

VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

Cuida-se de referendo da decisão mediante a qual deferi, em parte a medida cautelar, **ad referendum** do Plenário, para suspender a eficácia do art. 5º, I e parágrafo único, da Lei nº 21.670/22, dos arts. 1º; 2º, na parte em que conferiu nova redação ao inciso II do § 1º e ao § 1º-A do art. 2º da Lei nº 13.194/97; 3º e 4º da Lei nº 21.671/22 bem como, por arrastamento, do Decreto nº 10.187/22 e das Instruções Normativas SEE/GO nºs 1.542/23 e 1.543/2023.

Resumidamente, em tal decisão, verifiquei, em sede de juízo perfunctório, a presença do **fumus boni iuris** e do **periculum in mora**. E, nessa seara, compreendi que os dispositivos e atos normativos em alusão ou resultam em indevida vinculação, ainda que indireta, de receita de ICMS a órgão, fundo ou despesa (o que é vedado pelo art. 167, IV, da Constituição Federal), ou, então, afetam ou reduzem, de modo relevante, a imunidade constante do art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal.

Eis o teor dos dispositivos legais questionados na presente ação direta:

Lei nº 21.670/22:

“Art. 5º Constituem receitas do FUNDEINFRA:

I - contribuição exigida no âmbito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS como condição para:

- a) a fruição de benefício ou incentivo fiscal;
- b) o contribuinte que optar por regime especial que vise ao controle das saídas de produtos destinados ao exterior ou com o fim específico de exportação e à comprovação da efetiva exportação; e
- c) o imposto devido por substituição tributária pelas operações anteriores ser:

1. pago pelo contribuinte credenciado para tal fim por ocasião da saída subsequente; ou

2. apurado juntamente com aquele devido pela operação de saída própria do estabelecimento eleito substituto, o que resultará um só débito por período;

(...)

Parágrafo único. A contribuição referida no inciso I deste artigo pode ser cobrada:

I - em percentual não superior a 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor da operação com as mercadorias discriminadas na legislação do imposto; ou

II - por unidade de medida adotada na comercialização da mercadoria.

(...)

Art. 12. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2023”.

Lei nº 21.671/22:

Art. 1º A Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, Código Tributário do Estado de Goiás – CTE, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 38-A. A não incidência a que se referem a alínea “a” do inciso I do caput do art. 37 e o art. 38, em relação a mercadorias discriminadas em regulamento, fica condicionada à comprovação da efetiva exportação, na forma e no prazo estabelecidos na legislação tributária.

§ 1º Para o controle das operações destinadas ao exterior e a comprovação da efetiva exportação, o regulamento pode:

I - exigir o pagamento do ICMS relativo a cada operação ou prestação no momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente por meio de documento de arrecadação distinto, garantida a restituição do valor do imposto efetivamente pago após a comprovação da efetiva exportação; e

II - em substituição ao disposto no inciso I deste parágrafo, instituir regime especial ao contribuinte que optar pelo pagamento de contribuição para fundo destinado a investimento em infraestrutura, mediante termo de credenciamento celebrado com a Secretaria de Estado da Economia, na forma, nas condições e nos prazos que dispuser.

§ 2º O valor do ICMS previsto no inciso I do § 1º deste artigo deve ser obtido por meio da aplicação da alíquota prevista para as operações internas com a mercadoria objeto da operação sobre:

I - o valor constante da pauta de valores elaborada pela Secretaria de Estado da Economia vigente no último dia do mês anterior ao da saída da mercadoria; ou

II - o valor da operação, quando inexistir valor estabelecido para a mercadoria objeto da operação na pauta de valores de que trata o inciso I deste parágrafo.

§ 3º A contribuição prevista no inciso II do § 1º deste artigo fica dispensada nas hipóteses em que o correspondente pagamento já houver ocorrido em operações anteriores com a mercadoria objeto da exportação.’ (NR)

‘Art. 50. ...

§ 1º ...

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que seja isenta ou não tributada, desde que:

a) seja credenciado para tal fim, na forma definida em regulamento e com o atendimento das condições estabelecidas na legislação tributária; e

b) nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput deste artigo, em relação às mercadorias discriminadas em regulamento, contribua para fundo destinado a investimento em infraestrutura.

§ 1º-A A contribuição para fundo destinado a investimento em infraestrutura referida na alínea "b" do inciso II do § 1º deste artigo incide na operação anterior e apenas uma vez.

§ 2º Na hipótese do inciso II do § 1º deste artigo, ainda será observado o seguinte:

...

V - ...

c) tenha sido feito o pagamento da contribuição para fundo destinado a investimento em infraestrutura referida na alínea "b" do inciso II do § 1º deste artigo.

...’ (NR)

Art. 2º A Lei nº 13.194, de 26 de dezembro de 1997, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 2º ...

§ 1º Quanto ao disposto no inciso III do caput deste artigo:

I - o imposto devido por substituição tributária integra a base de cálculo do valor do benefício do FOMENTAR a que fizer jus o estabelecimento eleito substituto; e

II - a permissão pode ser condicionada a que o substituto tributário contribua para fundo destinado a investimento em infraestrutura, conforme dispuser o regulamento.

§ 1º-A A contribuição para fundo destinado a investimento em infraestrutura referida no inciso II do § 1º deste artigo incide na operação anterior e apenas uma vez.

...’ (NR)

Art. 3º A Lei nº 13.453, de 16 de abril de 1999, passa a vigorar com a seguinte alteração:

‘Art. 2º ...

§ 5º Quanto à isenção de que tratam as alíneas "f", "g", "o" e "w" do inciso II deste artigo, o regulamento pode, em relação a todas ou a algumas das mercadorias ali relacionadas, condicionar a fruição do benefício fiscal ao pagamento de contribuição para fundo destinado a investimento em infraestrutura, hipótese em que o destinatário fica responsável pelo seu pagamento.’ (NR)

Art. 4º Fica o Chefe do Poder Executivo autorizado a condicionar a fruição de benefícios ou incentivos fiscais concedidos mediante a

celebração de convênio no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ ao pagamento de contribuição a fundo destinado ao desenvolvimento econômico ou à manutenção do equilíbrio das finanças públicas estaduais.

Art. 5º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, porém, somente até 31 de dezembro de 2026”.

Transcrevo a decisão na qual deferi, em parte, a medida cautelar:

“Inicialmente, verifica-se estar presente o requisito da pertinência temática. Como se sabe, a Confederação Nacional da Indústria é confederação sindical de âmbito nacional e representa o setor secundário da economia. As normas impugnadas, por seu turno, atingem empresas industriais estabelecidas no Estado de Goiás, especialmente as ligadas aos setores agroindustrial e minerário.

Visto isso, adianto que estão presentes os requisitos para o deferimento de medida cautelar.

Resumidamente, a Lei nº 21.670/22 criou o Fundo Estadual de Infraestrutura (FUNDEINFRA) para ‘captar recursos financeiros destinados ao desenvolvimento econômico do Estado de Goiás’. O fundo em questão tem por objetivos gerar recursos advindos, além de outras fontes, da produção agrícola, pecuária e mineral bem como implementar, em tal unidade, determinadas políticas e ações administrativas.

Uma das receitas do FUNDEINFRA é a contribuição a que se refere o art. 5º, I, daquela lei, exigida no âmbito do ICMS como condição para: a) a fruição de benefício ou incentivo fiscal relativos ao imposto; b) o contribuinte optar por regime especial relacionado ao controle de exportações de produtos (as quais, vale lembrar, gozam da imunidade quanto ao tributo); c) o ICMS-ST relativo a operações anteriores ser (1) pago pelo contribuinte credenciado para tal fim por ocasião da saída subsequente; ou (2) apurado juntamente com aquele devido pela operação de saída própria do estabelecimento eleito substituto, o que resultará um só débito por período.

A contribuição destinada ao FUNDEINFRA é cobrada mediante em percentual de até 1,65% sobre o valor da operação com mercadorias discriminadas na legislação do imposto ou por unidade de medida adotada na comercialização da mercadoria.

Pois bem. Em relação ao **fumus boni iuris**, anote-se que consoante a firme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e o teor do art. 167, IV, da Constituição Federal, é inconstitucional a vinculação de receita de impostos, no que se inclui a receita de ICMS, a órgão, fundo ou despesa (exceto nos casos permitidos pelo próprio texto constitucional). Diversos são os precedentes da Corte nos quais se

verificou essa inconstitucionalidade, como, por exemplo, a ADI nº 1.689/PE, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Sydney Sanches**, DJ de 2/5/03; ADI nº 2.529/PR, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Gilmar Mendes**, DJe de 6/9/07; e a ADI nº 422/ES, Relator o Ministro **Luiz Fux**, DJe de 9/9/19. Por ser esclarecedor, transcrevo trecho do voto proferido por Sua Excelência nesse último caso:

‘Tendo em vista esse desenho institucional para a separação de poderes, a Constituição Federal, no artigo 167, IV, veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. Confira-se a redação original do dispositivo, cuja parte inicial foi mantida *ipsis litteris* pelo constituinte reformador:

‘Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º;’

Por engessar o administrador público, as normas que determinam a vinculação de receitas de impostos devem ser excepcionais. É que, via de regra, espera-se que o Estado aplique os recursos de receita pública consoante critérios de conveniência e necessidade, informados pelos anseios democráticos da plataforma política que o elegeu. A liberdade e flexibilidade garantem, ainda, o custeio das despesas urgentes, imprevistas ou extraordinárias, que se façam necessárias ao longo do exercício financeiro”.

Ainda nesse contexto, insta realçar que a tal indevida vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa pode se dar não só de maneira direta, mas também indiretamente. Em ambos os casos há inconstitucionalidade. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a propósito, é clara no que diz respeito à última hipótese (de vinculação indireta).

Por exemplo, na ADI nº 3.576/RS, o Tribunal Pleno reconheceu a inconstitucionalidade, por violação do art. 167, IV, da Constituição Federal, de norma de determinada unidade federal, a qual previa que, caso a empresa contribuísse para determinado fundo (a fim de participar de programas estaduais de custeio e de investimento em ações sociais e em infraestrutura), poderia ela compensar, por meio de um ‘crédito fiscal presumido’ de ICMS, o valor depositado em tal

fundo. Entendeu a Corte que, ao cabo, existiria nesse caso, de modo disfarçado, um redirecionamento ao fundo de recursos advindos do tributo.

O julgado foi assim ementado:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL 12.223, DE 03.01.05. FUNDO PARTILHADO DE COMBATE ÀS DESIGUALDADES SOCIAIS E REGIONAIS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. CONCESSÃO DE CRÉDITO FISCAL PRESUMIDO DE ICMS CORRESPONDENTE AO MONTANTE DESTINADO AO FUNDO PELAS EMPRESAS CONTRIBUINTES DO REFERIDO TRIBUTO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INOCORRÊNCIA. CAUSA DE PEDIR ABERTA. ART. 167, IV, DA CARTA MAGNA. VINCULAÇÃO DE RECEITA PROVENIENTE DA ARRECADADAÇÃO DE IMPOSTO A FUNDO ESPECÍFICO. VEDAÇÃO EXPRESSA. 1. Alegação de ofensa constitucional reflexa, manifestada, num primeiro plano, perante a LC 24/75, afastada, pois o que se busca, na espécie, é a demonstração de uma direta e frontal violação à norma expressamente prevista no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, que proíbe a outorga de isenção, incentivo ou benefício fiscal em matéria de ICMS sem o consenso da Federação. Precedentes: ADI 1.587, rel. Min. Octavio Gallotti, e ADI 2.157-MC, rel. Min. Moreira Alves. 2. O Diploma impugnado não representa verdadeiro e unilateral favor fiscal conferido a determinado setor da atividade econômica local, pois, conforme consta do caput de seu art. 5º, somente o valor efetivamente depositado a título de contribuição para o Fundo criado é que poderá ser deduzido, na forma de crédito fiscal presumido, do montante de ICMS a ser pago pelas empresas contribuintes. 3. **As normas em estudo, ao possibilitarem o direcionamento, pelos contribuintes, do valor devido a título de ICMS para o chamado Fundo Partilhado de Combate às Desigualdades Sociais e Regionais do Estado do Rio Grande do Sul, compensando-se, em contrapartida, o valor despendido sob a forma de crédito fiscal presumido, criaram, na verdade, um mecanismo de redirecionamento da receita de ICMS para a satisfação de finalidades específicas e predeterminadas, procedimento incompatível, salvo as exceções expressamente elencadas no art. 167, IV, da Carta Magna, com a natureza dessa espécie tributária.** Precedentes: ADI 1.750-MC, rel. Min. Nelson Jobim, ADI 2.823-MC, rel. Min. Ilmar Galvão e ADI 2.848-MC, rel. Min. Ilmar Galvão. 4. Ação direta cujo pedido se julga procedente” (ADI nº 3.576/RS, Tribunal Pleno, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 2/2/07).

De modo convergente, na ADI nº 3.550/RJ, de minha relatoria, o Tribunal Pleno reconheceu a inconstitucionalidade, também por ofensa ao art. 167, IV, da Constituição Federal, de norma de outra unidade federada que concedia créditos presumidos de ICMS a contribuintes que destinassem, **voluntariamente**, recursos para fundo de aplicações econômicas e sociais de tal unidade.

Transcrevo trecho do voto que proferi na apreciação dessa ação direta:

‘No mérito, a questão fundamental é saber se esse mecanismo de concessão de créditos presumidos de ICMS importa, mesmo que por via transversa, em vinculação de receita de imposto a fundo, situação expressamente vedada pelo art. 167, inciso IV, da Constituição Federal, que dispõe:

(...)

Trata-se do princípio da não afetação de impostos, como forma de preservação da flexibilidade orçamentária, garantindo que o legislador orçamentário disponha dos recursos públicos com liberdade, de acordo com as necessidades existentes. (...)

No presente caso, confirmam-se os seguintes esclarecimentos da Advocacia-Geral da União:

‘O FAES foi instituído no âmbito da AGÊNCIA FAES, destinando-se à implementação das medidas previstas no art. 6º da Lei nº 4.546, de 2005, do Estado do Rio de Janeiro, quais sejam:

‘Art. 6º (...)

I – programas de investimentos em infra-estrutura, ações econômicas e sociais, outras de qualquer natureza, bem como na manutenção do equilíbrio fiscal do Estado do Rio de Janeiro.

II – programas, projetos, atividades, ações e serviços, na manutenção e desenvolvimento de atividades necessárias do funcionamento do Estado do Rio de Janeiro.’

As receitas do FAES, de acordo com o art. 7º da respectiva Lei, são as seguintes:

‘Art. 7º (...)

I – contribuições voluntárias de empresas interessadas em participar, mediante Termos de Acordo, dos programas e ações objeto do art. 2º desta Lei;

(...)

Mais à frente, o art. 12 e seus parágrafos estabelecem a sistemática dos créditos de ICMS decorrentes de contribuição para o FAES, mediante autorização expressa em ‘Termos de Acordo’ com o direito de compensação ‘(...) através de escrituração em livros fiscais e independentemente de autorização específica, para fins de, por confronto, promoverem a extinção de obrigações tributárias (...).’ [§1º].

Como se percebe, o 'Termo de Acordo' é, na verdade, um modo de recolhimento indireto do ICMS, via FAES, na medida em que gera crédito tributário em detrimento da Fazenda Pública Estadual, haja vista a possibilidade de compensação independentemente de autorização específica. Assim, o contribuinte do ICMS no Rio de Janeiro, tanto pode recolher diretamente aos cofres públicos o montante devido, como pode indiretamente pagar as respectivas obrigações tributárias mediante depósitos do montante que entender devido na conta corrente específica do FAES (art. 8º) (fls. 42/43).

Como se vê, há **nítida vinculação indireta de receita de imposto a determinado fundo** o, no caso do ICMS ao FAES, a qual é vedada pelo art. 167, IV, da Carta Magna.

(...)

Também não merece acolhida a alegação do governador do estado de que não haveria vinculação de receita de impostos, na medida em que as contribuições para o fundo constituiriam 'doações (...) efetuadas, segundo livre opção do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador do ICMS' (fl. 62).

Trata-se de argumento já rejeitado pela Corte. No julgamento da ADI nº 1.750/DF-MC, Relator o Ministro **Nelson Jobim**, DJ de 14/6/02, a questão foi diretamente enfrentada, tendo prevalecido o entendimento de que esse tipo de **vinculação indireta** da receita de impostos também é ofensivo ao art. 167, inciso IV, da Constituição, pois produz efeitos práticos equivalentes ao da vinculação direta, **engessando indevidamente o orçamento**.

Na realidade, conforme proclamou o Ministro **Eros Grau**, Relator do acórdão de mérito da ADI nº 1.750/DF, DJ de 13/10/06, a Corte considera 'irrelevante se a destinação ocorre antes ou depois da entrada da receita nos cofres públicos'.

Ainda nesse mesmo sentido vai a ADI nº 3.576/RS, Relatora a Ministra **Ellen Gracie**, DJ de 2/2/07 (...)"

Julgo, em sede de juízo perfunctório, que as disposições impugnadas, naquilo em que se conectam com a matéria relativa à contribuição destinada ao FUNDEINFRA, violam o art. 167, IV, do texto constitucional, por resultarem justamente em vinculação indireta de receita advinda do ICMS a tal fundo.

Também em sede de juízo perfunctório, considero inconstitucionais as novas condicionantes estabelecidas nas normas questionadas para o gozo da imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal, em razão de elas afetarem ou reduzirem, de maneira relevante, a própria efetividade do beneplácito

constitucional. Atente-se, ainda, que, de acordo com o texto constitucional, compete apenas à lei complementar federal 'regular as limitações constitucionais ao poder de tributar' (art. 146, II).

Quanto ao **periculum in mora**, também entendo estar ele presente. Como sustentou a Confederação Nacional da Indústria, o deferimento de medida cautelar "é indispensável para evitar que o setor produtivo seja sujeito a deveres fiscais e sanções indevidas, o que pode implicar a necessidade de ajuizamento de outras milhares de ações individuais com grave prejuízo ao próprio bom funcionamento do Poder Judiciário". Afora isso, é importante chamar a atenção, como bem o fez a requerente, para o fato de que eventual inadimplemento quanto à contribuição questionada nos autos fará com que os contribuintes fiquem sujeitos a diversas complicações, afetando, negativamente, suas atividades e a própria cadeia econômica. Em suas palavras, na hipótese de inadimplemento, surgirão

'os mais diversos embaraços fiscais, econômicos e operacionais, tais como a impossibilidade do gozo do incentivo fiscal, a absorção de custo para fruição da imunidade do ICMS sobre operações de exportação sem garantia da restituição do valor despendido em tempo razoável e a maior oneração do contribuinte pela sua simples caracterização com substituto tributário em operação relacionada à mercadoria discriminada no Decreto Estadual'.

Por fim, ressalto que não vislumbro, por ora, razões para se suspender a eficácia do art. 2º da Lei nº 21.671/22 na parte em que conferiu nova redação ao art. 2º, § 1º, I, da Lei nº 13.194/97. Registre-se que esse último dispositivo, em sua nova redação, faz menção ao FOMENTAR. Em razão da manutenção da eficácia de tal parte, faz-se necessário também manter, quanto a ela, a eficácia do art. 5º da Lei nº 21.671/22.

Ante o exposto, defiro em parte a medida cautelar, **ad referendum do Plenário**, para suspender a eficácia do art. 5º, I e parágrafo único, da Lei nº 21.670/22, dos arts. 1º; 2º, na parte em que conferiu nova redação ao inciso II do § 1º e ao § 1º-A do art. 2º da Lei nº 13.194/97; 3º e 4º da Lei nº 21.671/22 bem como, por arrastamento, do Decreto nº 10.187/22 e das Instruções Normativas SEE/GO nºs 1.542/23 e 1.543/2023.

Tendo em vista se tratar de referendo de medida liminar, o qual pode ser apresentado em mesa para julgamento independentemente de pauta (art. 21, XIV, RISTF), submeto esta decisão à referendo do Plenário na sessão virtual que se inicia **dia 14 de abril de 2023**.

Por razões de celeridade processual, intimem-se as partes, o Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República para que se manifestem, se o desejarem, antes do julgamento do referendo da presente cautelar, possibilitando ainda a apresentação de sustentação oral”.

Ante o exposto, voto pelo referendo da decisão liminar.

Julgo prejudicado o agravo regimental interposto pelo Governador do Estado de Goiás contra essa decisão.

É como voto.

ADITAMENTO AO VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

Verifica-se que o Ministro **Edson Fachin** apresentou divergência, votando por não referendar a decisão liminar. Resumidamente, quanto ao **fumus boni iuris**, Sua Excelência afirmou que seria favorável ao Estado de Goiás o julgamento da ADI nº 2.056; os precedentes mencionados na decisão liminar seriam “impertinentes para o enfrentamento da questão atinente à exação em questão como condicionante para fruição de incentivos e benefícios fiscais e/ou regime especial de fiscalização e técnica de arrecadação (ICMS-ST)”; a relação jurídica tributária permaneceria incólume, mesmo com o condicionamento previsto na legislação goiana atacada.

Respeitando o entendimento de Sua Excelência, **mantenho o voto que proferi e faço o seguinte aditamento.**

Desde logo, tenho para mim ser inaplicável no presente caso a ADI nº 2.056. Com efeito, o que se discutiu nessa ação direta foi a **possibilidade de condicionar apenas o diferimento de ICMS à contribuição facultativa para construção, manutenção, recuperação e melhoramento de rodovias**. Insta ressaltar que, nessa ação direta, **não se discutiu condicionar o gozo de benefício fiscal ou estabelecer medidas que afetassem ou reduzissem a imunidade (diferimento não se confunde com esses institutos)**.

Afora isso, é importante recordar, quanto ao presente caso, que a contribuição, em relação à qual se diz ter caráter facultativo, **é cobrada**

como condição para o gozo de benefícios fiscais, de regime especial relativo à imunidade nas exportações ou de regime de substituição tributária regressiva. Seu montante, como destaquei na decisão liminar, é de até 1,65% sobre o valor da operação com mercadorias discriminadas na legislação do imposto (ou é cobrada por unidade de medida adotada na comercialização da mercadoria).

Pedindo vênha aos que entendem de maneira diversa, não vislumbro, em juízo perfunctório, **verdadeira facultatividade** em tal contribuição, mas **falsa facultatividade**.

Com efeito, é razoável entender que os contribuintes vão “preferir” deixar de pagar o 1,65% (e, assim, deixar de gozar dos citados benefícios, de toda a efetividade da imunidade ou de regime de substituição tributária) para ficar, com isso, imediatamente sujeitos às alíquotas ou cargas normais de ICMS? A meu ver, não. Vale lembrar que, usualmente, as alíquotas gerais desse imposto giram em torno de 17% ou de 18% nas unidades federadas. E há casos nos quais as alíquotas de ICMS podem ser muito superiores a esses patamares.

Cabe ressaltar que, em relação ao regime especial de fiscalização da imunidade nas exportações, caso o contribuinte resolva não pagar a contribuição ao FUNDEINFRA, **terá ele necessariamente de recolher o ICMS**. Só depois é que o estado restituirá esse imposto efetivamente pago. No caso de operações que destinem mercadorias para o exterior, ressalte-se que elas são imunes por força do art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal.

Em outras palavras, o que é razoável entender, à luz da legislação ora questionada, é que os contribuintes sempre vão “preferir” pagar a contribuição em questão, a fim de não ficarem sujeitos, imediatamente, às alíquotas ou cargas normais de ICMS. **Tentou-se, portanto, camuflar a obrigatoriedade de pagamento da contribuição.**

Além do mais, é preciso realçar que o último precedente por mim citado na decisão liminar, isso é, a ADI nº 3.550/RJ, **é posterior** àquela ADI nº 2.056. Nessa toada, é certo que **a ADI nº 3.550/RJ representa a jurisprudência mais atual da Suprema Corte acerca da presente questão.**

Nesse contexto, chamo a atenção para o fato de que, na ADI nº 3.550/RJ, o que se debateu foi, de modo análogo ao o que aqui se discute, **condicionar a concessão de benefício fiscal relativo ao ICMS ao pagamento alegadamente facultativo, por parte dos contribuintes que desejassem obter o benefício, de recursos para fundo de aplicações econômicas e sociais**. A

Corte concluiu ser inconstitucional essa estratégia, assentando existir, no caso, indevida vinculação indireta de receita de imposto a órgão, fundo ou despesa (ofensa ao art. 167, IV, da Constituição Federal).

Reitero, portanto, que a contribuição e os condicionamentos questionados na presente ação direta interferem, verdadeiramente, na relação jurídica tributária concernente ao ICMS. Ora, é só com o pagamento da contribuição em tela que o contribuinte passa a gozar de benefícios fiscais, de toda a efetividade da imunidade tributária ou do regime de substituição tributária. Todos esses institutos se conectam, propriamente, com os aspectos da regra matriz de incidência tributária.

Corroborando o entendimento, transcrevo trecho do parecer do Procurador-Geral da República, para quem também se aplica, aqui, o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal na ADI nº 3.550/RJ:

“A Lei 21.670/2022 do Estado de Goiás criou o Fundo Estadual de Infraestrutura (FUNDEINFRA) com a finalidade de gerir recursos oriundos da produção agropecuária e mineração e de implementar políticas públicas de infraestrutura de transporte, pavimentação de rodovias, sinalização e construção de edificações em geral (art. 1º, I e II).

A fim de custear as referidas políticas públicas, foram destinadas várias fontes de receitas ao FUNDEINFRA, entre elas a exação sob exame, exigida como adicional não superior a 1,65% incidente sobre o ICMS ou por unidade de medida, como condição para fruição de benefício ou incentivo fiscal e dos contribuintes optantes pelo regime especial de exportação:

(...)

Embora denominada de ‘contribuição’, vê-se que tal tributo ostenta características de adicional de ICMS, pois incide sobre os mesmos contribuintes, fatos geradores e base de cálculo da referida exação. De acordo com o art. 4º do CTN, a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la a denominação e demais características formais e a destinação do produto de sua arrecadação.

Diante disso, constata-se que a Lei 21.670/2022 do Estado de Goiás, ao vincular a receita de imposto – disfarçado de ‘contribuição’-, contraria o princípio da não afetação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, inscrito no art. 167, IV, da CF:

(...)

O princípio da não afetação das receitas de impostos significa garantir ao Poder Executivo a disponibilidade de recursos para a realização de políticas públicas de forma discricionária, de acordo com

suas metas e prioridades. Pode-se afirmar que a não afetação é a regra, e a vinculação, exceção.

Em caso semelhante, o Plenário da Suprema Corte reconheceu a inconstitucionalidade de lei do Estado do Rio de Janeiro que condicionava a concessão de benefício tributário relativo ao ICMS a contribuição ao Fundo de Aplicações Econômicas e Sociais do Estado respectivo, por vincular a receita de imposto a fundo, em afronta ao art. 167, IV, da CF:

Ação direta de inconstitucionalidade. Artigo 12 da Lei nº 4.546/2005 do Estado do Rio de Janeiro. Concessão de créditos tributários de ICMS em contrapartida a contribuições realizadas para o Fundo de Aplicações Econômicas e Sociais do Estado do Rio de Janeiro (FAES). Indevida vinculação de receita de impostos a fundo público. Violação do art. 167, IV, da Constituição Federal. 1. Como forma de preservação de um mínimo de flexibilidade orçamentária, a Constituição veda, em seu art. 167, IV, a 'vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa'. 2. Para a incidência da vedação, a Corte considera 'irrelevante se a destinação ocorre antes ou depois da entrada da receita nos cofres públicos' (ADI nº 1.750/DF, Relator o Ministro Eros Grau, DJ de 13/10/06). No mesmo sentido: ADI nº 3.576/RS, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 2/2/07. 3. Declara-se a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 4.546/2005 do Estado do Rio de Janeiro, que concede créditos presumidos de ICMS aos contribuintes que destinarem recursos para o denominado Fundo de Aplicações Econômicas e Sociais do Estado do Rio de Janeiro (FAES), criado pela mesma lei, em igual proporção às contribuições realizadas, mecanismo que consiste em indevida vinculação de receita de impostos a fundo, ao arrepio do art. 167, IV, da Constituição. 4. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, para que a decisão somente produza efeitos ex nunc, a partir da data desta sessão de julgamento. 5. Ação direta julgada procedente.

(ADI 3.550/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julg. 18.12.2019, DJe 6.3.2020)

Em relação ao ICMS, a única exceção admitida constitucionalmente é a criação pelos estados e pelo Distrito Federal de adicional de ICMS destinado aos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza respectivos, na forma do art. 82 do ADCT:

(...)

Além disso, o art. 155, § 2º, X, a, da CF, na redação dada pela Emenda Constitucional 42/2003, prevê imunidade em relação ao ICMS 'sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores'.

Assim, o art. 5º, I, b, da Lei 21.670/2022, ao impor o recolhimento do adicional de ICMS como condição para a fruição do 'regime especial' na exportação – que nada mais é do que a não incidência do ICMS -, contraria o preceito constitucional acima mencionado do qual emana a imunidade”.

Por fim, registro que tem havido uma **proliferação**, nas unidades federadas, **do uso de estratégias** como a questionada na presente ação direta. E, a bem da verdade, elas têm sido usadas sem que os entes subnacionais tenham competência residual para instituir **novos impostos ou contribuições** (v.g., contribuições no interesse de categorias econômicas ou CIDES) ou **outros tributos**.

Ante o exposto, com os acréscimos acima, mantenho o voto pelo referendo da decisão liminar bem como pela declaração de prejudicialidade do agravo regimental interposto pelo Governador do Estado de Goiás contra essa decisão.

Plenário Virtual - minuta de voto - 14/04/2023 00:00