

Costa Pires: As majorações de ICMS no estado de São Paulo

No final do ano passado, os contribuintes paulistas foram surpreendidos com a majoração da carga tributária do ICMS relativamente a diversas mercadorias, mediante aumento da alíquota ou redução de incentivos fiscais. As alterações foram implementadas pelos Decretos nºs 65.252, 65.253, 65.254 e outros textos normativos, no artigo 22 da Lei nº 17.293/2020.



Sobreveio, na sequência, o ajuizamento de medidas judiciais

individuais e coletivas [\[1\]](#) questionando a majoração, como tem sido noticiado na imprensa. Por enquanto, no âmbito estreito do exame de liminares e/ou de tutelas antecipadas, a maior parte das decisões tem sido favorável à Fazenda Pública, tendo a Presidência do Tribunal de Justiça de São Paulo, inclusive, acolhido pedido formulado pela Procuradoria do Estado, em suspensão de segurança, para o fim de revogar diversas medidas concedidas por juízos de primeiro grau, por vislumbrar lesão à ordem e à economia públicas, conforme artigo 15 da Lei nº 12.016/2009 [\[2\]](#).

Merece destaque, no entanto, o fato de que as majorações implementadas pela legislação estadual envolvem múltiplos regimes jurídicos. Houve, por exemplo, a revogação de incentivos que haviam sido instituídos por decretos com amparo em convênio aprovado pelo Confaz com prazo determinado, enquanto outros foram — e continuam — previstos em convênio de prazo indeterminado. Houve, também, majoração de alíquotas que anteriormente haviam sido fixadas por meio de lei.

Nesse contexto, o exame com relação à juridicidade desses decretos impõe uma avaliação individual do regime aplicável a cada mercadoria ou grupo de mercadorias cuja carga tributária foi alterada pois, dependendo da cadeia normativa que lhes dá suporte, o regime jurídico e, consequentemente, os possíveis argumentos a serem suscitados junto ao Poder Judiciário são distintos, assim como deve ser o tratamento a ser atribuído pelos órgãos julgadores, o que não parece estar muito claro na atualidade, ao menos no estágio atual e ainda incipiente em que se encontram as ações judiciais sobre o tema.

Tudo isso sem prejuízo, ainda, do exame de eventuais questões paralelas, tal como aquela pertinente à imutabilidade do incentivo concedido sob condição e com prazo determinado, conforme artigo 178 do CTN [\[3\]](#) e Súmula nº 544 do STF [\[4\]](#).

Firmadas essas premissas, há um primeiro grupo de alterações que diz respeito à fixação de um prazo final para o aproveitamento de incentivos fiscais. Em regra, tem sido suscitado, nas demandas judiciais, que o decreto não seria instrumento normativo adequado para revogar incentivos fiscais, diante do princípio da legalidade que caracteriza as obrigações de natureza tributária.

Não há dúvida, evidentemente, de que a fixação da alíquota e/ou base de cálculo sujeita-se à reserva legal, nos termos do artigo 150, I, da Constituição e artigo 97, II e IV, do CTN, salvo exceções pontuais contidas no texto constitucional, entre as quais não se encontra o ICMS. Também não há dúvida de que a concessão — e, por consequência lógica, a revogação — de benefícios fiscais sujeita-se a prévia edição de lei, nos termos do artigo 150, §6º, da Constituição Federal e do artigo 163, §6º, da Constituição estadual.

Ocorre que alguns desses incentivos restringidos pelos decretos apenas adaptaram o prazo final de vigência previsto nos convênios que lhes precederam. Ou seja, o Confaz autorizou o estado de São Paulo a instituir determinado incentivo, prevendo um prazo final. O estado de São Paulo editou decreto instituindo o benefício e, agora, expediu novo decreto prevendo o seu término para coincidir com aquele previsto no próprio convênio.

Na situação do decreto paulista ter apenas fixado o prazo final do incentivo em conformidade com o Convênio Confaz, as chances de êxito de eventual discussão judicial podem ser reduzidas.

É que, muito embora o Supremo Tribunal Federal venha reafirmando, ao longo do tempo, não apenas a natureza autorizativa dos convênios expedidos pelo Confaz, como também a *"submissão do ato normativo que veicule quaisquer incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa"* [5] — ou seja, exige-se lei e não apenas decreto para implementar o procedimento em cada estado —, não há como ignorar que a implementação do incentivo se deu, também, mediante ato normativo da mesma natureza (decreto).

Nesse contexto, se de um lado é válida a assertiva de que *"inconstitucionalidades não se compensam"* [6], de outro há o contraponto na linha de que *"se considerarmos legal a permissão dada ao administrador para reduzir tributos, também devemos considerar legal o seu restabelecimento, pois não se pode compartimentar o próprio dispositivo legal para fins de manter a tributação com base em redução indevida"* [7]. Por isso algumas decisões do TJ-SP sobre o tema têm se apegado ao fundamento de que *"deve ser ressaltado, neste passo, que as isenções então vigentes no Estado de São Paulo foram concedidas, observados os Convênios Confaz autorizadores, por decretos estaduais"* [8].

Some-se a isso o fato de que, previsto o término do benefício no Convênio Confaz que lhe dá suporte (devendo-se ter a cautela, nesse ponto, de verificar pontualmente se o próprio Confaz não editou novo convênio prorrogando o benefício, o que é comum no âmbito daquele órgão e tem o efeito de alterar a solução jurídica aplicável), o incentivo não poderia subsistir isoladamente, na linha de entendimento pacífico da Suprema Corte de que *"o pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no artigo 155, §2º, XII, g, da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional"* [9].

Situação distinta, no entanto, sucede com os decretos que revogaram e/ou restringiram benefícios previstos em convênio ainda vigente ou com prazo indeterminado, ou elevaram a carga tributária nele definida. Nessas situações, o questionamento judicial comporta maiores possibilidades de acolhimento.

Isso ocorre porque aqui a questão não se limita à possibilidade de alteração de um decreto por outro decreto. O tema é mais amplo porque a concessão de incentivos fiscais em matéria de ICMS depende de um procedimento complexo cujo ponto de partida é a edição de convênio pelo Confaz, de acordo com as regras da LC nº 24/1975.

O artigo 1º, *caput* e parágrafo único, da supracitada lei estabelece que as desonerações relativas ao ICMS serão concedidas ou revogadas "*nos termos*" de convênios. A cláusula *nos termos* parece não deixar dúvida com relação à vinculação dos estados (e pouco importa, aqui, se a implementação ocorre mediante lei ou decreto) ao quanto estipulado pela norma oriunda do Confaz. Vale dizer, os estados podem ou não, em razão da natureza autorizativa do convênio, implementar o benefício. Contudo, uma vez internalizado o convênio, as unidades federadas devem seguir fielmente o quanto lá disposto. Isso se justifica porque o convênio leva em consideração o interesse de todos os estados, o que perderia o sentido caso pudessem as unidades federadas, a seu talante, modificar unilateralmente o benefício.

Por fim, subsiste a situação mais cristalina em que a alíquota, antes fixada por lei, veio a ser alterada por decreto. É o que sucede com os veículos e o etanol, por exemplo. Aqui parece não haver dúvida de que o Poder Executivo estadual extrapolou o seu âmbito de competência.

Já foi referido que a fixação da alíquota é matéria sujeita a reserva legal e não há ressalva no texto constitucional com relação ao ICMS. Tal constatação em nada é abalada em razão do disposto no inciso II do artigo 22 da Lei nº 17.293/2020, que autoriza o Poder Executivo a reduzir benefícios fiscais em até 10%, repetindo a regra contida no Convênio ICMS nº 42/2016 (Cláusula 1ª, inciso II). Muito menos em razão do parágrafo primeiro da mesma lei, ao estabelecer que "*para efeito desta lei, equipara-se a benefício fiscal a alíquota fixada em patamar inferior a 18% (dezoito por cento)*".

Isso porque, tratando-se (a fixação da alíquota) de matéria sujeita a prévia edição de lei, "*o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado — como o Poder Executivo — produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar*" [10]. Além do mais, o Convênio ICMS nº 42/2016 autoriza os estados a reduzir os incentivos, o que não exclui a observância do veículo normativo adequado: a lei.

Ademais, se o STF e/ou o STJ já definiram estarem sujeitas ao princípio da legalidade, dentre outras, a modificação do regime de apuração do ICMS [11], a antecipação da ocorrência do fato gerador [12], a alteração no regime de substituição tributária [13] e até mesmo a majoração da MVA (margem de valor agregado) [14], por muito maior razão a fixação da alíquota — elemento essencial da obrigação tributária — submete-se a igual requisito.

Por isso é firme o entendimento de que "*surge discrepante da Constituição Federal lei por meio da qual se delega ao Poder Executivo fixação de alíquota de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS, pouco importando a previsão, na norma, do teto relativo à redução*" [15].

Some-se a isso o fato de que a equiparação de alíquotas inferiores a 18% a *benefício fiscal*, por si só, é questionável. A uma porque o STF já decidiu que, para configurar incentivo fiscal, a alíquota precisa ser inferior a 12%, que é a alíquota padrão prevista para operações interestaduais. [16] A duas porque parece claro que a equiparação de alíquotas inferiores a 18% a incentivo fiscal simultaneamente à incorporação da regra prevista na Convenção nº 42 teve o propósito nítido de delegar ao Poder Executivo a modificação de alíquotas do ICMS. Ou seja, como a delegação pura e simples não é permitida, procurou-se, por via tortuosa, atribuir competência normativa a autoridade que, originariamente, não o tem. Caso típico de abuso legislativo, que permite ao Poder Judiciário que contenha "*eventuais excessos decorrentes do exercício imoderado e arbitrário da competência institucional outorgada ao Poder Público, pois o Estado não pode, no desempenho de suas atribuições, dar causa à instauração de situações normativas que comprometam e afetem os fins que regem a prática da função de legislar*" [17].

Em conclusão, o exame das modificações introduzidas pelos decretos não pode ocorrer de modo uniforme. O tratamento aplicável depende do regime normativo de cada produto e/ou serviço cuja carga tributária foi alterada. Em especial nos casos em que o *quantum* havia sido previsto em convênio ou, sobretudo, em lei, não tem cabimento a introdução veiculada unicamente por decreto, na linha do que vem decidindo a jurisprudência em casos similares.

[1] Ao menos duas ADI's foram ajuizadas diretamente no TJ/SP — Processos ns. 2250266-75.2020.8.26.0000 e 2283328-09.2020.8.26.0000.

[2] Processo ns. 2004492-69.2021.8.26.0000.

[3] A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do artigo 104.

[4] Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

[5] ADI nº 5929, Minº Edson Fachin, DJe 06/03/2020. No mesmo sentido, dentre outros: RE repercussão geral nº 635.688, Minº Gilmar Mendes, DJe 13/02/2015.

[6] ADI 4635 MC, Minº Celso de Mello, DJe 12/02/2015.

[7] Trecho do voto do Exmo. Minº Gurgel de Faria em caso no qual se discutia a validade de Decreto que havia majorado alíquotas de PIS/COFINS, em violação ao princípio da legalidade, enquanto a redução anterior da alíquota também havia sido implementada mediante Decreto (RESP 1.586.950, DJe

09/10/2017).

[8] ADI nº 2250266-75.2020.8.26.0000, Des. Moacir Peres, DJe 28/10/2021.

[9] ADI 3.984, Minº Luiz Fux, DJe 23/09/2019.

[10] ADI nº 1.296 MC, Minº Celso de Mello, DJ 10/08/1995.

[11] RE nº 632.265, Minº Marco Aurélio, DJe 05/10/2015.

[12] RE nº 598.677, Minº Dias Toffoli (acórdão pendente de publicação).

[13] ADI nº 4.281, Minº Cármen Lúcia, DJe 18/12/2020.

[14] RMS nº 29.300, Minº Arnaldo Esteves de Lima, DJe 228/08/2012

[15] ADI nº 3.674, Minº Marco Aurélio, DJe 29/06/2011.

[16] ADI nº 2.021-8, Minº Maurício Corrêa, DJ 25/05/2001. O caso discutia a possibilidade de o Estado fixar unilateralmente alíquota inferior a 12% sem prévia deliberação do Confaz, como exige o artigo 155, §2º, VI, da CF. Decidiu-se, na ocasião, que a partir de 12% não há necessidade de deliberação do Confaz, o que implica dizer não se tratar de incentivo fiscal.

[17] ADI nº 2.6674 MC, minº Celso de Mello, DJ 13/03/2004.

Date Created

26/03/2021