



ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 4935

Requerente: Governador do Estado de São Paulo

Requerido: Governador do Estado do Espírito Santo

Relator: Ministro Gilmar Mendes

*Tributário. Artigo 530-L-R-B do Decreto nº 1.090-R/2002 do Estado do Espírito Santo, que prevê o estorno do débito de ICMS devido nas saídas interestaduais de mercadorias em favor dos estabelecimentos atacadistas situados em seu território, de forma que a carga tributária resulte em 1% (um por cento). Concessão de benefício tributário independentemente de lei específica e de deliberação prévia dos Estados-membros e do Distrito Federal. Violação aos artigos 150, § 6º; e 155, § 2º, incisos IV e XII, alínea "g", da Constituição da República. Vinculação de receita de imposto a despesa. Ofensa ao artigo 167, inciso IV, da Carta. Precedentes dessa Suprema Corte. Manifestação pela procedência do pedido formulado pelo requerente.*

Egrégio Supremo Tribunal Federal,

O Advogado-Geral da União, tendo em vista o disposto no artigo 103, § 3º, da Constituição da República, bem como na Lei nº 9.868/99, vem, respeitosamente, manifestar-se quanto à presente ação direta de inconstitucionalidade.

## I – DA AÇÃO DIRETA

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de liminar, proposta pelo Governador do Estado de São Paulo, tendo por objeto o artigo 530-L-R-B do Decreto nº 1.090-R, de 25 de outubro de 2002, do Estado do Espírito Santo, na redação conferida pelos Decretos nº 2.082-R/08, nº 2.098-R/08, nº 2.749-R/11, nº 2.894-R/11 e nº 3.082-R/12. Confira-se o teor dos dispositivos impugnados:

*“Art. 530-L-R-B. O estabelecimento comercial atacadista estabelecido neste Estado poderá, a cada período de apuração, estornar, do montante do débito registrado em decorrência de suas saídas interestaduais, destinadas a comercialização ou industrialização, o percentual equivalente a trinta e três por cento, de forma que, após a utilização dos créditos correspondentes apurados no período, a carga tributária efetiva resulte no percentual de um por cento.*

*§ 1.º O estabelecimento que optar pela adoção dos procedimentos previstos neste artigo deverá:*

*I - proceder à apuração do imposto incidente sobre as operações interestaduais, em separado; e*

*II - destinar, ao fomento de atividades sociais ou culturais, valor adicional equivalente a dez por cento do saldo devedor apurado no período, em relação às operações de que trata o caput, de acordo com as condições estipuladas em contrato de competitividade firmado com a Sedes.<sup>1</sup>*

*§ 2.º O crédito relativo às aquisições das mercadorias que tenham sido objeto das operações de que trata o caput fica limitado ao percentual de sete por cento.*

*§ 3.º O disposto neste artigo não se aplica às operações:<sup>2</sup>*

*I - com café, energia elétrica, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos, derivados ou não de petróleo, e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;*

<sup>1</sup> Nova redação dada ao inciso II pelo Decreto nº 2.098-R, de 21.07.08, com efeitos a partir de 01.09.08. Texto original incluído pelo Decreto nº 2.082-R, de 27.06.08, com efeitos de 01.08.08 até 31.08.08: *“II - destinar, ao fomento das atividades sociais ou culturais, o percentual de dez por cento do montante do débito registrado a cada período de apuração, em relação às operações de que trata o caput, de acordo com as condições estipuladas no contrato de competitividade firmado com a Sedes.”*

<sup>2</sup> Transformadas as alíneas “a” a “d” em incisos I a IV pelo Decreto nº 2.433-R, de 24.12.09, com efeitos a partir de 29.12.09.

*II - que destinem mercadorias ou bens a consumidor final, exceto às empresas cuja atividade econômica principal seja construção civil, hospitais ou prestadores de serviços de transporte;*<sup>3</sup>

*III - sujeitas ao regime de substituição tributária; ou*

*IV - com mercadorias importadas ao abrigo da Lei n.º 2.508, de 1970.*<sup>4</sup>

*V - Revogado*<sup>5</sup>

*VI - Revogado*<sup>6</sup>

*VII - com cacau e pimenta do reino in natura e couro bovino.*<sup>7</sup>

§ 4.º *Para efeito de cálculo do imposto devido, de acordo com a regra prevista no caput, o estabelecimento deverá:*<sup>8</sup>

*I - proceder à apuração do imposto incidente sobre as operações interestaduais, em separado, considerando a carga tributária normal, de modo que:*

*a) seja indicado o percentual correspondente às saídas tributadas interestaduais, em relação ao total das saídas tributadas promovidas pelo estabelecimento;*

*b) o percentual encontrado na forma da alínea a, seja aplicado sobre o montante total do crédito registrado pelo estabelecimento; e*

*c) o valor encontrado de acordo com a alínea b seja:*

*1. deduzido do valor do crédito total registrado pelo estabelecimento, no período de apuração, e*

*2. utilizado como crédito para efeito da apuração de que trata este artigo; e*

*II - caso o estorno do débito e a utilização dos créditos previstos neste artigo, não resultem em carga tributária efetiva equivalente ao percentual de um por cento, o contribuinte poderá efetuar estorno adicional, até que este percentual seja alcançado.”*

O requerente afirma que o Governador do Estado do Espírito Santo, ao editar as disposições impugnadas, teria autorizado o estabelecimento comercial

<sup>3</sup> Nova redação dada ao inciso II pelo Decreto n.º 3.082-R, de 24.08.12, com efeitos a partir de 27.08.12. Texto original incluído pelo Decreto n.º 2.082-R, de 27.06.08, com efeitos de 01.09.08 até 26.08.12: “II - que destinem mercadorias ou bens a consumidor final;”

<sup>4</sup> Nova redação dada ao inciso IV pelo Decreto n.º 2.098-R, de 21.07.08, com efeitos a partir de 01.09.08. Referido dispositivo corresponde à alínea “d” incluída pelo Decreto n.º 2.082-R, de 27.06.08, com efeitos de 01.08.08 até 31.08.08: “d) ao abrigo da Lei n.º 2.508, de 1970.”

<sup>5</sup> Inciso V incluído pelo Decreto n.º 2.433-R, de 24.12.09, com efeitos de 29.12.09 até 03.05.11: “V - com mercadorias importadas, oriundas de outras unidades da Federação”. Dispositivo revogado pelo Decreto n.º 2.747-R, de 03.05.11, com efeitos a partir de 04.05.11.

<sup>6</sup> Inciso VI incluído pelo Decreto n.º 2.749-R, de 06.05.11, com efeitos de 04.05.11 até 31.03.13: “VI - com mercadorias importadas, oriundas de outras unidades da Federação”. Inciso revogado pelo Decreto n.º 3.253-R, de 14.03.13, com efeitos a partir de 01.04.13.

<sup>7</sup> Inciso VII incluído pelo Decreto n.º 2.894-R, de 18.11.11, com efeitos a partir de 21.11.11.

<sup>8</sup> O § 4º foi incluído pelo Decreto n.º 2.098-R, de 21.07.08, com efeitos a partir de 01.09.08.

atacadista estabelecido em seu território a estornar o valor equivalente a 33% (trinta e três por cento) do débito de ICMS devido nas saídas interestaduais de mercadorias, de forma que a carga tributária resulte em 1% (um por cento).

Desse modo, o autor sustenta que o artigo 530-L-R-B, *caput* e §§ 3º e 4º, do Decreto nº 1.090-R, de 2002, violaria o disposto nos artigos 150, § 6º; e 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Carta Maior<sup>9</sup>, uma vez que concederia benefício fiscal relativo ao ICMS (no caso, estorno de débito do imposto) independentemente de prévia autorização dos demais Estados-membros e do Distrito Federal por meio de convênio firmado no âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária).

O requerente assevera, outrossim, que as condições fiscais extraordinárias previstas pelas normas questionadas ofenderiam os princípios tributários da uniformidade, da não discriminação e da igualdade, inculpidos, respectivamente, nos artigos 151, inciso I; 152; e 150, inciso II, da Carta da

---

<sup>9</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6.º 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.”

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

§ 2.º 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.”

República<sup>10</sup>, assim como afrontariam o pacto federativo, fundado nos artigos 1º; e 60, § 4º, inciso I, do Texto Constitucional<sup>11</sup>.

Aduz, também, que os dispositivos sob invectiva violariam o artigo 170, inciso IV, da Constituição da República<sup>12</sup>, que prevê o princípio da livre concorrência, uma vez que a incidência privilegiada do ICMS geraria reflexos sobre a atividade econômica em geral, com efeitos sobre o desenvolvimento econômico e social.

Especificamente quanto ao inciso II do § 1º do artigo 530-L-R-B do Decreto nº 1.090-R/2002, o autor alega que haveria ofensa ao disposto no artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal<sup>13</sup>, que veda a vinculação de receita de imposto a órgão, fundo ou despesa.

---

<sup>10</sup> “Art. 151. É vedado à União:

*I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.”*

*“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.”*

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*II - 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.”*

<sup>11</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...).”

*“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:*

*(...)*

*§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:*

*I - a forma federativa de Estado.”*

<sup>12</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...).

*IV - livre concorrência;”*

<sup>13</sup> “Art. 167. São vedados:

*(...)*

Por fim, menciona que as demais normas constantes do artigo impugnado também seriam inconstitucionais, uma vez que possuiriam caráter instrumental e acessório em relação ao benefício tributário concedido pelo *caput* do artigo 530-L-R-B do Decreto nº 1.090-R/2002.

Diante disso, requer a concessão de medida cautelar para suspender a vigência do artigo 530-L-R-B do Decreto nº 1.090-R/02, na redação conferida pelos Decretos nº 2.082-R/08, nº 2.098-R/08, nº 2.749-R/11, nº 2.894-R/11 e nº 3.082-R/12, e, no mérito, a procedência do pedido para que seja declarada a inconstitucionalidade do referido dispositivo.

O processo foi despachado pelo Ministro Relator Gilmar Mendes, que, nos termos do rito previsto pelo artigo 12 da Lei nº 9.868/99, solicitou informações à autoridade requerida, bem como determinou a oitiva do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República.

Em atendimento à solicitação, o Governador do Estado do Espírito Santo arguiu, preliminarmente, a ilegitimidade ativa do requerente. No mérito, defendeu a constitucionalidade da disposição hostilizada, argumentando que a Lei Complementar nº 24/75<sup>14</sup> não teria sido recepcionada pela ordem constitucional vigente, de modo que seria dispensável a aprovação colegiada prevista pelo artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição.

---

*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 as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.”*

<sup>14</sup> “Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.”

Ademais, o requerido afirmou que “*a exigência de unanimidade no CONFAZ acaba por inviabilizar um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, qual seja: a redução das desigualdades regionais*”, assim como que “*a instituição dos benefícios (e consequente desoneração tributária) supracolacionados em prol do setor atacadista capixaba não teve (e não tem) outro propósito senão restabelecer um equilíbrio sócio-econômico entre os entes da federação em virtude da flagrante desigualdade de desenvolvimento regional, além de visar o aumento de postos de trabalho e incentivar a cultura local*” (fls. 06 e 13 da manifestação do requerido).

O Sindicato dos Trabalhadores e Servidores Públicos do Estado do Espírito Santo requereu seu ingresso no feito na qualidade de *amicus curiae*.

Na sequência, vieram os autos para manifestação do Advogado-Geral da União.

## **II – DO MÉRITO**

Conforme relatado, o requerente alega, inicialmente, que o artigo 530-L-R-B do Decreto nº 1.090-R/2002 (na redação conferida pelos Decretos nº 2.082-R/2008, nº 2.098-R/2008, nº 2.749-R/2011, nº 2.894-R/2011 e nº 3.082-R/2012) concederia benefício fiscal relativo ao ICMS independentemente do cumprimento dos requisitos contidos nos artigos 150, § 6º; e 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República.

As normas constitucionais invocadas como parâmetros de controle dizem respeito, em síntese, à concessão de incentivos fiscais de ICMS, cujo deferimento depende de deliberação prévia dos Estados-membros e do Distrito

Federal, além da necessária previsão em lei específica. A propósito, confirmam-se os seguintes dispositivos da Constituição Federal:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*§ 6.º 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.”*

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*(...)*

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

*(...)*

*§ 2.º 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 respeito do tema, esse Supremo Tribunal Federal assentou que a exigência constitucional de deliberação prévia dos Estados-membros e do Distrito Federal para a concessão de benefícios fiscais de ICMS faz-se necessária em razão da importância desse tributo para a manutenção do equilíbrio econômico e para evitar a ocorrência de “guerra fiscal” entre os entes federados<sup>15</sup>. Nesse sentido, confira-se:

---

<sup>15</sup> “Visando à manutenção do equilíbrio econômico e a evitar a guerra fiscal, benefícios fiscais serão concedidos e revogados mediante deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal. O ato normativo estadual sujeita-se à lei complementar ou a convênio (...).” Trecho extraído da ementa do acórdão proferido na ADI nº 2320,

*“Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Caráter normativo autônomo e abstrato dos dispositivos impugnados. Possibilidade de sua submissão ao controle abstrato de constitucionalidade. Precedentes. 3. ICMS. Guerra fiscal. Artigo 2º da Lei nº 10.689/1993 do Estado do Paraná. Dispositivo que traduz 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. Precedentes. 4. Artigo 50, XXXII e XXXIII, e §§ 36, 37 e 38 do Decreto Estadual nº 5.141/2001. Ausência de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais. Violação ao art. 155, §2º, XII, g, da CF/88. A ausência de convênio interestadual viola o art. 155, § 2º, incisos IV, V e VI, da CF. A Constituição é clara ao vedar aos Estados e ao Distrito Federal a fixação de alíquotas internas em patamares inferiores àquele instituído pelo Senado para a alíquota interestadual. Violação ao art. 152 da CF/88, que constitui o princípio da não-diferenciação ou da uniformidade tributária, que veda 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. 5. Medida cautelar deferida.”*

(ADI-MC nº 3936, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 19/09/2007, Publicação em 09/11/2007; grifou-se);

*“Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 12, caput e parágrafo único, da Lei estadual (PA) nº 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, ‘g’, da Constituição Federal. 1. É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independentemente de deliberação do CONFAZ, por violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘g’, da Constituição Federal, os quais repudiam a denominada ‘guerra fiscal’. Precedente: ADI nº 2.548/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ 15/6/07. 2. Inconstitucionalidade do art. 12, caput, da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará, e da expressão ‘sem prejuízo do disposto no caput deste artigo’ contida no seu parágrafo único, na medida em que autorizam ao Poder Executivo conceder diretamente benefícios fiscais de ICMS sem observância das formalidades previstas na Constituição. 3. Ação direta julgada parcialmente procedente.”*

(ADI nº 1247, Relator: Ministro Dias Toffoli, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 01/06/2011, Publicação em 17/08/2011; grifou-se).

---

Relator: Ministro Eros Grau, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 15/02/2006, Publicação em 16/03/2007.

Diante desse contexto, é necessário examinar se as normas hostilizadas dispõem, efetivamente, sobre a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, conforme alegado pelo requerente.

Nesse sentido, note-se que o *caput* do artigo 530-L-R-B do Decreto nº 1.090-R, de 2002, autoriza o estabelecimento comercial atacadista localizado no Estado do Espírito Santo a estornar valor equivalente a 33% (trinta e três por cento) do débito do imposto devido nas saídas interestaduais de mercadorias, de forma que a carga tributária efetiva resulte em 1% (um por cento). Veja-se:

*“Art. 530-L-R-B. O estabelecimento comercial atacadista estabelecido neste Estado poderá, a cada período de apuração, estornar, do montante do débito registrado em decorrência de suas saídas interestaduais, destinadas a comercialização ou industrialização, o percentual equivalente a trinta e três por cento, de forma que, após a utilização dos créditos correspondentes apurados no período, a carga tributária efetiva resulte no percentual de um por cento.”*

Além disso, caso o estorno do débito e a utilização dos créditos previstos no artigo impugnado não impliquem carga tributária efetiva equivalente a 1% (um por cento), o inciso II do § 4º do referido artigo 530-L-R-B autoriza o contribuinte a efetuar estorno adicional até que esse percentual seja alcançado. Confira-se:

*“§ 4.º Para efeito de cálculo do imposto devido, de acordo com a regra prevista no caput, o estabelecimento deverá:*

*(...)*

*II - caso o estorno do débito e a utilização dos créditos previstos neste artigo, não resultem em carga tributária efetiva equivalente ao percentual de um por cento, o contribuinte poderá efetuar estorno adicional, até que este percentual seja alcançado.”*

Em síntese, a disposição hostilizada possibilita o estorno do débito de ICMS relativo às saídas interestaduais de mercadoria, de modo que a tributação efetiva resulte em 1% (um por cento), o que gera a redução da carga tributária

incidente sobre os estabelecimentos comerciais referidos, caracterizando-se como benefício fiscal.

De fato, na linha do entendimento manifestado por Roque Antonio Carrazza, os incentivos e benefícios fiscais abrangem “(...) *reduções da base de cálculo, créditos presumidos ou fictícios, remissões parciais, anistias, diferimentos, parcelamentos de débitos tributários, adiamentos de pagamentos, etc. (...)*”<sup>16</sup>.

Entretanto, a Constituição Federal exige, para a concessão dessas benesses, a edição de lei específica pelo ente federado competente para instituir o tributo respectivo, nos termos do § 6º do artigo 150 da Lei Maior, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade tributária estrita.

Acerca do assunto, cumpre notar que a competência tributária constitucionalmente conferida aos entes federados abrange não só a possibilidade de instituir determinado tributo, como também a atribuição para majorar ou reduzir o valor da exação, assim como para conferir benefícios fiscais. Nesse sentido, confira-se o entendimento de Andrei Pitten Velloso<sup>17</sup>:

*“O ente político que é titular da competência impositiva detém o poder de instituir, majorar/minorar e extinguir tributos. Detém, ainda, o poder de regular a sua cobrança e fiscalização, instituir deveres instrumentais, sanções tributárias, isenções, remissões, anistias, reduções de base de cálculo, alíquotas zero, etc.”*

De acordo com o princípio da legalidade tributária, referida competência há de ser exercida, precipuamente, por meio de lei em sentido

---

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2009, p. 110; grifou-se.

<sup>17</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 10.

formal. Nesse sentido, o artigo 150, inciso I, da Carta da República proíbe a exigência ou o aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Confira-se:

*“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”*

Do mesmo modo, a instituição de benefícios fiscais também deve observar o princípio da legalidade tributária. Com efeito, o artigo 150, § 6º, da Lei Maior condiciona a concessão de referidos benefícios à edição de lei específica, sendo vedado ao Poder Executivo substituir-se ao Legislativo no exercício dessa competência. Veja-se:

*“Art. 150. (...)*

*§ 6.º 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.”*

Na espécie, o Governador do Estado do Espírito Santo permitiu, por meio de decreto, o estorno de débito de ICMS em benefício do estabelecimento comercial atacadista situado em seu território, o que ofende a reserva de lei em sentido formal instituída pela Constituição acerca da matéria.

Não é outro o entendimento dessa Corte Suprema, segundo a qual descabe ao Chefe do Poder Executivo dispor sobre o assunto, sob pena de ofensa aos princípios da separação de Poderes e da reserva constitucional de competência legislativa. A propósito, veja-se:

*“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ESTADUAL QUE OUTORGA AO PODER EXECUTIVO A PRERROGATIVA DE DISPOR, NORMATIVAMENTE, SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA -*

DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA - MATÉRIA DE DIREITO ESTRITO - POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES - PRINCÍPIO DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI EM SENTIDO FORMAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - CONVENIÊNCIA DA SUSPENSÃO DE EFICÁCIA 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 a 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 República 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 irrita 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 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-MC nº 1296, Relator: Ministro Celso de Mello, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 14/06/1995, Publicação em 10/08/1995; grifou-se).

Nessa mesma linha, confira-se o entendimento acolhido por esse Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3462, *in verbis*:

*“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI PARAENSE N. 6.489/2002. AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA PARA O PODER EXECUTIVO CONCEDER, POR REGULAMENTO, OS BENEFÍCIOS FISCAIS DA REMISSÃO E DA ANISTIA. PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DOS PODERES E DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI FORMAL. ART. 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE.*

*1. A adoção do processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, tende a coibir o uso desses institutos de desoneração tributária como moeda de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, pois a fixação, pelo mesmo Poder instituidor do tributo, de requisitos objetivos para a concessão do benefício tende a mitigar arbítrio do Chefe do Poder Executivo, garantindo que qualquer pessoa física ou jurídica enquadrada nas hipóteses legalmente previstas usufrua da benesse tributária, homenageando-se aos princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade e da moralidade administrativas (art. 37, caput, da Constituição da República).*

*2. A autorização para a concessão de remissão e anistia, a ser feita ‘na forma prevista em regulamento’ (art. 25 da Lei n. 6.489/2002), configura delegação ao Chefe do Poder Executivo em tema inafastável do Poder Legislativo.*

*3. Ação julgada procedente.”*

(ADI nº 3462, Relatora: Ministra Cármen Lúcia, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 15/09/2010, Publicação em 15/02/2011; grifou-se).

Feitas essas considerações, constata-se que o artigo 530-L-R-B do Decreto nº 1.090-R/2002 incompatibiliza-se com o artigo 150, § 6º, da Carta da

República.

Ressalte-se, ainda, a ocorrência de ofensa ao artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição, segundo o qual a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS deve ser precedida de deliberação dos Estados e do Distrito Federal.

Com efeito, nos termos da jurisprudência desse Supremo Tribunal Federal, os benefícios fiscais de ICMS somente podem ser concedidos mediante prévia deliberação dos entes referidos. Confira-se:

*“Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Leis nº 13.212/2001 e 13.214/2001, do Estado do Paraná, que concederam benefícios fiscais de ICMS de várias espécies (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento), sem a observância de lei complementar federal e sem a existência de convênio entre os Estados e o Distrito Federal. 3. Violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente.”*

(ADI nº 2548, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 10/11/2006, Publicação em 15/06/2007).

De fato, o artigo 530-L-R-B do Decreto nº 1.090-R/2002 versa sobre o estorno de débito de ICMS, reduzindo a carga tributária incidente nas operações interestaduais efetuadas por estabelecimento comercial atacadista localizado no Estado do Espírito Santo, embora não haja nos autos qualquer menção à existência de convênio estabelecido no âmbito do CONFAZ que autorize a concessão de tal benefício.

Nessa medida, a norma em análise também viola o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, pois, de forma unilateral, reduz a carga tributária relativa ao ICMS incidente sobre as operações realizadas por tais

estabelecimentos. A propósito, confira-se a jurisprudência firmada por esse Supremo Tribunal Federal acerca da matéria:

*“Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei nº 13.670/2002, do Estado do Paraná, que instituiu o Programa de Incentivo à Produção e à Industrialização do Algodão do Paraná (PROALPAR). Lei estadual que concede créditos fiscais relativos ao ICMS sem a observância de lei complementar federal e sem a existência de convênio entre os Estados e o Distrito Federal. 3. Violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Inconstitucionalidade. Precedentes. 4. Ação direta julgada procedente.”*

(ADI nº 2722, Relator: Ministro Gilmar Mendes, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 22/11/2006, Publicação em 19/12/2006; grifou-se).

Saliente-se, outrossim, que as normas atacadas violam o artigo 155, § 2º, inciso IV, da Constituição da República<sup>18</sup>, uma vez que definem o percentual da alíquota interestadual do ICMS – quanto às operações realizadas por estabelecimento comercial atacadista destinadas a comercialização ou industrialização –, em desrespeito à competência reservada pela Carta Maior ao Senado Federal. A Resolução nº 22/89 do Senado Federal estabelece as alíquotas do ICMS nas operações e prestações interestaduais nos seguintes termos:

*“Art. 1º A alíquota do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, nas operações e prestações interestaduais, será de doze por cento.*

*Parágrafo único. Nas operações e prestações realizadas nas Regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo, as alíquotas serão:*

*I - em 1989, oito por cento;*

*II - a partir de 1990, sete por cento.*

*Art. 2º A alíquota do imposto de que trata o art. 1º, nas operações de exportação para o exterior, será de treze por cento.*

<sup>18</sup> “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

*IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.”*

*Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de junho de 1989.”*

A propósito, cumpre trazer à baila o entendimento firmado por esse Supremo Tribunal Federal ao julgar a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4565, no sentido de ser inconstitucional norma criada por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros Estados da Federação, pois, dentre outros fundamentos, “há reserva de resolução do Senado Federal para determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais”. Confira-se excerto do voto condutor proferido, na ocasião, pelo Ministro Joaquim Barbosa:

*“Inicialmente, observo que o texto impugnado viola reserva de resolução senatorial para fixação das alíquotas interestaduais do ICMS, ao determinar que a carga tributária líquida será equivalente a 4,5 e 10% do valor constante do documento fiscal que acompanha a mercadoria (art. 155, § 2º, IV da Constituição). Atualmente, a Resolução SF 22/1989 estabelece que a alíquota do ICMS será de 7º, incidente nas operações interestaduais originadas nas Regiões Sul e Sudeste, e destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, bem como ao Estado do Espírito Santo.”*

(ADI-MC nº 4565, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 07/04/11, Publicação em 27/06/11).

Nesse sentido, percebe-se que o Estado do Espírito Santo invadiu a competência reservada ao Senado Federal para dispor sobre a alíquota de ICMS aplicável às operações interestaduais, o que impõe o reconhecimento da inconstitucionalidade dos dispositivos sob investiva.

Por fim, no tocante ao inciso II do § 1º do artigo 530-L-R-B do Decreto nº 1.090-R/2002, o autor alega que referida norma violaria o princípio da não vinculação da receita de impostos, previsto no inciso IV do artigo 167 da Constituição da República.

Nos termos do dispositivo legal em questão, o sujeito passivo da relação tributária, para fazer jus ao benefício fiscal previsto pelo *caput* do artigo 530-L-R-B do Decreto nº 1.090-R/2002, deve destinar ao fomento de atividades sociais ou culturais valor equivalente a 10% (dez por cento) do saldo devedor apurado no período, relativamente às operações beneficiadas com a redução da carga tributária. Veja-se:

*“Art. 530-L-R-B. O estabelecimento comercial atacadista estabelecido neste Estado poderá, a cada período de apuração, estornar, do montante do débito registrado em decorrência de suas saídas interestaduais, destinadas a comercialização ou industrialização, o percentual equivalente a trinta e três por cento, de forma que, após a utilização dos créditos correspondentes apurados no período, a carga tributária efetiva resulte no percentual de um por cento.*

*§ 1.º O estabelecimento que optar pela adoção dos procedimentos previstos neste artigo deverá:*

*I - proceder à apuração do imposto incidente sobre as operações interestaduais, em separado; e*

*II - destinar, ao fomento de atividades sociais ou culturais, valor adicional equivalente a dez por cento do saldo devedor apurado no período, em relação às operações de que trata o caput, de acordo com as condições estipuladas em contrato de competitividade firmado com a Sedes.” (grifou-se).*

Em caso semelhante, esse Supremo Tribunal Federal decidiu que a concessão de benefícios fiscais de ICMS, tendo como contrapartida a contribuição, pelo sujeito passivo, a determinado fundo, corresponde a direcionamento da receita do imposto para a satisfação de finalidades específicas, o que é vedado pelo artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal. Confira-se:

*“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 ARRECADAÇÃO DE IMPOSTO A FUNDO ESPECÍFICO. VEDAÇÃO EXPRESSA. (...)*

*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 3576, Relatora: Ministra Ellen Gracie, Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Julgamento em 22/11/2006; Publicação em 02/02/2007; grifou-se).

Como se nota, o entendimento adotado no precedente transcrito é plenamente aplicável à espécie, uma vez que a norma impugnada, embora de modo oblíquo, vincula a fruição do benefício fiscal de ICMS a determinada despesa, qual seja, o fomento de atividades sociais ou culturais, em afronta ao Texto Constitucional.

Nesse mesmo sentido, confirmam-se os seguintes julgados proferidos por essa Suprema Corte:

*“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA CAUTELAR. LEI N.º 8.293/2003, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. FORNECIMENTO GRATUITO DE ENERGIA ELÉTRICA. VIOLAÇÃO AO ART. 167, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A lei potiguar impugnada, ao instituir programa de fornecimento gratuito de energia elétrica financiado com parcela da arrecadação do ICMS, produziu vinculação de receita de imposto, vedada pelo mencionado dispositivo constitucional. Cautelar deferida.”*

(ADI nº 2848 MC, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Julgamento em 03/04/2003, Publicação em 02/05/2003; grifou-se);

*“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 7/97, DE RONDÔNIA, QUE INSERIU NOVO § 1.º NO ART. 241 DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. VINCULAÇÃO DE RECEITAS DE IMPOSTOS. ALEGADA CONTRARIEDADE AO ART. 167 DA CARTA DA REPÚBLICA. Não se enquadrando entre as*

*exceções previstas no texto constitucional, a vinculação de receitas operada pela norma rondoniense impugnada viola o inciso IV do mencionado artigo da Constituição Federal. Ação julgada procedente.”*

(ADI nº 1848, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Órgão Julgador: Tribunal Pleno; Julgamento em 05/09/2002; Publicação em 25/10/2002; grifou-se).

Sendo assim, deve ser declarado inconstitucional o artigo 530-L-R-B do Decreto nº 1.090-R/02, por ofensa aos artigos 150, § 6º; 155, § 2º, incisos IV e XII, alínea “g”; e 167, inciso IV, da Constituição Federal.

Cumprido destacar, por derradeiro, que o posicionamento externado na presente manifestação encontra-se em consonância com o entendimento consolidado dessa Suprema Corte – e reafirmado no julgamento da questão de ordem na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3916/DF, Relator Ministro Eros Grau, DJ de 19.10.2009 – no que diz respeito à autonomia do Advogado-Geral da União contrapor-se à constitucionalidade das normas submetidas ao seu exame, na jurisdição concentrada de constitucionalidade, notadamente quando houver precedente no mesmo sentido.

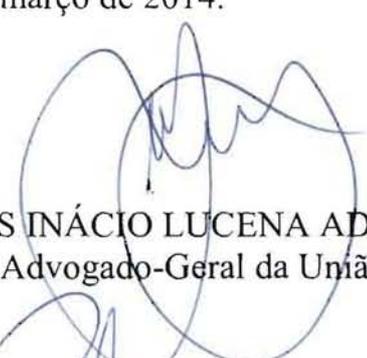
### **III – CONCLUSÃO**

Diante do exposto, o Advogado-Geral da União manifesta-se pela procedência do pedido formulado pelo requerente, devendo ser declarada a inconstitucionalidade do artigo 530-L-R-B do Decreto nº 1.090-R, de 25 de outubro de 2002, do Estado do Espírito Santo, na redação conferida pelos Decretos nº 2.082-R/08, nº 2.098-R/08, nº 2.749-R/11, nº 2.894-R/11 e nº 3.082-R/12.

São essas, Excelentíssimo Senhor Relator, as considerações que se tem a fazer em face do artigo 103, § 3º, da Constituição Federal, cuja juntada aos

autos ora se requer, e tendo em vista a orientação fixada na interpretação do referido dispositivo nas ADI(s) nº 1.616/PE e 2.101/MS, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 24.08.2001 e 15.10.2001, respectivamente, reafirmada, inclusive, pelo Plenário dessa Suprema Corte, por ocasião do julgamento da questão de ordem na ADI nº 3.916/DF, Relator Ministro Eros Grau, DJ de 19.10.2009.

Brasília, 28 de março de 2014.



LUÍS INÁCIO LUCENA ADAMS  
Advogado-Geral da União



GRACE MARIA FERNANDES MENDONÇA  
Secretária-Geral de Contencioso



CHRISTINA FOLTRAN SCUCATO  
Advogada da União

*Alcivar Roberto de Lima*  
Secretário-Geral de Contencioso de  
Advogado-Geral da União  
Substituto

*Leticia de Campos Aspesi Santos*  
Diretora do Departamento de Controle  
Concentrado de Constitucionalidade da SGCTIAGU