

25/10/2019

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.936 PARANÁ

VOTO

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): 1. O Governador do Estado do Amazonas ajuizou a presente ação direta de inconstitucionalidade contra as normas do Estado do Paraná contidas:

i) no art. 2º da Lei nº 10.689, de 23 de dezembro de 1993 (fls. 27-9), que autorizou o Poder Executivo a conceder benefícios unilaterais de ICMS para “proteger” a economia paranaense frente aos reflexos de benefícios análogos, previamente outorgados por outros entes federativos;

ii) nos incisos XXXII e XXXIII, e §§ 36, 37 e 38 do art. 50 do Regulamento do ICMS – Decreto nº 5.141/2001, incluídos pelo Decreto nº 986, de 22 de junho de 2007 (fls. 30-51), que estipularam duas alíquotas diferenciadas para as operações internas ou interestaduais, em razão do local da industrialização dos produtos de informática, automação e telecomunicação, com base na autorização conferida pelo art. 2º da Lei nº 10.689/1993.

2. Anoto, inicialmente, que se revelam presentes a legitimidade e o interesse de agir do Governador do Estado do Amazonas, haja vista a denúncia de estarem os benefícios inseridos no contexto da guerra fiscal, atraindo, de forma ilegítima, empresas ao Estado do Paraná, em detrimento do Estado do Amazonas e dos demais Estados da Federação.

Essa questão, aliás, já foi decidida pela Corte ao apreciar o pedido de medida cautelar neste processo, oportunidade em que o Ministro Gilmar Mendes, então relator, asseverou:

ADI 3936 / PR

“Em casos como este, o Tribunal não tem tergiversado ao reconhecer a legitimação ativa do Chefe do Poder Executivo estadual, tendo em vista a patente presença do requisito da pertinência temática, decorrente do fato de a legislação local sobre ICMS produzir, em regra, efeitos extensivos a outras unidades da Federação, muitas vezes desencadeadoras da denominada ‘guerra fiscal’ [...]. No caso, a petição inicial é bem clara ao enfatizar os prejuízos para a economia do Estado do Amazonas decorrentes da modificação na legislação paranaense sobre o ICMS”.

Afasto, portanto, a preliminar.

3. Verifico, contudo, que os dispositivos infralegais impugnados nesta ação (incisos XXXII e XXXIII, e §§ 36, 37 e 38 do art. 50 do Regulamento do ICMS – Decreto nº 5.141/2001, incluídos pelo Decreto nº 986, de 22 de junho de 2007) foram revogados pelo art. 1º do Decreto Estadual nº 1.478, de 25.9.2007.

Com efeito, este decreto revogou o Decreto nº 986/2007, que havia incluído os dispositivos citados no Regulamento do ICMS. Para elucidar esse fato, transcrevo o teor dos Decretos nº 986/2007 e nº 1.478/2007:

“Decreto 986 - 20 de Junho de 2007

Art. 1º. Ficam introduzidas no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n. 5.141, de 12 de dezembro de 2001, as seguintes alterações:

Alteração 796ª Ficam acrescentados os incisos XXXII e XXXIII e os §§ 36, 37 e 38 ao art. 50, com a seguinte redação:

[...]

“Decreto 1478 - 25 de Setembro de 2007

Art. 1º. Ficam revogados o art. 3º do Decreto nº 5.375, de 28 de fevereiro de 2002 e o Decreto nº 986, de 20 de junho de 2007.”

ADI 3936 / PR

Ademais, o Decreto nº 1.980, de 21 de dezembro de 2007, aprovou um novo regulamento do ICMS, revogando o então vigente, aprovado pelo Decreto nº 5.141/2001:

“Decreto 1980 - 21 de Dezembro de 2007

Art. 1º. Fica aprovado o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, anexo ao presente.

[...]

Art. 4º. Fica revogado o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n. 5.141, de 12 de dezembro de 2001.”

A revogação dos dispositivos infralegais impugnados ocorreu após o ajuizamento desta ação direta, verificado em agosto de 2007, suscitando a indagação acerca da perda superveniente do seu objeto.

A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido da prejudicialidade da ação direta de inconstitucionalidade, por perda superveniente de objeto e de interesse de agir, quando ocorre a revogação da norma impugnada:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - REVOGAÇÃO SUPERVENIENTE DO DIPLOMA ESTATAL IMPUGNADO - EXTINÇÃO ANÔMALA DO PROCESSO DE CONTROLE ABSTRATO - PREJUDICIALIDADE RECONHECIDA. - A revogação superveniente do ato estatal impugnado faz instaurar situação de prejudicialidade, que provoca a extinção anômala do processo de fiscalização normativa abstrata, eis que a ab-rogação do diploma questionado opera, quanto a ele, a sua exclusão do sistema de direito positivo, causando, desse modo, a perda ulterior de objeto da própria ação direta, independentemente da ocorrência, ou não, de efeitos residuais concretos.

ADI 3936 / PR

Precedentes”(ADI 748-QO, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 15.02.1996)

Ainda nesse sentido, conferir entre muitos outros: STF, Pleno, ADI 2.220, rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 16.11.2011.

Portanto, a ação deve ser julgada prejudicada quanto aos dispositivos supramencionados, dada a sua revogação superveniente.

4. Entretanto, ainda vigora o art. 2º da Lei Estadual nº 10.689/1993, também acoimado de inconstitucional. Este é o seu teor:

“Lei 10.689 - 23 de Dezembro de 1993.

[...]

Art. 2º. Havendo concessão por qualquer outro Estado ou pelo Distrito Federal, de benefício fiscal ou financeiro relativo ao ICMS, do qual resulte redução ou eliminação direta ou indireta da respectiva carga tributária, com inobservância da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim, e sem que haja aplicação das sanções nela previstas, fica o Poder Executivo autorizado a adotar medidas similares de proteção à economia paranaense”.

O sítio na internet mantido pelo Estado do Paraná para disponibilizar sua legislação (www.legislacao.pr.gov.br) confirma que toda a Lei 10.589 foi revogada, exceto o referido artigo 2º e o 4º (que traz somente cláusula de vigência e revogação de normas anteriores).

Essa norma do art. 2º da Lei 10.859/1993 autoriza o Poder Executivo do Paraná a conceder, de forma unilateral, benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a prévia celebração de convênio no âmbito do CONFAZ, sempre que outro Estado ou o Distrito Federal o faça e não seja sancionado pelo seu ato de infidelidade à Constituição.

ADI 3936 / PR

Por isso, a norma supratranscrita viola, desveladamente, os arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, g, da Constituição da República, que exigem a edição de lei específica para a concessão de benefícios fiscais e a prévia deliberação intergovernamental para a outorga de incentivos no âmbito do ICMS, como passo a expor.

5. Em primeiro lugar, a lei, ao delegar ao Poder Executivo a concessão de benefícios fiscais, viola frontalmente o princípio da legalidade específica para as desonerações tributárias, estabelecido no art. 150, § 6º, que estabelece que qualquer mecanismo que, de alguma forma, diminua a carga tributária deve ser estabelecido não apenas por lei em sentido estrito, como lei que regule exclusivamente a matéria ou o respectivo tributo:

“Art. 150 [...]

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou **isenção**, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, **só poderá ser concedido mediante lei específica, federal**, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

Sem a necessidade de qualquer raciocínio jurídico mais sofisticado, verifica-se a inconstitucionalidade da lei, pois se a Constituição estabelece que somente a lei pode conceder benefício tributário, não pode uma lei delegar essa atribuição ao Governado.

6. Ademais, tratando-se do ICMS, aplica-se a previsão específica do art. 155, § 2º, XII, g, referido na parte final do próprio § 6º do art. 155, que reserva à lei complementar a regulação da outorga de incentivos e benefícios fiscais no âmbito desse imposto estadual:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal

ADI 3936 / PR

instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

A simples leitura desse dispositivo evidencia que o seu objeto não se limita à reserva de lei complementar. O preceito delimita a regulamentação a ser estabelecida pela lei, exigindo expressamente a deliberação dos Estados e do Distrito Federal para que os benefícios sejam concedidos e revogados.

Ao fazê-lo, consagra, já no plano constitucional, o requisito da deliberação entre os Estados e o Distrito Federal, comumente designado “reserva de convênio”.

7. O requisito estabelecido pelo art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição de 1988 tem duas finalidades primordiais. A primeira é viabilizar a estruturação de uma política racional de estímulos econômicos no âmbito do ICMS, de caráter nacional, consentida e coordenada por todos os Estados e pelo Distrito Federal. Dela decorre a segunda finalidade, mais específica, de evitar a competição predatória entre os Estados da Federação - considerado também o Distrito Federal - para atrair contribuintes aos seus territórios.

Essa competição, denominada “guerra fiscal”, é motivada por

ADI 3936 / PR

finalidades em tese nobres, como a geração de empregos e, por vezes, a redução de desigualdades sociais e regionais, mas costuma produzir efeitos deletérios para todos os envolvidos e, inclusive, para terceiros, afetando a economia e as finanças:

i) dos Estados que a promovem, pela redução da arrecadação do imposto, de extrema relevância na esfera estadual;

ii) dos Municípios neles situados, que veem reduzida a sua participação nas receitas do ICMS, fixada em 25% da arrecadação total pelo art. 158, VI, da Constituição;

iii) dos demais Estados, que deixam de receber novos contribuintes ou empreendimentos em seus territórios – ou, pior, perdem aqueles que lá estavam instalados; e

iv) dos Municípios situados nestes Estados, que também sofrem os reflexos da redução na arrecadação do ICMS.

Esses efeitos nocivos são agravados pelo fato de os incentivos não serem concedidos por um único ente político. Trata-se, afinal, de uma guerra, em que as agressões são multilaterais, com a concessão de benefícios ilegítimos por diversos entes federativos, por vezes numa espécie de verdadeiro leilão.

O embate assumiu vulto tal que esta Corte já se viu obrigada a pronunciar que o deferimento de incentivos fiscais ilegítimos por um ente político não autoriza outros a concederem incentivos análogos, sequer para se “defenderem”, porquanto “inconstitucionalidades não se compensam”:

“ICMS: ‘guerra fiscal’: concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedido por outros: liminar deferida. 1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art.

ADI 3936 / PR

155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15.2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3.3.94, Marco Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Marco Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; ADInMC 2.352, 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01). 2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações. 3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam. 4. Concorrência do *periculum in mora* para a suspensão do ato normativo estadual que - posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares - acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados-membros que sediam empresas do ramo, às quais, por força da vedação constitucional, não hajam deferido benefícios unilaterais." (ADI 2.377-MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 22.02.2001).

Com a generalização dos incentivos fiscais, o seu poder de atração de investimentos debilita-se. O incentivo transforma-se em mera redução tributária, fazendo com que nenhum Estado ganhe - e apenas o País perca com a guerra fiscal. É o que observa com argúcia Ricardo Varsano, ex-Coordenador-Geral de Estudos Setoriais da Diretoria de Pesquisa do IPEA:

“Com o passar do tempo, as renúncias fiscais se avolumam e os estados de menor poder financeiro perdem a capacidade de prover os serviços e a infra-estrutura de que as empresas necessitam para produzir e escoar a produção. As

ADI 3936 / PR

batalhas da guerra fiscal passam a ser vencidas somente pelos de maior poder financeiro, que são também os que têm acesso mais fácil a crédito. Ao mesmo tempo, com a generalização dos benefícios fiscais — todos os estados concedendo incentivos semelhantes —, estes perdem seu poder de estímulo que depende de diferenças na tributação. A guerra fiscal transforma os incentivos em meras renúncias de arrecadação que não têm qualquer efeito estimulador. Em face da redução generalizada do peso da tributação, as empresas passam a escolher sua localização em função de fatores econômicos, entre os quais a qualidade da infra-estrutura e dos serviços públicos oferecidos. Evidentemente, a guerra fiscal é inimiga da política de desenvolvimento regional e da desconcentração industrial.”¹

A consequência imediata dessa competição predatória entre os Estados é o déficit público. A propósito, o Prof. Ricardo Lobo Torres assinala que a guerra de incentivos, travada no âmbito do ICMS, é uma expressão do intervencionismo estatal, arvorado na concepção keynesiana de que ditos incentivos são necessários para movimentar a economia em períodos de estagnação e recessão — e prossegue, denunciando os efeitos colaterais da política intervencionista, como o déficit nas contas públicas:

“Ao tempo do Estado intervencionista, ou, mais precisamente, durante as décadas de ouro do século XX (1950 a 1970), concediam-se incentivos e isenções a mancheias, na convicção de que tais benefícios conduziriam ao crescimento econômico. O desenvolvimento do País assumiu o lugar de honra entre os princípios econômicos e jurídicos, e as isenções e demais privilégios tornaram-se a panaceia para a riqueza das nações.

[...]

1 VARSANO, Ricardo. “A Guerra Fiscal do ICMS: Quem Ganha e Quem Perde”, p. 8. Disponível no site do IPEA: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0500.pdf. Acesso em 13.4.2012.

ADI 3936 / PR

O resultado de tal política foi a deflagração da grande crise do Estado Fiscal nos anos 1970/1980, que atingiu todos aqueles países e levou à necessidade de mudança do paradigma constitucional econômico até então adotado. Com efeito, os países europeus e os Estados Unidos viram crescer o déficit público e se desequilibrarem as finanças nacionais. No Brasil, o reflexo foi imediato e a política de incentivos se mostrou perversa e nociva aos interesses da coletividade, pois não produziu o desenvolvimento econômico esperado e até gerou o desperdício de dinheiro público; até o advento da Constituição de 1988, adotou-se a política de concessão indiscriminada de isenções e subsídios, instrumentos que permitiam a canalização de recursos públicos para setores atrasados e improdutivos da economia, que não chegavam a ser conhecidos e nominados”.²

O déficit público não é, no entanto, a única consequência deletéria que pode advir dos incentivos fiscais. Há inúmeras outras, como os desequilíbrios de concorrência, o desestímulo à inovação, as distorções nas margens operacionais das empresas brasileiras, etc.

Essa foi a conclusão do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE – quando inquirido formalmente sobre os efeitos concorrenciais dos incentivos outorgados no âmbito da guerra fiscal:

“2) Tais incentivos importam na redução do montante do imposto a pagar, resultando, dada a estrutura tributária brasileira, em aumento de lucro para as empresas favorecidas de até centenas de pontos percentuais em comparação com aquelas não favorecidas, como demonstrado numericamente. 3) Incentivos concedidos no âmbito da ‘guerra fiscal’ podem, portanto, alterar a dinâmica econômica e o nível de bem-estar da coletividade, ao gerar os seguintes efeitos: retira o estímulo

2 TORRES, Ricardo Lobo. “O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal”, in: *Incentivos fiscais*. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 328-9.

ADI 3936 / PR

ao aumento constante do nível geral de eficiência da economia, permitindo uso menos eficiente de recursos e afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas do país; protege as empresas incentivadas da concorrência, mascarando o seu desempenho, permitindo que mantenham práticas ineficientes e desestimulando melhorias na produção ou inovação; possibilita que empresas incentivadas, ainda que auferindo lucros, possam 'predatoriamente' eliminar do mercado suas concorrentes não favorecidas, mesmo que estas sejam mais eficientes e inovadoras, em função da enorme vantagem de que dispõem; prejudica as demais empresas que, independentemente de sua capacidade, terão maiores dificuldades na luta pelo mercado, gerando com isso mais desincentivo ao investimento, à melhoria de eficiência e inovação; gera incerteza e insegurança para o planejamento e tomada de decisão empresarial, dado que qualquer cálculo feito pode ser drasticamente alterado – e qualquer inversão realizada pode ser drasticamente inviabilizada com a concessão de um novo incentivo; desestimula a realização de investimentos tanto novos quanto na expansão de atividade em andamento, gerando perda de eficiência alocativa na economia, com conseqüente redução de bem-estar. [...] Propostas que reduzam a possibilidade de 'guerra fiscal' ou que disciplinem a concessão de incentivos de forma previsível e segundo um sistema racional (definido pelas autoridades constitucionalmente competentes) podem contribuir para atenuar os danos hoje provocados por esta prática para a eficiência da economia e para o bem-estar".³

Com essas singelas observações, não se pretende firmar entendimento favorável ou contrário aos incentivos fiscais, e muito menos tomar partido por concepções político-econômicas, mas simplesmente evidenciar o fato de eles não serem invariavelmente salutares - e muito menos desprovidos de conseqüências gravosas na

3 Consulta nº 38/99, rel. Conselheiro Marcelo Calliari, disponível no site do CADE, acesso em 13.4.2012.

ADI 3936 / PR

própria seara econômica.

E mesmo que o fossem, persistiriam subordinados aos condicionamentos estabelecidos pela Constituição da República e pela legislação infraconstitucional. Nenhum incentivo fiscal pode ser concedido em afronta à Constituição ou às leis da República Federativa do Brasil. Nenhuma finalidade, por mais nobre que seja, autoriza o desrespeito à Carta Constitucional, sobretudo quando o ato de infidelidade é consciente e deliberado, praticado em flagrante ofensa à clara redação constitucional e à remansosa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Nenhum Estado está autorizado a desconsiderar a regra específica do art. 155, § 2º, XII, g, da CF, aprovando uma política de incentivos fiscais no âmbito do ICMS ao arrepio da Constituição. Fazê-lo significa violar voluntariamente a Constituição da República, o que não é dado a nenhum agente político e pode, em tese, ter repercussões até mesmo na seara penal, configurando crime de responsabilidade.

9. Releva consignar que, além de repercutir na economia e nas finanças de todos os entes federativos parciais, a guerra fiscal costuma afetar princípios de justiça tributária, como a isonomia e a capacidade contributiva, pois gera desigualdades fiscais e obriga que a redução de arrecadação decorrente dos incentivos fiscais seja compensada por alíquotas mais gravosas cobradas dos demais contribuintes. Por vezes, desoneram-se grandes empresas e incrementa-se a tributação de produtos consumidos pela população em geral, abalando a justa repartição dos encargos tributários.

Ademais, há todo um contexto político por trás dos incentivos fiscais concedidos por atos infralegais, que muitas vezes não são fruto de políticas econômicas desenvolvimentistas, mas de anseios políticos dos governantes ou do mero *lobby* de poderosos segmentos empresariais – e,

ADI 3936 / PR

não raro, de negociações escusas entre estes e os governantes.

É o que registra o Prof. Kiyoshi Harada. Após defender a aplicação do art. 151, I, da Constituição na esfera estadual, adverte:

“Só que, na prática, inúmeros incentivos até agravam o desequilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as regiões. Eles vêm sendo instituídos sempre sob o manto do interesse público, porém, com resultados negativos, porque são outorgados por critérios meramente políticos (não confundir com a política tributária). Setores da economia com um lobby bem organizado levam a melhor em detrimento de outros setores não organizados politicamente, desregulando a economia como um todo, causando distorções sociais e ferindo o princípio da isonomia, à medida que ‘veste’ um santo e ‘desveste’ dois ou três.”⁴

Foi precisamente a reiterada criação de benefícios tributários indevidos que motivou a exigência constitucional de “lei específica” para a sua outorga, a regular exclusivamente a medida desonerativa ou o correspondente tributo (art. 150, § 6º).

10. A concessão de incentivos do ICMS é regulada, no plano infraconstitucional, pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, editada sob a égide da Emenda Constitucional nº 1/1969, quando o imposto ainda não englobava a prestação dos serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, sendo designado “ICM”.

Essa lei foi editada por exigência do art. 23, § 6º, da EC nº 1/69, que é análogo ao art. 155, § 2º XII, g, da Constituição de 1988 e possuía a seguinte redação:

4 HARADA, Kiyoshi. “Incentivos fiscais em face da Lei de Responsabilidade Fiscal”, in: Incentivos fiscais. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 245-6.

ADI 3936 / PR

“§ 6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar”.

Tal preceito constitucional estabeleceu uma “reserva de convênio”, ao determinar que as isenções do ICM fossem concedidas e revogadas “nos termos fixados em convênios”. A reserva de convênio subsiste, em sua essência, no atual regime constitucional, que não exige expressamente esse instrumento, mas requer a “deliberação dos Estados e do Distrito Federal” (art. 155, § 2º, XII, g), tradicionalmente veiculada pelos convênios do CONFAZ, por força da Lei Complementar nº 24/1975.

Segundo o art. 2º da mencionada Lei Complementar, os convênios, celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, devem ser aprovados pela unanimidade dos Estados representados, em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, observado o quórum de votação, consistente na presença de representantes da maioria das Unidades da Federação, considerados os Estados e o Distrito Federal.

A Lei Complementar nº 24/75 indica expressamente certas consequências advindas do descumprimento dos seus ditames, como a nulidade do ato exonerativo, a exigibilidade do imposto não pago ou restituído e a ineficácia de ato que porventura conceda remissão do débito, *in verbis*:

“Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

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

ADI 3936 / PR

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poderão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal”.

Na realidade, a ilegitimidade das desonerações unilaterais frente ao ICMS é uma decorrência direta da exigência constitucional de deliberação entre os Estados e o Distrito Federal, atualmente constante no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição, que apenas é explicitada pela multicitada Lei Complementar.

Tal é a doutrina desta Corte, consignada na ementa deste precedente, de relatoria do Ministro Moreira Alves:

“EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do inciso III do artigo 3º da Lei nº 7.508, de 22 de setembro de 1999, artigo 8º, incisos I, II e III, e §§ 1º e 2º, do Decreto nº 7.699, de 9 de novembro de 1999, e artigo 9º, incisos I e II, do mesmo Decreto, todos do Estado da Bahia. Pedido de medida liminar. - Inexistência de ilegitimidade ativa por falta de pertinência temática. - Não-ocorrência de inépcia da inicial por não indicar esta, no pedido, inclusive de liminar, o artigo impugnado da Lei estadual nº 7.508/99, mas apenas aludir às alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do inciso III. - No mérito, é relevante a arguição de inconstitucionalidade em causa com base no disposto no artigo 155, § 2º, XII, ‘g’, da Constituição, que exige lei complementar - que evidentemente é federal - para, em se tratando de ICMS, regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados’. - No caso, não há sequer necessidade de confronto entre as normas da Lei ora impugnada e a Lei Complementar nº 24/75, mas apenas entre aquelas e o disposto no artigo 155, § 2º, XII, ‘g’, da Constituição que pressupõe a deliberação dos Estados e do Distrito Federal

ADI 3936 / PR

para a concessão e revogação de benefícios fiscais concernentes ao ICMS. - Conveniência da concessão da liminar. Liminar deferida para suspender, *ex nunc*, a eficácia das alíneas `a`, `b` e `c` do inciso III do artigo 3º da Lei nº 7.508, de 22 de setembro de 1999, e, por via de consequência, dos artigos 8º, I, II e III e §§ 1º e 2º, e 9º, I e II, do Decreto nº 7.699, de 9 de novembro de 1999, todos do Estado da Bahia”. (ADI 2.157-MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 28.6.2000)

Em suma, a observância da reserva de convênio é um pressuposto de validade dos incentivos fiscais concedidos no âmbito do ICMS, estabelecido pela própria Constituição da República.

11. De acordo com a remansosa doutrina desta Suprema Corte, a Lei Complementar nº 24/75 foi recepcionada pela Constituição de 1988, regulamentando o seu art. 155, § 2º, XII, g. Vide, a título exemplificativo, a ADI 1.179, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, julgada em 13.11.2002.

A disciplina estabelecida pela Lei Complementar nº 24/75 não foi alterada pela Lei Complementar nº 87/96, que regula o ICMS. Esta lei, apelidada “Lei Kandir”, omite-se quanto ao tema, pois foram vetados os artigos que regulamentariam o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição de 1988 (arts. 27, 28 e 29), por também tratarem da composição, das atribuições e da forma de funcionamento do CONFAZ, o que é matéria de iniciativa privativa do Presidente da República. Com isso, manteve-se a vigência da Lei Complementar nº 24/75, como se consignou expressamente na Mensagem de Veto nº 869: “é de se assinalar que o veto aos arts. 27, 28 e 29 não afeta o disciplinamento da matéria neles tratada, que continua regulada pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975”.

Mister observar, portanto, o sistema estabelecido pela referida lei complementar.

ADI 3936 / PR

12. De acordo com o art. 4º da Lei Complementar nº 24/75, após a celebração dos convênios, deve haver a sua ratificação, expressa ou tácita, pelo Poder Executivo estadual ou distrital.

Esse dispositivo foi severamente criticado pela doutrina, por aparentemente autorizar a desoneração tributária sem a intervenção do Poder Legislativo, em afronta ao princípio da legalidade tributária.

A crítica é procedente, mas se baseia apenas numa das possíveis interpretações do preceito, a de que a ratificação pelo Poder Executivo estadual seria uma condição necessária e suficiente para a concessão de incentivos frente ao ICMS.

Nada impede que se leia o preceito de modo diverso, à luz dos ditames constitucionais, no sentido de que a ratificação pelo Poder Executivo é apenas um pressuposto à instituição válida do benefício, que ocorre mediante a edição de ato do Poder Legislativo (lei ou decreto legislativo), em observância ao princípio fundamental da legalidade tributária, inscrito no art. 150, I, e ratificado, na seara das desonerações, pelo art. 150, § 6º, ambos da Constituição.

Nessa senda, cabe recordar um dos primeiros precedentes do Plenário desta Corte sobre a guerra fiscal no âmbito do ICMS, pertinente a uma lei do Estado de Pernambuco que autorizava o Poder Executivo a conceder incentivos relativos aos tributos estaduais. Na oportunidade, o Supremo Tribunal consignou, de modo expresso, a impossibilidade de a lei delegar ao Executivo o poder de estabelecer isenções:

“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ESTADUAL QUE OUTORGA AO PODER EXECUTIVO A PRERROGATIVA DE DISPOR, NORMATIVAMENTE, SOBRE MATÉRIA TRIBUTARIA - DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA - MATÉRIA DE DIREITO ESTRITO - POSTULADO DA

ADI 3936 / PR

SEPARAÇÃO DE PODERES - PRINCÍPIO DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI EM SENTIDO FORMAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - CONVENIENCIA DA SUSPENSÃO DE EFICACIA DAS NORMAS LEGAIS IMPUGNADAS - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. - A essência do direito tributário - respeitados os postulados fixados pela própria Constituição - reside na integral submissão do poder estatal à *rule of law*. A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária. Considerações em torno das dimensões em que se projeta o princípio da reserva constitucional de lei. - A nova Constituição da Republica revelou-se extremamente fiel ao postulado da separação de poderes, disciplinando, mediante regime de direito estrito, a possibilidade, sempre excepcional, de o Parlamento proceder a delegação legislativa externa em favor do Poder Executivo. A delegação legislativa externa, nos casos em que se apresente possível, só pode ser veiculada mediante resolução, que constitui o meio formalmente idôneo para consubstanciar, em nosso sistema constitucional, o ato de outorga parlamentar de funções normativas ao Poder Executivo. A resolução não pode ser validamente substituída, em tema de delegação legislativa, por lei comum, cujo processo de formação não se ajusta à disciplina ritual fixada pelo art. 68 da Constituição. A vontade do legislador, que substitui arbitrariamente a lei delegada pela figura da lei ordinária, objetivando, com esse procedimento, transferir ao Poder Executivo o exercício de competência normativa primária, revela-se írrita e desvestida de qualquer eficácia jurídica no plano constitucional. O Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos à reserva constitucional de lei. - Não basta, para que se

ADI 3936 / PR

legitime a atividade estatal, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo. Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstendo-se de agir ultra vires, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que 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. O legislador, em consequência, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo - que constitui instância juridicamente inadequada - o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas - (a) a outorga de isenção fiscal, (b) a redução da base de cálculo tributária, (c) a concessão de crédito presumido e (d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos -, as quais se acham necessariamente submetidas, em razão de sua própria natureza, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal. - Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo de prerrogativa jurídica cuja sedes materiae - tendo em vista o sistema constitucional de poderes limitados vigente no Brasil - só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo". (ADI 1.296 MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 14.6.1995)

Esse entendimento foi aplicado poucos meses após, num julgado que dizia respeito exclusivamente ao ICMS:

“[...] CONVENIOS E CONCESSÃO DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFICIO FISCAL EM TEMA DE ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios - enquanto instrumentos de

ADI 3936 / PR

exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributaria em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades politicas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributaria pertinente ao ICMS. MATÉRIA TRIBUTARIA E DELEGAÇÃO LEGISLATIVA: A outorga de qualquer subsidio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de calculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributaria só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa. Precedente: ADIn 1.296-PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO". (ADI 1.247-MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 17.8.1995)

Na sessão de 1º de junho de 2011, tal concepção foi reafirmada:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. ISENÇÃO CONCEDIDA A TÍTULO DE AUXÍLIO-TRANSPORTE AOS INTEGRANTES DA POLÍCIA CIVIL E MILITAR EM ATIVIDADE OU INATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PRÉVIO CONVÊNIO INTERESTADUAL. PERMISSÃO GENÉRICA AO

ADI 3936 / PR

EXECUTIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 13.561/2002 DO ESTADO DO PARANÁ. 1. A concessão de benefício ou de incentivo fiscal relativo ao ICMS sem prévio convênio interestadual que os autorize viola o art. 155, § 2º, XII, g da Constituição. 2. Todos os critérios essenciais para a identificação dos elementos que deverão ser retirados do campo de incidência do tributo (regra-matriz) devem estar previstos em lei, nos termos do art. 150, § 6º da Constituição. A permissão para que tais elementos fossem livremente definidos em decreto do Poder Executivo viola a separação de funções estatais prevista na Constituição. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente". (ADI 2.688, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 1º.6.2011)

Destarte, a concessão de benefícios frente ao ICMS pressupõe a celebração de convênio no âmbito do CONFAZ, mas somente se perfectibiliza com a edição de ato legislativo.

13. Como já se evidenciou, esta Corte tem jurisprudência fortemente assentada quanto à ilegitimidade da concessão de benefícios do ICMS sem a prévia celebração de convênio autorizador, no âmbito do CONFAZ.

Em março de 1994, o Supremo Tribunal Federal rechaçou benefício unilateral concedido pelo Estado de São Paulo, por inobservância da reserva de convênio estabelecida pela lei complementar nº 24/75, *in verbis*:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - PERTINENCIA. Tratando-se de impugnação de ato normativo de Estado diverso daquele governado pelo requerente, impõe-se a demonstração do requisito "pertinência". Isto ocorre quanto ao Decreto no 33.656, de 16 de abril de 1993, do Estado de São Paulo, no que se previu o crédito de cinquenta por cento do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços devido em operações ligadas aos produtos finais do sistema eletrônico de processamento de dados. O interesse dos Estados

ADI 3936 / PR

mostrou-se conducente à reserva a lei complementar da disciplina da matéria e esta cogita da necessidade de convênio - Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela Carta de 1988 - artigo 34, par. 8., do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Liminar concedida". (ADI 902-MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 03.3.1994)

Pouco após, o Plenário desta Corte externou orientação clara quanto à ilegitimidade de benefícios fiscais unilaterais no âmbito do ICMS, manifestando veemente repulsa à guerra fiscal:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - INEXISTÊNCIA DE PRAZO DECADENCIAL - ICMS - CONCESSÃO DE ISENÇÃO E DE OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS, INDEPENDENTEMENTE DE PREVIA DELIBERAÇÃO DOS DEMAIS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL - LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DO ESTADO-MEMBRO EM TEMA DE ICMS (CF, ART. 155, 2., XII, "G") - NORMA LEGAL QUE VEICULA INADMISSIVEL DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA AO GOVERNADOR DO ESTADO - PRECEDENTES DO STF - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE E PRAZO DECADENCIAL: [...]. ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL A GUERRA TRIBUTARIA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS: O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a "guerra tributária" entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributaria, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei

ADI 3936 / PR

complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais. CONVENIOS E CONCESSÃO DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFICIO FISCAL EM TEMA DE ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios - enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributaria em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributaria pertinente ao ICMS. [...]” (ADI 1.247-MC, Tribunal, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 17.8.1995)

Desde então, a Suprema Corte tem reiteradamente afastado leis e decretos que desconsideram o postulado constitucional da deliberação prévia entre os Estados e o Distrito Federal para a outorga de benefícios no âmbito do ICMS.

Na sessão de 1º de junho de 2011, o Supremo Tribunal Federal resolveu reafirmar, de modo categórico, esse posicionamento, declarando a inconstitucionalidade de inúmeras leis editadas no bojo da guerra fiscal, ao acolher pleitos formulados em nada menos que treze ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs 1.247, 2.376, 2.549, 2.688, 2.906, 3.413, 3.664,

ADI 3936 / PR

3.674, 3.702, 3.794, 3.803, 4.152 e 4.457), todas noticiadas no Informativo nº 629.

14. Já expus o firme posicionamento desta Suprema Corte quanto à ilegitimidade da “guerra fiscal” no âmbito do ICMS e, inclusive, dos incentivos concedidos unilateralmente por entes federativos para se resguardarem frente a benefícios anteriormente outorgados por outros entes políticos, pois “inconstitucionalidades não se compensam” (ADI 2.377-MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 22.02.2001).

Referido posicionamento é inteiramente aplicável ao caso dos autos, como minuciosamente exposto pelo Ministro Gilmar Mendes, ao relatar a decisão cautelar proferida neste processo, externando o contexto fático que levou à edição dos atos normativos impugnados pelo autor:

“O requerente bem lembrou que o Decreto nº 45.490/2000, do Estado de São Paulo, foi impugnado pelo Estado do Paraná na ADI nº 2.429/SP, que tramitou nesta Corte sob minha relatoria, e que foi extinta, sem julgamento de mérito, devido à revogação de seu objeto, pelo Decreto nº 51.520 do Estado de São Paulo. [...]

Naquela ação, o Estado do Paraná também se insurgia contra determinados benefícios, incentivos e isenções fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelo Regulamento do Estado de São Paulo.

É fato, também, que, após a revogação do Decreto nº 45.490/2000, e a conseqüente extinção da ADI nº 2.429/SP, o Estado de São Paulo editou o Decreto nº 51.624, de 28 de fevereiro de 2007, o qual versa sobre matérias antes contempladas pelo decreto revogado.

Diante desses fatos, parecem-me bastante plausíveis as alegações do requerente de que o Estado do Paraná, diante da reedição, pelo Estado de São Paulo, das mesmas normas impugnadas na ADI 2.429/SP, tenha se valido do Decreto

ADI 3936 / PR

estadual n° 986, de 22 de junho de 2007, para, em contraponto à legislação fiscal paulista, criar seus próprios benefícios e incentivos fiscais.

O Governador do Estado do Paraná, em suas informações, esclareceu que os benefícios concedidos por meio do Decreto n° 986/2007 também foram adotados por outras unidades da Federação (Decreto n° 51.624/2007, do Estado de São Paulo; Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais; Decreto n° 4.316/95 e Regulamento do ICMS do Estado da Bahia; Decretos n° 27.308/00 e 33.981/03 e Regulamento do ICMS do Estado do Rio de Janeiro).

Dessa forma, afirmou o Governador do Paraná que essa atitude dos entes federados retirou a característica de neutralidade, própria do ICMS, e impeliu o legislador local a tomar medidas que protejam a sua economia (fl. 65).

Os fatos estão a demonstrar os contornos de típico caso de guerra fiscal, amplamente contemplados pela jurisprudência dessa Corte [...]

O caso em questão é, ainda, peculiar, pois é possível perceber que a atitude do Estado do Paraná em relação à legislação do Estado de São Paulo estaria legitimada pelo art. 2º da Lei estadual n° 10.689/93, ora impugnado, que assim dispõe: Havendo concessão por qualquer outro Estado ou pelo Distrito Federal, de benefício fiscal ou financeiro relativo ao ICMS, do qual resulte redução ou eliminação direta ou indireta da respectiva carga tributária, com inobservância da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim, e sem que haja aplicação das sanções nela previstas, fica o Poder Executivo autorizado a adotar medidas similares de proteção à economia paranaense.

Esse dispositivo da Lei estadual n° 10.689/93 traduz, em verdade, uma permissão legal para que o Estado do Paraná, por meio de seu Poder Executivo, desencadeie a denominada guerra fiscal, repelida por larga jurisprudência deste Tribunal, bem representada no seguinte julgado, cujos trechos da ementa transcrevo a seguir:

ADI 3936 / PR

[...]

A ausência de convênio interestadual para a concessão dos benefícios fiscais foi reconhecida pelo próprio Governador do Estado do Paraná, que em suas informações assim afirmou (fl. 66):

Outrossim, insta lembrar que se encontra, atualmente, em trâmite junto ao CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária, proposta de convênios no sentido de convalidar todos os benefícios fiscais concedidos pelas unidades federadas sem a devida permissão de tal colegiado.

Está configurada, portanto, a afronta ao que prescreve o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal.”

De fato, como expus e reiterarei no decorrer deste voto, nada justifica a lesão do art. 155, § 2, XII, g, da Constituição, nem mesmo a sua prévia inobservância por outro ente político.

15. A consequência da contrariedade, das normas em foco, aos arts. 150, § 6º, e 155, § 2, XII, g, da Constituição da República é a sua nulidade *ab origine*, com todos os corolários que dela advêm.

16. Ante o exposto, **julgo prejudicada** esta ação direta de inconstitucionalidade quanto aos incisos XXXII e XXXIII e aos §§ 36, 37 e 38 do art. 50 do Decreto nº 5.141/2001, incluídos pelo Decreto nº 986, de 22 de junho de 2007, pela sua revogação superveniente, e, no mérito, **julgo-a parcialmente procedente** para declarar a inconstitucionalidade, com efeitos *ex tunc*, do artigo 2º da Lei nº 10.689, de 23 de dezembro de 1993, do Estado do Paraná.

É como voto.