

VOTO

A Senhora Ministra Cármen Lúcia (Relatora):

1. Nesta ação direta, a Procuradoria-Geral da República sustenta a inconstitucionalidade dos incs. I e II do *caput* do art. 118, do art. 119, do *caput* e dos §§ 1º e 2º do art. 119-A, do *caput* e dos §§ 1º e 2º do art. 119-C, do art. 119-D, do *caput*, dos incs. I, II e III do § 1º, dos incs. I e II do § 2º e do § 3º do art. 120, dos arts. 122-A e 123-A do Anexo I do Decreto n. 4.676/2001 do Pará (Regulamento do ICMS), com as alterações dos Decretos ns. 1.522/2009, 1.551/2009 e 360/2019, pelos quais se assegura incentivo fiscal de ICMS às indústrias paraenses de produtos industrializados derivados de farinha de trigo (massas, biscoitos, bolachas, pães).

A incidência de ICMS sobre as operações com trigo em grão, farinha de trigo, mistura de farinha de trigo e produtos derivados de farinha de trigo é regulamentada pelo Capítulo IX do Anexo I do Decreto n. 4.676/2001, que engloba os arts. 117 a 123-C.

No art. 117, foi instituída substituição tributária nas operações de importação de trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, atribuindo aos estabelecimentos industriais a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS correspondente às operações subsequentes:

“ Art. 117. Nas operações de importação do exterior de trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, fica atribuída à indústria moageira e aos estabelecimentos que pratiquem atividade industrial com trigo a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na condição de substituto tributário, pelo imposto correspondente às operações subsequentes ”.

Previsão semelhante aplica-se aos estabelecimentos adquirentes desses produtos em operações interestaduais, aos quais foi atribuído o recolhimento antecipado do ICMS correspondente à operação subsequente:

“ Art. 119-C. O estabelecimento que adquirir em operações interestaduais os produtos trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo fica sujeito ao recolhimento antecipado do ICMS

correspondente à operação subsequente, a ser efetuada pelo próprio contribuinte”.

Os requisitos para aderir a esse regime especial foram previstos no art. 119-A:

“ Art. 119-A. A fruição do tratamento tributário de que trata os arts. 117, 117-A, 118 e 119 deste Anexo será mediante regime especial para importadores que auferirem receita bruta anual acima de R\$1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais).

§ 1º A exigência de regime especial não se aplica à indústria moageira e ao estabelecimento que pratiquem atividade industrial com trigo e que realizem operações de saída com média mensal acima de R\$3.000.000,00 (três milhões de reais).

§ 2º O disposto no caput deste artigo aplica-se, também, ao tratamento tributário de que tratam os arts. 119-C e 119-D deste Anexo.

§ 3º Relativamente ao regime especial específico a que se refere o caput deste artigo:

I - a solicitação deverá ser dirigida ao Secretário de Estado da Fazenda e protocolizada na Coordenação Executiva Regional ou Especial de Administração Tributária e Não Tributária de circunscrição da requerente;

II - a Coordenação Executiva Regional ou Especial de Administração Tributária e Não Tributária deverá instruir o expediente com o termo de verificação in loco, devendo encaminhá-lo, no prazo máximo de 5 (cinco) dias, à Diretoria de Fiscalização;

III - a análise e deliberação do pedido do regime especial serão de responsabilidade da Diretoria de Fiscalização, por intermédio da Célula de Padronização de Procedimentos Fiscais”.

2. Nos termos do disposto no Decreto estadual n. 4.676/2001, os estabelecimentos optantes desse regime especial de recolhimento do ICMS são beneficiados com margem de agregação reduzida (de 100% ou 120%, contra os 150% previstos para os contribuintes não incluídos no regime especial) e redução da base de cálculo, e há dispensa de recolhimento do imposto nas saídas internas das mercadorias:

“ Art. 118. O valor do imposto relativo às operações de que trata o art. 117 deste Capítulo será calculado mediante aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo obtida pelo somatório das seguintes parcelas:

I - o valor da operação realizada pelo importador, resultante da soma das parcelas de que trata o inciso IV do art. 23 deste Regulamento;

II - o valor resultante da aplicação do percentual de 120% (cento e vinte por cento) sobre o valor referido no inciso I deste artigo”.

“ Art. 119. A base de cálculo do imposto de que trata o art. 118 deste Anexo fica reduzida de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (sete por cento)”.

“ Art. 119-C. (...)

§ 1º A base de cálculo do imposto para fins de antecipação será a estabelecida nos arts. 108 e 109 deste Anexo.

§ 2º A margem de agregação aplicada às operações com os produtos de que trata o caput deste artigo, para fins de antecipação, será obtida mediante a aplicação do percentual de:

I - 120% (cento e vinte por cento) para o trigo em grão;

II - 100% (cem por cento) para farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo”.

“ Art. 119-D. A base de cálculo do imposto de que trata o art. 119-C deste Anexo, relativamente ao produto trigo em grão, fica reduzida de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (sete por cento)”.

“ Art. 120. As subseqüentes saídas internas com as mercadorias sujeitas ao regime de recolhimento antecipado do imposto ou ao regime de substituição tributária, bem como os produtos resultantes da farinha de trigo, ficam dispensados de nova tributação.

§ 1º Para efeito do caput deste artigo, consideram-se produtos resultantes da farinha de trigo:

I - pão, torrada e farinha de rosca;

II - bolacha e biscoito;

III - macarrão e massa crua ou semi-crua, código 1902.11.00 a 1902.19.00 da NCM.

§ 2º Nas operações internas com produtos resultantes da farinha de trigo observar-se-á o seguinte:

I - ficará o contribuinte desonerado de tributação, tanto nas saídas a varejo como por atacado, estendendo-se este tratamento fiscal a todas as operações internas subseqüentes com os mesmos produtos, por força da substituição tributária incidente sobre a farinha de trigo empregada em sua produção;

II - será vedada a utilização dos créditos fiscais relativos às entradas de todos os ingredientes empregados no preparo dos produtos resultantes de farinha de trigo, inclusive materiais de embalagem.

§ 3º O disposto no caput aplica-se, também, à mercadoria farelo de trigo”.

Na saída interestadual de trigo em grão, farinha de trigo, mistura de farinha de trigo e dos produtos resultantes de sua industrialização, determinou-se ao contribuinte o estorno do débito destacado nas notas fiscais de saída:

“ Art. 122-A. Na hipótese de saída interestadual de trigo em grão, farinha de trigo, mistura de farinha de trigo e dos produtos resultantes relacionados no art. 120, promovida por contribuinte optante pela sistemática de tributação de que tratam os arts. 117 e 119-C, com tributação do imposto, o contribuinte fará o estorno do débito destacado nas correspondentes notas fiscais de saída, no livro Registro de Apuração do ICMS, na linha ‘008 – Estorno de Débitos’ do quadro ‘Crédito do Imposto’, antecedido da expressão ‘NF. N°.....’, conforme o art. 122-A do Anexo I do RICMS-PA’ ”.

Pelo Decreto estadual n. 360/2019, acrescentou-se ao Anexo I do Decreto estadual n. 4.676/2001 o art. 123-A, no qual se exigiu, para a fruição desse tratamento tributário mais benéfico, que todas as etapas de industrialização do trigo em grão fossem realizadas por estabelecimento industrial próprio localizado no Pará:

“ Art. 123-A. Para fruição do tratamento tributário previsto neste Capítulo, todas as etapas de industrialização do trigo em grão devem ser realizadas por estabelecimento industrial próprio localizado no Estado do Pará ”.

3. A al. g do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República atribuiu à lei complementar a regulação da “ forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados ”.

Enquanto não editada essa lei complementar, por determinação constante do § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS deve ser regida pela Lei Complementar n. 24/1975, cuja recepção pela Constituição da República foi assentada pelo Plenário deste Supremo Tribunal (ADI n. 4.635-MC-AgR-Ref, Relator o Ministro Celso de Mello, Plenário, DJe 12.2.2015; ADI n. 4.276, Relator o Ministro Luiz Fux, Plenário, DJe 18.9.2014).

O art. 1º da Lei Complementar n. 24/1975 dispõe o seguinte:

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

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

- I - à redução da base de cálculo;*
- II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;*
- III - à concessão de créditos presumidos;*
- IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;*
- V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data”.*

Este Supremo Tribunal pacificou jurisprudência no sentido de que a “ concessão unilateral, por parte de Estado-membro ou do Distrito Federal, sem anterior convênio interestadual que a autorize, de quaisquer benefícios tributários referentes ao ICMS, tais como, exemplificativamente, (a) a outorga de isenções, (b) a redução de base de cálculo e/ou de alíquota, (c) a concessão de créditos presumidos, (d) a dispensa de obrigações acessórias, (e) o diferimento do prazo para pagamento e (f) o cancelamento de notificações fiscais ” (ADI 4635 MC-AgR-Ref, Relator Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJe 12.2.2015).

No mesmo sentido, por exemplo:

“ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. POLÍTICA ESTADUAL COOPERATIVISTA. LEI 11.829/2002 DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. INICIATIVA PARLAMENTAR. ATRIBUIÇÕES E COMPOSIÇÃO DE ÓRGÃOS E ALTERAÇÕES NA ESTRUTURA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. INICIATIVA RESERVADA AO CHEFE DO PODER EXECUTIVO. CF/1988, ART. 61, § 1º, II, ‘E’. ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. CF, 155, § 2º, XII, ‘G’. NECESSIDADE DE PRÉVIA AUTORIZAÇÃO DO CONJUNTO DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL. (...)

5. Na ausência da lei a que se refere o art. 146, III, c, da Constituição, que estabelece que lei complementar disporá sobre o

adequado tratamento do ato cooperativo, os Estados-Membros podem exercer sua competência residual de forma plena, inclusive instituindo isenção de tributos estaduais para operações entre cooperativas, como fez o art. 16 da Lei Estadual 11.829/2002. Todavia, a norma deve receber interpretação conforme para excluir do seu alcance o ICMS, uma vez que, nos termos do art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição da República, as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais relativos a esse imposto dependem de prévia deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal.

6. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 6º, do parágrafo único do art. 10; e dos arts. 11, 12, 13, 14, 15, 17, 18, 19, 20 e 21, bem como dar interpretação conforme ao art. 16, para excluir do seu alcance o ICMS, todos da Lei 11.829, de 5 de setembro de 2002, do Estado do Rio Grande do Sul” (ADI n. 2.811, Relatora a Ministra Rosa Weber, Plenário, DJe 7.11.2019).

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS DE CRÉDITO PRESUMIDO. INSTITUIÇÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (ARTIGO 155, § 2º, XII, g, da CRFB/88). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO.

1. O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional.

2. In casu, padecem de inconstitucionalidade os dispositivos impugnados da Lei 10.259/2015 do Estado do Maranhão, porquanto concessivos de benefícios fiscais de ICMS sem atendimento à exigência constitucional (artigo 155, § 2º, XII, g).

3. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado procedente, conferindo à decisão efeitos ex nunc, a partir da data do deferimento da medida cautelar ora confirmada (artigo 27 da Lei 9.868 /99) ” (ADI n. 5.467, Relator o Ministro Luiz Fux, Plenário, DJe 16.9.2019).

“ Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei n. 15.054/2006 do Estado do Paraná que restabelece benefícios fiscais no âmbito dos programas Bom Emprego, Paraná Mais Emprego e Desenvolvimento Econômico, Tecnológico e Social do Paraná (PRODEPAR). (...) 6. Causa de pedir aberta. Ofensa à alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição (“guerra fiscal”). Concessão unilateral de

benefício fiscal no âmbito do ICMS. Inconstitucionalidade. Precedentes. 7. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente ” (ADI n. 3.796, Relator o Ministro Gilmar Mendes, Plenário, DJe 1º.8.2017).

4. Na Lei Complementar n. 160/2017, autorizou-se aos Estado e ao Distrito Federal deliberar, por convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, sobre a remissão dos créditos tributários decorrentes de benefícios fiscais concedidos sem observância do disposto na al. g do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição por legislação estadual publicada até o início da produção de efeitos daquela lei complementar, e sobre a reinstauração desses benefícios fiscais que ainda estivessem em vigor:

“ Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar no 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a reinstauração das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor”.

Com base nesse dispositivo legal foi editado o Convênio ICMS 190/2017, no qual foram estabelecidas as condições para a remissão e reinstauração dos benefícios fiscais referidos na Lei Complementar n. 160/2017:

“ Cláusula segunda

As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstauração de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes:

I - publicar, em seus respectivos diários oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos, conforme modelo constante no Anexo Único, relativos aos benefícios fiscais, instituídos por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal;

II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da

documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do caput desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ”.

Note-se que a constitucionalidade da Lei Complementar n. 160/2017 foi questionada em ação de controle abstrato que tramita neste Supremo Tribunal, cujo julgamento ainda não foi realizado (ADI n. 5.902, Relator o Ministro Marco Aurélio).

5. Na espécie, o Governador do Pará observa que as normas questionadas nesta ação direta constam do Decreto estadual n. 2.014/2018, editado com base no Convênio ICMS n. 190/2017:

“ De fato, os Decretos nº(s) 1.522/09 e 1.551/09 aparecem no item 66 do Apêndice I do Anexo Único do Dec. 2014/18, que elenca os atos normativos vigentes na legislação tributária estadual, e foram devidamente arquivados no CONFAZ, consoante Certificado de Registro e Depósito - SE/CONFAZ nº 16/2018 (documento anexo).

Quanto ao Dec. 360/19, ele foi encaminhado ao CONFAZ em 19.02.2020, conforme tela do sistema do e-mail abaixo: (...)”

Por isso, defende o Governador do Pará que “ não há falar-se em inconstitucionalidade alguma a ser declarada nesta ADI”.

6. Entretanto, ainda que se considere que o vício de constitucionalidade decorrente da inobservância da al. g do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição tenha sido superado pela Lei Complementar n. 160/2017, pelo Convênio ICMS n. 190/2017 e pelo Decreto estadual n. 2.014/2018, tem-se que as normas impugnadas nesta ação direta contrariaram também o § 6º do art. 150 da Constituição da República, no qual se dispõe que apenas por lei específica pode ser concedido benefício fiscal:

“ 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, § 2.º, XII, g”.

É firme na jurisprudência deste Supremo Tribunal o entendimento de que os convênios celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária tem natureza autorizativa, e não dispensam a edição de lei para a concessão de benefício fiscal pelo Distrito Federal e pelos Estados. Nessa linha, por exemplo:

“ CONCESSÃO INCENTIVO FISCAL DE ICMS. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO CONFAZ. 1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESPECÍFICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA-ORÇAMENTÁRIA.

1. O poder de isentar submete-se às idênticas balizar do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da EC n.03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art.150 §6º, in fine).

2. Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa.

3. A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS.

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente ” (ADI n. 5.929, Relator o Ministro Edson Fachin, Plenário, DJe 6.3.2020).

“ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ICMS. GUERRA FISCAL. DISPOSITIVOS REVOGADOS. PREJUÍZO. ARTIGO 2º DA LEI 10.689/1993, DO ESTADO DO PARANÁ, QUE AUTORIZA O PODER EXECUTIVO A ADOTAR MEDIDAS SIMILARES NA HIPÓTESE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS POR OUTRO ESTADO DE FORMA IRREGULAR. ARTIGOS 150, § 6º, E 155, § 2º, XII, g, DA CARTA POLÍTICA. INCONSTITUCIONALIDADE. (...)

2. O artigo 2º da Lei 10.689/1993 do Estado do Paraná, com vigência suspensa pela concessão da medida cautelar em 19 de setembro de 2007, padece de inconstitucionalidade porque autoriza o Executivo do aludido Estado-Membro a conceder, de forma unilateral, benefícios fiscais relativos ao ICMS, violando o princípio da legalidade específica das exonerações tributais (art. 150, § 6º, da

Constituição) e a exigência de deliberação prévia dos Estados e do Distrito Federal estabelecida no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição.

3. Ação julgada prejudicada quanto aos incisos XXXII e XXXIII e aos §§ 36, 37 e 38 do Decreto 5.141/2001, incluídos pelo Decreto 986/2007, e, no mérito, parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade do artigo 2º da Lei nº 10.689/1993, do Estado do Paraná” (ADI n. 3.936, Relatora a Ministra Rosa Weber, Plenário, DJe 7.11.2019).

“ **TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. REMISSÃO, MEDIANTE DECRETO DO GOVERNADOR DE ESTADO. INCONSTITUCIONALIDADE. NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA. PRECEDENTES.**

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal consolidou-se no sentido de que a concessão de benefícios fiscais relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços pressupõe não somente a autorização por meio de convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal, nos termos da Lei Complementar nº 24/1975, mas também da edição de lei em sentido formal de cada um daqueles entes.

2. Agravo regimental a que se nega provimento” (RE n. 579.630-AgR, Relator o Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 28.9.2016).

7. No § 7º do art. 150 da Constituição da República, também se exige lei em sentido estrito para atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a responsabilidade pelo pagamento de tributo cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente:

“ Art. 150. (...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Com relação ao ICMS, o constituinte atribui à lei complementar federal a disposição sobre a substituição tributária (al. b do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República).

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 598.677, Relator o Ministro Dias Toffoli (DJe 5.5.2021), o Plenário deste Supremo Tribunal firmou tese

no sentido de que “ a antecipação, sem substituição tributária , do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito. A substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal” .

Essa a ementa desse julgado:

“ Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. ICMS. Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Alcance. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder Executivo. Impossibilidade. Princípio da legalidade. Reserva de lei complementar. Não sujeição. Higidez da disciplina por lei ordinária.

1. A exigência da reserva legal não se aplica à fixação, pela legislação tributária, de prazo para o recolhimento de tributo após a verificação da ocorrência de fato gerador, caminho tradicional para o adimplemento da obrigação surgida. Isso porque o tempo para o pagamento da exação não integra a regra matriz de incidência tributária.

2. Antes da ocorrência de fato gerador, não há que se falar em regulamentação de prazo de pagamento, uma vez que inexistente dever de pagar.

3. No regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o critério temporal da hipótese de incidência, sendo inconstitucionais a regulação da matéria por decreto do Poder Executivo e a delegação genérica contida em lei, já que o momento da ocorrência de fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência submetido a reserva legal.

4. Com a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, a possibilidade de antecipação tributária, com ou sem substituição, de imposto ou contribuição com base em fato gerador presumido deixa de ter caráter legal e é incorporada ao texto constitucional no art. 150, § 7º.

5. Relativamente à antecipação sem substituição, o texto constitucional exige somente que a antecipação do aspecto temporal se faça ex lege e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária.

6. Somente nas hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição, previsão em lei complementar.

7. Recurso extraordinário a que se nega provimento ” (RE n. 598.677, Relator o Ministro Dias Toffoli, Plenário, DJe 5.5.2021).

Assim, ao estabelecer em decreto regime especial de recolhimento antecipado do ICMS, com substituição tributária e benefícios fiscais, o Governador do Pará contrariou ao disposto nos §§ 6º e 7º do art. 150 da Constituição.

8. Ademais, a Constituição da República consagrou a isonomia como limitação ao poder de tributar, vedando aos entes federados “ *instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos* ” (inc. II do art. 150).

Há também vedação constitucional expressa à utilização pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, da origem ou destinação de bens e mercadorias como fatores de diferenciação para fins tributários. Dispõe-se no art. 152 da Constituição da República:

“ *Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino* ”.

Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, enfatiza que “ *a procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal* ” (*Curso de Direito Tributário* . 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 163).

Embora a redução das desigualdades regionais seja um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a proteção da indústria local não é justificativa constitucionalmente legítima para a imposição de tributação diferenciada de bens em serviços em razão de sua procedência ou destino. Para Paulo Caliendo, a norma do art. 152 da Constituição

“(…) *sobrepuja o princípio da proteção do mercado de trabalho ou da cultura ou receita local, dado que o constituinte claramente escolheu a defesa do federalismo e da igualdade como superior aos outros princípios acima citados, em uma escolha valorativa clara. A existência de razões necessárias para a mudança valorativa deve ser*

*apreciada com base no cotejo com outros dispositivos constitucionais. Não se pode alegar a diferença a diferença de tratamento tributário para um bem produzido no Estado A em razão do fato que este é mais rico ou desenvolvido e esta seria uma medida de justiça redistributiva, por exemplo, visto que existe a previsão constitucional de que cabe a União por meio de incentivos fiscais proceder a adoção de medidas de redução das desigualdades regionais ” (Comentário ao art. 152. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; Streck, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. Livro eletrônico).*

9. Este Supremo Tribunal consolidou jurisprudência no sentido da inconstitucionalidade de normas estaduais pelas quais concedido tratamento tributário mais benéfico a bens ou serviços em razão de sua procedência ou destino. Assim:

“ Ação direta de inconstitucionalidade. Tributário 2. Decreto 31.109/2013, do Estado do Ceará, com as alterações promovidas pelos Decretos 31.288/2013 e 32.259/2017. 3. ICMS. Produtos derivados do trigo. 4. Instituição de regime de substituição tributária com diferenciação da base de cálculo entre indústrias com produção no Estado do Ceará (indústria com produção integrada) e as demais indústrias. 5. Benefício fiscal. 6. Ausência de convênio interestadual, conforme exigido pelo art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. 7. Tratamento diferenciado em razão da procedência. Afronta ao art. 152 da Constituição Federal. 8. Ofensa ao princípio da neutralidade fiscal, previsto no art. 146-A da Constituição Federal. 9. Ação direta julgada procedente ” (ADI n. 6.222, Relator o Ministro Gilmar Mendes, Plenário, DJe 11.5.2020).

“ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS AO SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL DE CARGAS. INSTITUIÇÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO INTERESTADUAL (ART. 155, § 2º, XII, ‘g’, da CRFB/88). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E DA NÃO DISCRIMINAÇÃO SEGUNDO A PROCEDÊNCIA OU DESTINO DE BENS E SERVIÇOS (ARTS. 150, II, E 152 DA CRFB/88). DIFERENCIAÇÃO DE TRATAMENTO EM RAZÃO DO LOCAL EM QUE SE SITUA O ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE OU EM QUE PRODUZIDA A MERCADORIA. AUSÊNCIA DE

QUALQUER BASE RAZOÁVEL A JUSTIFICAR O ELEMENTO DE DISCRÍMEN. PROCEDÊNCIA DO PEDIDO, COM EFEITOS EX NUNC. (...)

3. A isonomia tributária e a vedação constitucional à discriminação segundo a procedência ou o destino de bens e serviços (artigos 150, II, e 152 da CRFB/88) tornam inválidas as distinções em razão do local em que se situa o estabelecimento do contribuinte ou em que produzida a mercadoria, máxime nas hipóteses nas quais, sem qualquer base axiológica no postulado da razoabilidade, se engendra tratamento diferenciado.

4. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado procedente, conferindo à decisão efeitos ex nunc, a partir da publicação da ata deste julgamento (artigo 27 da Lei 9.868/99) " (ADI n. 3.984, Relator o Ministro Luiz Fux, Plenário, DJe 23.9.2019).

" AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. GUERRA FISCAL. REQUISITO DE FRUIÇÃO DE REGIME FAVORECIDO TRIBUTÁRIO E ECONÔMICO. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. INDÚSTRIA AUTOMOBILÍSTICA. SUBSÍDIOS FISCAIS E ECONÔMICOS. DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA ORIGEM. DESIGUALDADES REGIONAIS. DESENVOLVIMENTO NACIONAL. FEDERALISMO FISCAL COOPERATIVO E DE EQUILÍBRIO. DESESTABILIZAÇÃO CONCORRENCIAL. LIVRE INICIATIVA E LIBERDADE DE CONTRATAR. (...)

3. Ofende a vedação à discriminação tributária de natureza espacial a fixação de reserva de mercado a prestadores domiciliados em determinado Estado-membro como requisito para a fruição de regime tributário favorecido e de acesso a investimentos públicos.

4. Não é justificável a discriminação em razão da origem ou do destino com base na redução das desigualdades regionais, porquanto arrosta o mercado único e indiferenciado do ponto de vista tributário, reflexo da própria soberania nacional e da unidade política e econômica da República.

5. A cotização do percentual mínimo de prestadores de serviço de transporte e a atribuição de encargos incompatíveis à iniciativa privada representam ofensa direta às liberdades fundamentais da empresa, pois não guarda correção jurídica a atribuição de deveres instrumentais que praticamente equiparam o agente econômico privado à Administração Pública, com mera finalidade de persecução de política financeira estadual em contexto de guerra fiscal.

6. Há desequilíbrio concorrencial no mercado interno, quando ato legislativo incentiva a concentração de mercados e eventual cartelização das cadeias produtivas. No caso, atentam contra a livre

concorrência os requisitos para fruição dos subsídios financeiros e econômicos criados por ente federativo às sociedades empresárias do ramo automobilístico sediadas em seu território.

7. Ação direta de inconstitucionalidade a que se dá procedência " (ADI n. 5.472, Relator o Ministro Edson Fachin, Plenário, DJe 14.8.2018).

Ao editar disposições normativas impugnadas nesta ação direta, o Governador do Pará privilegiou os estabelecimentos atuantes na industrialização do trigo e seus derivados localizados no Pará, até mesmo exigindo, para a fruição do regime especial de tributação mais benéfico, que todas as etapas de industrialização fossem realizadas naquela unidade federativa.

Tem-se evidenciado inconstitucional tratamento tributário distinto em razão da origem das mercadorias, o que ofende os princípios constitucionais tributários da isonomia e da não discriminação em razão da procedência ou destino dos bens e serviços.

10. Pelo exposto, julgo procedente o pedido para reconhecer a inconstitucionalidade dos incs. I e II do *caput* do art. 118, do art. 119, do *caput* e dos §§ 1º e 2º do art. 119-A, do *caput* e dos §§ 1º e 2º do art. 119-C, do art. 119-D, do *caput*, dos incs. I, II e III do § 1º, dos incs. I e II do § 2º e do § 3º do art. 120, dos arts. 122-A e 123-A do Anexo I do Decreto n. 4.676/2001 do Pará (Regulamento do ICMS), com as alterações dos Decretos ns. 1.522/2009, 1.551/2009 e 360/2019 .