



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA

N.º 75/2018 – SFCONST/PGR
Sistema Único nº 74.658/2018

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.866/DF

REQUERENTE: Confederação Nacional da Indústria - CNI
INTERESSADO(S): Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ
RELATOR: Ministro Alexandre de Moraes

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONVÊNIO ICMS 52/2017 DO CONFAZ. NORMAS GERAIS SOBRE REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E ANTECIPAÇÃO DO ICMS NAS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES. PRELIMINAR. EFEITO REPRISTINATÓRIO INDESEJADO. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. IMPOSSIBILIDADE DE ACORDO DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL DISPOR SOBRE A MATÉRIA.

1. O Supremo Tribunal Federal, ao constatar os efeitos repristinatórios indesejados gerados pela decisão de inconstitucionalidade, tem se posicionado no sentido da indispensabilidade de formulação de pedidos sucessivos como condição da ação, pois a não impugnação da norma restabelecida pelo efeito repristinatório, igualmente inconstitucional, conduz ao reconhecimento da falta de interesse de agir e, como consequência imediata, à extinção do processo sem resolução de mérito.

2. A Constituição reserva à lei complementar disciplina do ICMS sobre contribuintes, substituição tributária, regime de compensação tributária e fixação do local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços (art. 155-§2º-XII-a-b-c-d). Também há reserva de lei para dispor sobre substituição tributária (CR, art. 150-§7º) e de lei complementar para tratar de normas gerais em matéria de legislação tributária (CF, art. 146-III-a).

3. O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) não possui autorização constitucional para dispor sobre normas gerais do regime de substituição tributária e antecipação do ICMS.

4. Padece de inconstitucionalidade formal o Convênio 52/2017, por afronta aos arts. 146-III-a-b; 150-§7º e 155-§2º-XII-a-b-c-d da CR, uma vez que dispõe sobre matéria reservada à lei.

Parecer pelo não conhecimento da ação e, sucessivamente, pela confirmação da decisão cautelar, em maior extensão, para suspender a integralidade do ato impugnado.

I

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), contra o Convênio ICMS 52, de 7 de abril de 2017, que dispõe sobre normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes.

A autora aponta ofensa aos arts. 146-III-*a*, 150-§7º e 155-§2º-XII, *a-b-c-g-i* da Constituição, uma vez que o Convênio teria extrapolado os limites constitucionais e invadido campo de incidência de lei originária e complementar.

Durante o recesso judiciário (RISTF, art. 13-VIII), a Presidente do Supremo Tribunal Federal, Ministra Cármen Lúcia, deu vista sucessiva à Advocacia-Geral da União e à Procuradoria-Geral da República (Lei 9.868/1999, art. 10-§1º).

A requerente protocolou petição de reiteração do pedido de medida cautelar.

A Ministra Cármen Lúcia deferiu parcialmente o pedido de medida cautelar, determinando a suspensão das cláusulas 8ª, 9ª, 10ª, 11ª, 12ª, 13ª, 14ª 16ª, 24ª e 26ª.

O Ministro da Fazenda encaminhou parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, em que se apontou que o Presidente do CONFAZ não possui responsabilidade pela edição do Convênio ICMS 52/2017, “uma vez que a posição do representante da União no CONFAZ é neutra”.

Ausentes manifestações do CONFAZ e da Advocacia-Geral da União.

É o relatório.

II

A petição inicial impugna o Convênio ICMS 52/2017, que dispõe sobre normas gerais acerca do regime de substituição tributária em operações interestaduais. Não questiona, contudo, as normas anteriormente vigentes sobre o tema, que foram revogadas pela cláusula 35ª do convênio contestado:

Cláusula trigésima quinta. Ficam revogados os seguintes convênios:

I - Convênio ICMS 81, de 10 de setembro de 1993;

II - Convênio ICMS 70, de 25 de julho de 1997;

- III - Convênio ICMS 35, de 1º de abril de 2011;
- IV - Convênio ICMS 92, de 20 de agosto de 2015;
- V - Convênio ICMS 149, de 11 de dezembro de 2015.

O Convênio ICMS 81/1993 estabelecia normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária e os Convênios 70/97 e 35/2011 tratavam da margem de valor agregado na fixação da base de cálculo do ICMS, para efeito de determinação do imposto devido por substituição tributária nas operações subsequentes. Já o Convênio 92/2015 definia a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes. Por fim, o Convênio ICMS 149/2015 dispunha sobre não aplicabilidade do regime de substituição tributária aos produtos fabricados por contribuinte industrial em escala não relevante.

O cerne da argumentação apresentada pela autora é a inconstitucionalidade formal do Convênio 52/2017, uma vez que regulamenta o regime de substituição tributária do ICMS em operações interestaduais, matéria reservada à lei complementar, nos termos do art. 155-§2º-XII-g da CF.

Ocorre que eventual declaração de inconstitucionalidade da integralidade do ato contestado produziria efeito repristinatório indesejado, retomando a vigência dos convênios retromencionados, que possuem o mesmo vício de inconstitucionalidade arguido autora.

A ausência de impugnação da totalidade das normas que compõem o complexo normativo apontado como inconstitucional atrai a jurisprudência do Supremo que impede o conhecimento da ação direta de inconstitucionalidade por inutilidade do provimento jurisdicional. Nesse sentido:

[...] Tratando-se de normas legais e de diplomas legislativos que se interconexionam ou que mantêm, entre si, vínculo de dependência jurídica, cabe ao autor da ação direta, ao postular a declaração de inconstitucionalidade, abranger, no alcance do “judicium”, todas as regras unidas pelo vínculo de conexão, sob pena de, em não o fazendo, tornar inviável a própria instauração do controle concentrado de constitucionalidade. [...]. (ADI 2.422-AgR/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 30.10.2014).

[...] Impugnação isolada apenas de partes de um sistema legal, interligadas ao seu conjunto, torna inviável o conhecimento da ação direta de inconstitucionalidade, dado que, reconhecida a inconstitucionalidade parcial de alguns preceitos, os outros perdem o seu sentido. (ADI 2.174/DF. Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 7.03.2003).

Pelo exposto, não deve ser conhecida a ação direta de inconstitucionalidade.

III

Superada a preliminar, deve-se ter presente que o princípio da legalidade tributária constitui limitação constitucional ao poder de tributar e proíbe exigência de tributo sem lei que o estabeleça (CR, art. 150-I). A legalidade tributária se impõe especificamente no Direito Tributário pelo fato de que a ação estatal de fiscalização e arrecadação implica imposição de comportamentos específicos de colaboração com a tributação e interferência do Poder Público sobre o patrimônio privado.

Ao tratar da legalidade tributária, Leandro Paulsen assevera que ela consiste em reserva absoluta de lei:

O conteúdo normativo da legalidade tributária extrapola o da legalidade geral. A legalidade tributária implica reserva absoluta da lei, impondo que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei, dela devendo ser possível verificar os aspectos da norma tributária impositiva de modo a permitir ao contribuinte o conhecimento dos efeitos tributários dos atos que praticar ou posições jurídicas que assumir.¹

Ao detalhar a reserva de lei em matéria tributária, o art. 146-III da CR atribui à lei complementar dispor sobre normas gerais, em particular sobre (a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, e (d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. Por sua vez, a concessão de benefício fiscal relativo a qualquer imposto, taxa ou contribuição (CF, art. 150-§6º) e a substituição tributária em caso de fato gerador a ocorrer posteriormente (CF, art. 150-§7º) são matérias reservadas à lei ordinária.

Compreende-se a expressão “normas gerais em matéria de legislação tributária” como modalidade de “lei nacional dirigida, indistintamente, ao legislador ordinário dos entes políticos – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios – de forma isonômica”.²

1 PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 173.

2 CRUZ, Diniz Ferreira da. *Lei complementar em matéria tributária*. São Paulo: Bushatsky, 1978, p. 44-45.

Enfatiza Sacha Calmon Navarro Coelho que o Código Tributário Nacional (CTN) é exemplo de norma geral de direito tributário, porquanto:

as normas gerais de direito tributário, veiculadas pelas leis complementares, são eficazes em todo território nacional, acompanhando o âmbito de validade especial destas e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas, em sede de tributação.³

Nesse contexto, norma geral em matéria de legislação tributária é a que se destina a unificar o sistema tributário nacional, de modo que, seja o tributo federal, estadual ou municipal, a hipótese de incidência, a base de cálculo, a alíquota, os elementos que compõem a obrigação tributária, a prescrição, a decadência e demais aspectos relacionados à hipótese de incidência tributária obedecerão a regime geral que visa a evitar desarmonia no sistema.

O imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), apesar de ser de competência dos Estados e do Distrito Federal (CF, art. 155-II), demanda configuração jurídica nacional, em virtude da potencial repercussão extraterritorial do tributo e da possibilidade de configuração de guerra fiscal.

Nesse contexto, a Constituição define as matérias pertinentes ao ICMS que deverão ser regulamentadas por lei complementar nacional:

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; - cabe à lei complementar: [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"

3 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 132.

- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Em particular, o ICMS é disciplinado pela Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996 (conhecida como “Lei Kandir”), editada com amparo no art. 146-III-*a* da CF e no 34-§8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) de 1988.⁴

José Afonso da Silva explica que a exigência de lei complementar para dispor sobre ICMS foi mais bem detalhada pelo art. 155-XII da CF, não se limitando à previsão geral contida no art. 146-III, em virtude da complexidade que permeia esse imposto estadual de feição nacional:

[...] lei complementar prevista no art. 146, III, desenha três funções: prevenir conflitos de competência, regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. A lei complementar mencionada no inciso XII do § 2º do art. 155 encaixa-se primordialmente na função de limitar o poder de tributar relativamente ao ICMS, porque tem por objetivo definir quem é contribuinte desse imposto; dispor sobre a substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto; fixar o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável; excluir da sua incidência, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, *a* (ou seja, ele não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar); prever casos de manutenção de crédito relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior de serviços e de mercadorias; regular o forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais incidirá uma única vez, qualquer que seja sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o inciso X, *b* (ou seja, sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica); fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na exportação de bem, mercadoria ou serviço. **A lei mencionada no dispositivo em comentário já veio: é a Lei**

4 “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. [...] § 8º Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, *b*, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”.

Complementar 87, de 13.9.1996. Além de tudo isso, ainda se comente à lei complementar regular, definir, prever, fixar, excluir, dispor a respeito de situações relativas ao ICMS [...].⁵

A Lei Complementar 87/1996, ao dispor sobre o regramento nacional do ICMS, estabelece, entre outras normas, a hipótese de incidência do tributo (arts. 1º, 2º e 12), seus contribuintes e responsáveis tributários (arts. 2º a 7º e 9º), a base de cálculo (arts. 8º e 13 a 16) e o local da operação ou prestação, para efeito de cobrança e definição do estabelecimento responsável (art. 11).

A substituição tributária em operações interestaduais também é objeto da LC 87/1996, que trata do tema nos arts. 6º a 10. Merece relevo a norma contida no art. 9º, que possibilita aos Estados e ao Distrito Federal a celebração de acordos para a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais.⁶ Tal norma se faz necessária, uma vez que o produto do recolhimento do tributo será fracionado entre o Estado de origem e o Estado destinatário.

A despeito de o regramento sobre o regime de substituição tributária do ICMS ser reservado à lei complementar, nos termos do art. 155-§2º-XII-*b* da Constituição Federal, a própria LC 87/1996, ao dispor sobre o tema, previu a possibilidade de edição de convênios, que devem obedecer os limites constitucionais e legais. Por outro lado, o art. 102 do CTN admite a celebração de convênios para reconhecimento de extraterritorialidade da legislação tributária estadual, distrital e municipal.⁷

O âmbito do convênio não coincide, porém, com o da lei complementar. As cláusulas dos acordos entre os entes federados subordinam-se à lei complementar e às demais normas jurídicas superiores.

5 SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 687-688. Sem destaques no original.

6 “Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente”.

7 “Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União”.

Embora o art. 155-§ 2º-XII-g da CF reserve aos convênios dispor, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS, não há impedimento a que União, Estados e o Distrito Federal celebrem convênios com outras finalidades, como para execução de suas leis, serviços ou decisões, a fim de prestarem assistência uns aos outros, seja para fiscalização ou para permuta de informações.

Nas palavras de Ricardo Alexandre, convênios interestaduais são “acordos de vontade firmados por pessoas políticas de direito público interno para consecução de objetivos comuns”.⁸ Sua utilização não se limita a deliberações sobre concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS. Trata-se de mecanismo vocacionado a dirimir conflitos de interesses entre entes federativos acerca da administração do tributo e exerce papel de harmonização da legislação nacional sobre ele.

Como explica, Roque Antonio Carrazza, é possível edição de convênio com fundamento no art. 37-XXII da CR, que admite o compartilhamento de cadastros e informações fiscais entre as administrações tributárias. De acordo com o autor, o dispositivo constitucional deu fundamento de validade aos arts. 102 e 199 do CTN e ao art. 9º da Lei Complementar 87/1996, e conclui o seguinte:

A simples leitura destes dispositivos legais revela que os atos ali previstos visam, além da troca de informações entre as Fazendas Públicas, a harmonizar procedimentos, inclusive quando está em pauta a tributação por meio de ICMS. A pretexto de fazê-lo, porém, não lhes é dado acutillar os princípios constitucionais que giram em torno desta figura exaciona.⁹

Ao discorrer sobre a função do CONFAZ em matéria de ICMS interestadual, Luciano Garcia Miguel ressalta a possibilidade de veiculação de deveres instrumentais por convênio, nos moldes do art. 199 do Código Tributário Nacional:¹⁰

[...] há outros atos, convênios e protocolos, celebrados no âmbito do CONFAZ, estes com base no art. 199 do CTN, segundo o qual as Fazendas Públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutualmente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações. Esses atos são utilizados, como foi exposto, para disciplinar a nível nacional, os deveres instrumentais do ICMS. Uma vez que esse imposto, em regra, incide nas operações interestaduais e que, em observância ao princípio da não cumulatividade, impõe-se a aceitação recíproca dos créditos entre os Estados de origem e de destino, há a necessidade natural de se estabelecer, de forma harmônica entre

8 ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário esquematizado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Método, 2009, p. 222.

9 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17 Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, pp. 625-626.

10 “Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutualmente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio”.

as pessoas políticas participantes dessas relações, os deveres que instrumentalizam a incidência do imposto nessa hipótese.¹¹

Pelo exposto, mediante deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal, o CONFAZ pode celebrar convênio para uniformizar regras acerca do regime de substituição tributária em operações interestaduais, desde que não contrarie a Constituição ou invada matéria reservada a lei complementar ou ordinária. Em matéria de substituição tributária, o CONFAZ está autorizado a disciplinar a operacionalização do regime, de maneira estritamente técnica, com o objetivo de facilitar a apuração e o recolhimento do ICMS nas operações pertinentes entre os Estados. Dessa forma, o convênio é o instrumento que possibilita a adoção do regime de substituição tributária entre os entes federados, não pode, todavia, ser utilizado como mecanismo para criação de novas regras sobre a conformação do ICMS.

Não cabe ao CONFAZ dispor sobre base de cálculo, compensação tributária, substituição tributária, contribuinte etc. Isso porque o CONFAZ não possui a legitimidade democrática necessária para a instituição de tributo, exigida pelos diversos dispositivos do ordenamento constitucional. Confirmam-se, a respeito, os seguintes precedentes:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM* DA CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO - CNC. CABIMENTO DO CONTROLE ABSTRATO AÇÃO PARA O QUESTIONAMENTO DA CONSTITUCIONALIDADE DE CONVÊNIO FIRMADO PELOS ESTADOS MEMBROS. INCIDÊNCIA DO ICMS NA OPERAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. PARÁGRAFOS 10 E 11 DA CLÁUSULA VIGÉSIMA DO CONVÊNIO ICMS 110/2007, COM REDAÇÃO DADA PELO CONVÊNIO 101/2008 E, MEDIANTE ADITAMENTO, TAMBÉM COM A REDAÇÃO DADA PELO CONVÊNIO 136/2008. ESTORNO, NA FORMA DE RECOLHIMENTO, DO VALOR CORRESPONDENTE AO ICMS DIFERIDO. NATUREZA MERAMENTE CONTÁBIL DO CRÉDITO DO ICMS. O DIFERIMENTO DO LANÇAMENTO DO ICMS NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO. ESTABELECIMENTO DE NOVA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA POR MEIO DE CONVÊNIO. VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTS. 145, § 1º; 150, INCISO I; E 155, § 2º, INCISO I E § 5º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE.

[...]

III – O Convênio 110/2007, com a redação dos Convênios 101/2008 e 136/2008, atribuiu às refinarias de petróleo (que efetuam a venda de gasolina A às distribuidoras) a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as operações comerciais interestaduais com o álcool etílico anidro combustível (AEAC) e biodiesel (B100), realizadas entre as usinas e destilarias, de um lado, e as distribuidoras de combustíveis, de outro (§ 5º da Cláusula Vigésima Primeira).

IV – Os §§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110/2007, preveem o estorno do crédito, condizente com a saída de mercadoria sem incidência do

11 MIGUEL, Luciano Garcia. A função do Conselho Nacional de Política Fiscal (CONFAZ) como instrumento de harmonização da legislação nacional do ICMS. *Revista de estudos tributários* nº 86, p. 78-91, jul/ago 2012.

ICMS, na forma de recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido, e não mediante anulação escritural. É dizer, em vez de ser determinado o estorno de um crédito, determina-se a realização de um recolhimento.

V - A distribuidora não se credita do ICMS diferido que onerou a operação de entrada, já que não há pagamento direto por ela. Isso porque a operação posterior de venda dos combustíveis gasolina tipo C e óleo diesel B5 aos postos em operação interestadual será imune e a distribuidora simplesmente informa à refinaria para o repasse.

VI - As matérias passíveis de tratamento via convênio são aquelas especificadas no § 4º do art. 155 da Constituição Federal. **Portanto, não poderia o Convênio, a título de estorno, determinar novo recolhimento, inovando na ordem jurídica, transmutando a medida escritural – anulação de um crédito - em obrigação de pagar.**

VII - Além disso, considerando que o ICMS diferido já fora suportado pelo substituto, na medida em que destacado na operação de aquisição do álcool e do biodiesel, tendo sido recolhido mediante repasse pela refinaria, a determinação de novo recolhimento de valor correspondente, dessa feita, a outro Estado, implica bitributação não autorizada pela Carta Magna. [...]

IX – Necessidade, em homenagem à segurança jurídica, da modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade dos atos normativos atacados, para que produza efeitos a partir de seis meses contados da publicação do acórdão. X - Ação direta de inconstitucionalidade cujo pedido se julga procedente. (ADI 4.171/DF, Rel. p/ Acórdão: Min. Ricardo Lewandowski, *Dje* 164, 20/8/2015) (grifei)

TRANSPORTE AÉREO. ICMS. Dada a gênese do novo ICMS na Constituição de 1988, tem-se que sua exigência no caso dos transportes aéreos configura nova hipótese de incidência tributária, dependente de norma complementar à própria carta, **e insuscetível, à luz de princípios e garantias essenciais daquela, de ser inventada, mediante convênio, por um colegiado de demissíveis ad nutum.** Procedência da ação direta com que o Procurador-Geral da República atacou o regramento convencional da exigência do ICMS no caso dos transportes aéreos. (ADI 1.089/DF, Rel.: Min.: Francisco Rezek, *DJ* 29/5/1996) (grifei)

No julgamento da ADI 4.628/DF, em que se declarou a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011, que disciplina a exigência do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadoria ou bem a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial no estabelecimento remetente, o Supremo Tribunal Federal definiu os papéis de Protocolos e Convênios e reconheceu a necessidade de lei formal para dispor sobre substituição tributária:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS). PRELIMINAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. PRESENÇA DE RELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS FINS INSTITUCIONAIS DAS REQUERENTES E A QUESTÃO DE FUNDO VERSADA NOS AUTOS. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011. ATO NORMATIVO DOTADO DE GENERALIDADE, ABSTRAÇÃO E AUTONOMIA. MÉRITO. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO NAS HIPÓTESES EM QUE OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE AFIGUREM

COMO CONTRIBUINTES DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VII, B). OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (CRFB/88, ART. 150, IV). ULTRAJE À LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (CRFB/88, ART. 150, V). VEDAÇÃO À COGNOMINADA GUERRA FISCAL (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VI). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DO DEFERIMENTO DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, RESSALVADAS AS AÇÕES JÁ AJUIZADAS.[...]

4. Os Protocolos são adotados para regulamentar a prestação de assistência mútua no campo da fiscalização de tributos e permuta de informações, na forma do artigo 199 do Código Tributário Nacional, e explicitado pelo artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ (Convênio nº 138/1997). Aos Convênios atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, g, da CRFB/1988 e da Lei Complementar nº 21/1975, hipóteses inaplicáveis *in casu*. [...]

9. A substituição tributária, em geral, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do art. 155, § 2º, XII, alínea b, da CRFB/88. ***In casu*, o protocolo hostilizado, ao determinar que o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária vulnera a exigência de lei em sentido formal (CRFB/88, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição. [...]**

12. A Constituição, diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, dispõe categoricamente que a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, a teor do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. É dizer: outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino.

13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, *et pour cause*, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, *sponte sua*, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional.

14. O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio.

15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas. (STF. ADI 4.628/DF, Rel. Min. Luiz Fux, *Dje* 230, 24/11/2014). (grifei)

O Convênio ICMS 52/2017 propõe-se a tratar sobre normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entres os Estados e o Distrito Federal. O ato impugnado não se limita a tratar da operacionalização uniforme do ICMS-ST. Em evidente afronta às normas constitucionais, o Convênio (a) determina a aplicação de suas normas aos contribuintes optantes do Simples

Nacional (cláusula 3^a); (b) dispõe sobre a responsabilidade dos contribuintes (cláusulas 8^a e 9^a); (c) define fórmulas para base de cálculo (cláusulas 10^a, 11^a, 12^a, 13^a, 14^a); (d) estipula regras para o ressarcimento do imposto pago por antecipação (cláusula 16^a), e (e) fixa regras para realização de pesquisas de preço e definição da margem de valor agregado (cláusulas 24^a e 26^a).

Com fundamento nas considerações expostas, é patente a inconstitucionalidade formal do ato impugnado, uma vez que a matéria sobre a qual dispõe é reservada à lei, por força dos arts. 146-III-*a-b*, 150-§7º e 155-§2º-XII-*b* da Constituição.

O *periculum in mora* se faz presente, uma que vez que o Convênio ICMS 52/2017 implementa mudanças significativas na sistemática do regime de substituição tributária do ICMS em operações interestaduais, o que interfere na dinâmica nacional de recolhimento do tributo. A reversão dos efeitos da aplicação da norma é medida de manifesta dificuldade, como pontuou a Ministra Cármen Lúcia na decisão monocrática que deferiu a medida cautelar.

Assim, quanto ao tema de fundo, a Procuradoria-Geral da República manifesta-se pela confirmação da decisão cautelar em maior extensão, a fim de se suspender a integralidade do Convênio ICMS 52/2017.

IV

Ante o exposto, opina a Procuradora-Geral da República pelo não conhecimento da ação e, sucessivamente, pelo referendo da medida cautelar em maior extensão, a fim de se suspender a integralidade do ato impugnado, e requer nova vista dos autos, para o pronunciamento de mérito.

Brasília, 12 de abril de 2018.

Raquel Elias Ferreira Dodge
Procuradora-Geral da República

ccc