pelo contribuinte, razão pela qual o creditamento deve ser dado de forma proporcional.

Conforme bem esclarecido por Célio Kalume:

> "A não cumulatividade impõe a vedação, pois a dedução permitida corresponde à carga tributária da operação anterior. Se não há débito ou se este não equivale ao que está constando da nota fiscal, a compensação deve corresponder à carga efetiva e não à aparente.
>
> (…)
>
> Portanto, considerando o chamado Princípio da Não Cumulatividade, permite-se a dedução do ICMS, exatamente como manda a Constituição: abatendo-se (apenas) a carga tributária efetiva (não a fictícia) das operações anteriores, pois, somente em relação a ela, há a cumulatividade.
>
> Em cumprimento ao que dispõe o inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição, o crédito deve corresponder apenas ao que poderá tornar o imposto cumulativo, isto é, ao que efetivamente (e não apenas aparentemente) incidiu na operação anterior.
>
> Em outras palavras, o crédito é de valor idêntico ao débito, quando representativo da carga tributária das operações anteriores". (Kalume, Célio Lopes. ICMS Didático. 3 ed. Curitiba: Juruá, 2018, p. 350)

Diante desse quadro, considero que o estorno proporcional de créditos de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado não ofende o princípio da não cumulatividade.

4. Da alegação de ofensa ao pacto federativo

O principal argumento no sentido do provimento do recurso extraordinário é o fato de não competir aos Estados, sob o pretexto de

Plenário Virtual - minuta de voto - 07/05/2020 00:00

inconstitucionalidade de lei de outro Estado-membro, negar a vigência de tal diploma e glosar o crédito de ICMS.

De fato, o controle repressivo de constitucionalidade é restrito, primordialmente, ao Poder Judiciário (art. 97 da CF) e, excepcionalmente, ao Poder Legislativo (art. 49, V, da CF).

É igualmente certo que a jurisprudência desta Suprema Corte tem entendimento consolidado nessa matéria, no sentido da necessidade de que benefícios fiscais constantes de leis estaduais passem necessariamente pela atuação do CONFAZ. Há, inclusive, proposta de súmula vinculante, a qual possui a seguinte sugestão de verbete:

> "Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional". (PSV 69)

Porém, apesar desse entendimento pacífico, reitero que a questão principal do presente processo não está relacionada ao fato de o crédito presumido ter sido concedido sem autorização do CONFAZ, mas sim porque o ICMS não fora efetivamente cobrado. A discussão, portanto, se resolve pela aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade, com os contornos já conferidos por esta Suprema Corte.

Não se trata, pois, de realização de controle de constitucionalidade por parte da autoridade fazendária de um Estado-membro, mas de aplicação, de atribuição de eficácia, a posicionamento firmemente assentado pelo STF.

Nesse contexto, plenamente válido o art. 16 da Lei 8.820/1989, do Estado do Rio Grande do Sul, que zela pela harmonia do pacto federativo, impedindo que os estados adotem regras unilaterais concessivas de benefícios fiscais presumidos, a obrigar o creditamento por outro Estado da Federação.

Na espécie, o crédito presumido de ICMS, ainda que disfarçado de incentivo, constitui benefício fiscal, devendo ser deliberado conjuntamente pelos estados (convênio), nos termos da lei complementar (art. 155, § 2º, XII, "g", da CF/88, que inclui o incentivo), a fim de ter tratamento federativo uniforme.

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

Assim, entendo que se afigura constitucional, não ferindo o princípio da não cumulatividade, o estorno proporcional de crédito de ICMS, quando, na operação precedente realizada em outro estado, tenha o contribuinte obtido o benefício do crédito presumido, eis que vedada a utilização da parte não cobrada.

5. Da Lei Complementar 160/2017

Após a propositura da presente ação, entrou em vigor a Lei Complementar 160/2017, a qual buscou tratar das situações em que isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS foram concedidos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

A referida legislação previu quórum mais simplificado para remissão de créditos tributários e para restituição de isenções, incentivos e benefícios fiscais até então concedidos sem autorização do CONFAZ.

Diante desse quadro, a mim me parece que qualquer decisão a ser adotada por este Tribunal deve respeitar o que eventualmente fora decidido pelos Estados com base na Lei Complementar 160/2017.

Vale dizer, apesar de considerar que não viola o princípio da não cumulatividade o estorno proporcional de crédito de ICMS, quando, na operação precedente realizada em outro estado, tenha o contribuinte obtido benefício do crédito presumido, deve ser respeitada eventual legislação estadual que tenha admitido expressamente o referido crédito no Estado de destino.

Esse é, inclusive, o entendimento que já expressei quando do julgamento de mérito da repercussão geral que concluiu que a redução da base de cálculo acarreta a anulação proporcional do crédito de ICMS. Naquela oportunidade, afirmei que:

> "Com efeito, alterar a hipótese, a base de cálculo ou a alíquota pode significar apenas adotar um caminho diferente para alcançar o mesmo objetivo, que é o efeito de exonerar o contribuinte, no todo ou em parte, do pagamento do tributo – estruturas jurídicas diversas para um uma mesma função: reduzir a carga fiscal imposta.

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

> Por isso, entendo que os casos de redução de base de cálculo estão compreendidos no conceito de isenção, para fins do disposto no art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal, na linha do que já decidiu esta Corte no julgamento do RE 174.478 e da ADI 2.320. E disso decorre que, tanto quanto os demais casos de isenção, devem acarretar a anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores, a não ser que haja disposição legal em sentido contrário, no termos em que previsto no § 2º do art. 155 da Constituição Federal.
>
> **Cabe, no entanto, um esclarecimento. Em rigor, não é que a Constituição Federal obrigue, nos casos de isenção (total ou parcial), a anulação dos créditos. Não, apenas relega essa opção ao âmbito da discricionariedade política do legislador estadual – típica escolha de política fiscal.**
>
> **Havendo previsão legislativa expressa, deve-se reconhecer o direito à manutenção do crédito; mas, à falta da previsão, a anulação do crédito relativo às operações anteriores é mandamento que se impõe. Assim, o que deve ficar claro é que, nos casos de isenção e não incidência, o princípio (ou técnica) constitucional da não cumulatividade não impõe à Fazenda estadual a manutenção integral do crédito".** (RE 635.688, minha relatoria, Tribunal Pleno, DJe 12.2.2015)(realce atual)

Dessa forma, apesar de entender que o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado não viola o princípio constitucional da não cumulatividade, deve-se respeitar o que eventualmente fora decidido pelos Estados com base em legislação específica.

6. Modulação de efeitos

A modulação de efeitos de decisão proferida tanto em controle concentrado quanto em controle difuso julgado sob a sistemática da repercussão geral é poder conferido ao STF, condicionado à presença de interesse social e à necessidade de garantir segurança jurídica aos jurisdicionados.

Tal instituto busca evitar que a decisão proferida por esta Corte afete, de forma negativa e relevante, importantes valores sociais, especialmente os princípios da boa-fé e da confiança legítima, que, no caso, respaldam os atos

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

praticados e o eventual tratamento favorável concedido aos contribuintes beneficiados com legislação estadual que concedeu crédito presumido ou fictício, até o presente julgamento.

Tratando-se de ato normativo que vigeu e produziu efeitos, com a presunção de sua constitucionalidade pelos contribuintes do tributo, a situação enseja a necessária proteção das expectativas legitimamente criadas.

Esse entendimento também foi aplicado por esta Corte no julgamento da ADI 4.481, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Dje 19.5.2015; e ADI 5.467, Rel. Min. Luiz Fux, Dje 16.9.2019. Neste último, o Ministro relator assentou que a modulação de efeitos da decisão proferida por esta Corte exerce a função de conciliar a validade e a cogência das normas constitucionais com a segurança jurídica dos contribuintes.

Deve-se levar em consideração que o caso ora tratado não é de constitucionalidade ou inconstitucionalidade flagrante, havendo argumentos igualmente consistentes para declaração de inconstitucionalidade da legislação objeto da presente ação, tanto que temos votos em ambos os sentidos no Plenário desta Suprema Corte.

Ademais, somente quando do julgamento da presente ação está se confirmando (ou proibindo, caso meu voto não prevaleça) o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado; entendo que o momento mais adequado para que essa decisão produza efeitos é justamente a data de julgamento da presente ação.

É que os valores discutidos na presente ação são bilionários, o que pode levar, de um lado, uma empresa à falência ou, de outro, ao aumento do déficit público, nas já combalidas finanças estaduais. A título ilustrativo, cito a informação trazida pelo Estado de São Paulo, na condição de *amicus curiae,* o qual informa que, caso prevaleça a tese de que seria vedado o estorno proporcional de crédito de ICMS na presente hipótese, isso representaria um risco de devolução de créditos na ordem de R$ 9 bilhões de reais apenas pelo referido Estado. Por outro lado, ainda que a posição por mim defendida se sagre vencedora, há o risco de que os Estados que não adotaram qualquer medida em relação ao estorno proporcional dos créditos assim o procedam com base no entendimento desta Suprema Corte, de forma retroativa aos últimos cinco anos.

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

Enfim, penso que é pertinente fazer esse último registro, quanto às consequências deste julgamento, não como um elemento extrajurídico e, portanto, alheio a este momento, mas como uma questão que tem, sim, íntima conexão com o cerne do sistema tributário e com o papel institucional desta Corte. Deve-se especial atenção ao artigo 20 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), o qual expressamente determina que as consequências práticas das decisões judiciais sejam levadas em consideração pelo julgador.

Em outras palavras, nosso mister constitucional inclui a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte contra qualquer ação do fisco, seja no plano da legislação, seja no plano administrativo, que destoe do figurino constitucional; mas também a defesa das competências constitucionais tributárias e – devo dizer – da arrecadação tributária, peça-chave do conceito de Estado Fiscal, como hoje o conhecemos.

Assim, entendo que é o caso de modular os efeitos da decisão para que ela produza efeitos a partir da decisão do Plenário desta Corte.

7. Voto

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso extraordinário, por entender constitucional o art. 8º, I, da Lei Complementar 24/1975, uma vez que considero que o estorno proporcional de crédito de ICMS em razão de crédito fiscal presumido concedido por outro Estado não viola o princípio constitucional da não cumulatividade.

Voto para conferir à decisão efeitos *ex nunc* , a partir da decisão do Plenário desta Corte, para que fiquem resguardados todos os efeitos jurídicos das relações tributárias já constituídas. Isto é, caso não tenha havido ainda lançamentos tributários por parte do Estado de destino, este só poderá proceder ao lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da presente decisão.

Sugiro ainda a fixação da seguinte tese:

> "O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo

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

Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade."

É como voto.

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