

## VOTO

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (Relatora):**

1. O objeto da presente ação direta de inconstitucionalidade é o § 6º do art. 25 da Lei n. 7.098, de 30.12.1998, de Mato Grosso, pelo qual se trata do reconhecimento de crédito e conseqüente regime de compensação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS em operações interestaduais nas quais Mato Grosso figure como Estado de destino.

2. Sem fundamento jurídico válido a alegação da Assembleia Legislativa de Mato Grosso de ausência de interesse de agir da Confederação Nacional da Indústria – CNI. A autora representaria também, pela abrangência nacional, o interesse das empresas sediadas em Mato Grosso, as quais, como sustenta a Assembleia Legislativa, seriam favorecidas pelo ato normativo controvertido na espécie.

A legitimidade prevista no inc. IX do art. 103 da Constituição da República, submetida ao requisito da pertinência temática, permite a propositura de ações de controle abstrato de constitucionalidade pela autora, conforme a jurisprudência deste Supremo Tribunal:

*“ CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS). PRELIMINAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. PRESENÇA DE RELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS FINS INSTITUCIONAIS DAS REQUERENTES E A QUESTÃO DE FUNDO VERSADA NOS AUTOS. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011. ATO NORMATIVO DOTADO DE GENERALIDADE, ABSTRAÇÃO E AUTONOMIA. MÉRITO. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO NAS HIPÓTESES EM QUE OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE AFIGUREM COMO CONTRIBUINTES DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VII, B). OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (CRFB/88, ART. 150,*

IV). ULTRAJE À LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (CRFB/88, ART. 150, V). VEDAÇÃO À COGNOMINADA GUERRA FISCAL (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VI). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DO DEFERIMENTO DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, RESSALVADAS AS AÇÕES JÁ AJUIZADAS. 1. A Confederação Nacional do Comércio - CNC e a Confederação Nacional da Indústria - CNI, à luz dos seus fins institucionais, são partes legítimas para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade que impugna o Protocolo ICMS nº 21, ex vi do art. 103, IX, da Lei Fundamental de 1988, posto representarem, em âmbito nacional, os direitos e interesses de seus associados. 2. A modificação da sistemática jurídico-constitucional relativa ao ICMS, inaugurando novo regime incidente sobre a esfera jurídica dos integrantes das classes representadas nacionalmente pelas entidades arguentes, faz exsurgir a relação lógica entre os fins institucionais a que se destinam a CNC/CNI e a questão de fundo versada no Protocolo adversado e a fortiori a denominada pertinência temática (Precedentes: ADI 4.364/SC, Plenário, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ.: 16.05.2011; ADI 4.033/DF, Plenário, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ.: 07.02.2011; ADI 1.918/ES-MC, Plenário, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ.: 19.02.1999; ADI 1.003-DF, Plenário, Rel. Min. Celso de Mello, DJ.: 10.09.1999; ADI-MC 1.332/RJ, Plenário, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ.: 06.12.1995). (...) 15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas” (ADI n. 4.628, Relator o Ministro Luiz Fux, Plenário, DJe 24.11.2014).

“ Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei estadual que fixa piso salarial para certas categorias. CNI. Preliminar de ausência parcial de pertinência temática. Rejeitada. Expressão ‘que o fixe a maior’ contida no caput do artigo 1º da Lei estadual nº 5.627/09. Direito do trabalho. Competência legislativa privativa da União delegada aos Estados e ao Distrito Federal. Expressão que extravasa os limites da delegação de competência legislativa conferida pela União aos Estados por meio da Lei Complementar nº 103/00. Ofensa ao artigo 22, inciso I e parágrafo único, da Lei Maior. 1. A exigência de pertinência temática não impede o amplo conhecimento da ação, com a declaração de inconstitucionalidade da norma para além do âmbito dos indivíduos representados pela entidade requerente, quando o vício de inconstitucionalidade for idêntico para todos os seus destinatários. Preliminar rejeitada. (...) Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente ” (ADI n. 4.391, Relator o Ministro Dias Toffoli, Plenário, DJe 20.6.2011).

“ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA CAUTELAR, LEI N. 8.870, DE 15/5/1994, QUE ALTEROU

*DISPOSITIVOS DAS LEIS N.S 8.212 E 8.213, DE 24/7/1991, ART. 25 E PARAGRAFO 2.. 2. LEGITIMIDADE ATIVA DA AUTORA NO QUE CONCERNE A ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO PARAGRAFO 2. DO ART. 25 DA LEI N. 8.870/1994, AO DETERMINAR A EXTENSAO, AS PESSOAS JURIDICAS QUE SE DEDIQUEM A PRODUÇÃO AGRO-INDUSTRIAL, DO DISPOSTO NO ART. 25 DO DIPLOMA ALUDIDO. 3. NÃO HÁ VER, NA ESPÉCIE, DESDE LOGO, CUMULATIVIDADE, EIS QUE A CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL PASSA, NO CASO, A CALCULAR-SE A VISTA DO VALOR ESTIMADO DA PRODUÇÃO AGRICOLA E NÃO PELO MONTANTE DA FOLHA DE SALARIOS DOS EMPREGADOS DA PARTE AGRICOLA. 4. "PERICULUM IN MORA" QUE NÃO SE CARACTERIZA. 5. MEDIDA CAUTELAR INDEFERIDA." (ADI n. 1.103-MC, Relator o Ministro Néri da Silveira, Plenário, DJ 28.4.1995).*

A pertinência temática é patente na espécie, pois a questão controvertida atinge diretamente empresas situadas em Mato Grosso, as quais estariam submetidas a regime desigual de compensação de crédito e débitos nas operações interestaduais, e empresas sediadas fora daquela unidade federada, que poderiam ter a competitividade atingida no mercado mato-grossense e, conseqüentemente, nacional.

Consta dos autos procuração com poderes específicos, requisito essencial para propositura da presente ação direta, nos termos da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal:

*" Ação direta de que não se conhece, por não haver sido cumprida a diligência destinada à regularização da representação processual (procuração com poderes específicos para atacar a norma impugnada) " (ADI n. 2.187, Relator o Ministro Octavio Gallotti, Plenário, DJ 12.12.2003).*

*" 1) SEGURO DPVAT. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEGITIMIDADE DA CNS PARA A PROPOSITURA DA PRESENTE AÇÃO. PERTINÊNCIA TEMÁTICA DA ATUAÇÃO DA REQUERENTE COM OS DESDOBRAMENTOS DAS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELAS LEIS CONJURADAS NA REGULAMENTAÇÃO DO SEGURO DPVAT. 2) A PROCURAÇÃO COM PODERES ESPECÍFICOS PARA A PROPOSITURA DE ADI ATRELADA AOS AUTOS APÓS A DISTRIBUIÇÃO DA AÇÃO*

*SUPRE A INCAPACIDADE POSTULATÓRIA AB ORIGINE. VÍCIO SANADO. (...) 10) IMPROCEDÊNCIA DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 4.350 E 4.627. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 8º DA LEI Nº 11.482/07 E DOS ARTS. 30 A 32 DA LEI Nº 11.945/09 ” (ADI n. 4.350, Relator o Ministro Luiz Fux, Plenário, DJe 3.12.2014).*

*“ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRELIMINARES. LEI ESTADUAL. ICMS. PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. CÁLCULO. VALOR ADICIONADO. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. VÍCIO FORMAL INSANÁVEL. 1. Atende as exigências legais procuração que outorga poderes específicos ao advogado para impugnar, pela via do controle concentrado, determinado ato normativo, sendo desnecessária a individualização dos dispositivos. (...) Ação procedente em parte ” (ADI n. 2.728, Relator o Ministro Maurício Corrêa, Plenário, DJ 20.2.2004).*

Apta a Confederação Nacional da Indústria – CNI para ajuizar esta ação direta de inconstitucionalidade.

3. Quanto ao argumento suscitado pelo Governador de Mato Grosso de que a controvérsia posta nos autos não configura ofensa direta à Constituição da República, a autora alega contrariados o inc. III do art. 19, o art. 152 e o inc. I e a al. c do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República e assevera que a sistemática imposta pelo ato normativo questionado geraria “ *distinção tributária entre bens em razão de sua procedência [e] restring [iria] o crédito em função de quem o cobrou nas etapas anteriores, causando, assim, cumulatividade* ”. Sustentou competir “ *à lei complementar a disciplina do regime de compensação do imposto, matéria invadida pela norma estadual atacada* ” (doc. 1).

A argumentação da autora para questionar a validade constitucional do § 6º do art. 25 da Lei n. 7.098/1998 de Mato Grosso decorre de conceitos estabelecidos na Constituição da República, sendo desnecessária análise prévia de norma infraconstitucional.

Confira-se, por exemplo, o precedente firmado no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.325/MT, Relator o Ministro Marco Aurélio:

*“ PROCESSO OBJETIVO - CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE - LIMINAR. Surgindo a relevância e o risco de se manter com plena eficácia o preceito atacado, impõe-se o deferimento da medida acauteladora, suspendendo-o ” (DJ 6.10.2006).*

Nesse julgamento, entretanto, ao reconhecer a possibilidade de legítima explicitação do conteúdo do inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição da República pela Lei Complementar n. 87/1996, com as alterações das Leis Complementares ns. 92/1997, 99/1999 e 102/2000, este Supremo Tribunal assentou advir da Constituição da República a estrita necessidade de observância da equação crédito/débito referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

A essência do texto constitucional deve ser preservada, mesmo com a interpretação legal determinada pelo art. 146 e pelo inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, em especial por se tratar de sistemática atinente a imposto que, apesar de outorgado à competência estadual, é de configuração jurídica nacional. Confira-se trecho do voto condutor daquele julgado, proferido pelo Ministro Ilmar Galvão:

*“(...) a lei complementar não foi reservada, pela Constituição, apenas a explicitação da técnica da não-cumulatividade do ICMS, como defendem alguns estudiosos do tema (cf. Hamilton Dias de Souza, “Repertório IOB de jurisprudência” nº 11/98, p. 270), mas, também, principalmente, a fixação e a uniformização de seu próprio conteúdo. (...)*

*Optou o legislador complementar, portanto, por novo critério – por igual não incompatível com a norma do inciso I do § 2º do art. 155 da CF – admitindo o crédito pronto e pleno do imposto incidente sobre a operação de aquisição dos bens destinados ao uso ou consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento. (...)*

*Como foi dito acima, o dispositivo do inciso I do § 2º do art. 155 da CF foi redigido de molde a ensejar várias interpretações, segundo o sentido que se queira emprestar à expressão ‘cobrado nas anteriores’, cada uma delas correspondendo a critério distinto de aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS. (...)*

*Na conformidade das razões acima expostas, a nova lei complementar veio alterar, por esse modo, legitimamente, o regime de compensação do tributo, que não restou fixado, de maneira inequívoca, no inciso I do § 2º do art. 155 da CF, demandando regulamentação por lei complementar, na forma prevista no art. 146 da Carta, para observância uniforme pelos Estados, posto tratar-se de tributo que, conquanto de competência estadual, tem nítido caráter nacional”.*

4. No mérito, de se analisar inicialmente a norma questionada sob o enfoque formal.

5. No item referente à inconstitucionalidade formal do ato normativo questionado, quanto à alegada contrariedade à al. c do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, é de se anotar ser concorrente a competência para legislar sobre direito tributário e sobre o regime de compensação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, nos termos do inc. I do art. 24 da Constituição da República:

*“ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO CEARÁ. IMPUGNAÇÃO AOS ARTIGOS 192, §§ 1º E 2º; 193 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 201 E SEU PARÁGRAFO ÚNICO; 273, PARÁGRAFO ÚNICO; E 283, III, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO AO ATO COOPERATIVO E ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS ÀS PEQUENAS E MICROEMPRESAS; PEQUENOS E MICROPRODUTORES RURAIS; BEM COMO PARA AS EMPRESAS QUE ABSORVAM CONTINGENTES DE DEFICIENTES NO SEU QUADRO FUNCIONAL OU CONFECCIONE E COMERCIALIZE APARELHOS DE FABRICAÇÃO ALTERNATIVA PARA PORTADORES DE DEFICIÊNCIA. DISPOSIÇÕES PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA ‘C’, DA CRFB/88. COMPETÊNCIA CONCORRENTE DA UNIÃO, ESTADOS E DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO. ARTIGO 24, INCISO I, DA CRFB/88. AUSÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DEMAIS DISPOSITIVOS OBJURGADOS. CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS. ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º,*

INCISO XII, "G", DA CRFB/88. CAPUT DO ART. 193 DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO SEM DECLARAÇÃO DE NULIDADE. EXCLUSÃO DO ICMS DO SEU CAMPO DE INCIDÊNCIA. 1. O Federalismo brasileiro exterioriza-se, dentre outros campos, no segmento tributário pela previsão de competências legislativo-fiscais privativas dos entes políticos, reservada à Lei Complementar estabelecer normas gerais. 2. A concessão de benefícios fiscais não é matéria relativa à iniciativa legislativa privativa do Chefe do Poder Executivo, nos termos do estabelecido no artigo 61, § 1º, inciso II, alínea b, da CRFB/88. 3. O poder de exonerar corresponde a uma derivação do poder de tributar, assim, presente este, não há impedimentos para que as entidades investidas de competência tributária, como o são os Estados-membros, definam hipóteses de isenção ou de não-incidência das espécies tributárias em geral, à luz das regras de competência tributária, o que não interdita a Constituição estadual de dispor sobre o tema. 4. O art. 146, III, 'c', da CRFB/88 determina que lei complementar estabeleça normas gerais sobre matéria tributária e, em especial, quanto ao adequado tratamento tributário a ser conferido ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. 5. Não há a alegada inconstitucionalidade da Constituição estadual, porquanto a competência para legislar sobre direito tributário é concorrente, cabendo à União estabelecer normas gerais, aos Estados-membros e o Distrito Federal suplementar as lacunas da lei federal sobre normas gerais, afim de afeiçoá-las às particularidades locais, por isso que inexistindo lei federal de normas gerais, acerca das matérias enunciadas no citado artigo constitucional, os Estados podem exercer a competência legislativa plena (§ 3º, do art. 24 da CRFB/88). 6. Conseqüentemente, o § 1º do artigo 192 da Constituição cearense que estabelece que "o ato cooperativo, praticado entre o associado e sua cooperativa, não implica em operação de mercado", não é inconstitucional. 7. É que a Suprema Corte, ao apreciar situação análoga, assentou que, enquanto não promulgada a lei complementar a que se refere o art. 146, III, 'c', da CRFB/88, não se pode pretender que, com base na legislação local, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dê às cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado, verbis : 'Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III, 'c', da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária, razão por que, enquanto não for promulgada a lei complementar a que ele alude, não se pode pretender que, com base na legislação local mencionada no aresto recorrido, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de

*direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dar às Cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado.’(RE 141.800, Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJ de 30.10.97). (...) 12. Pedido de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente para declarar: (i) inconstitucional o parágrafo 2º do art. 192, sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de doze meses (ii) parcialmente inconstitucional o caput do art. 193, dando-lhe interpretação conforme para excluir de seu âmbito de incidência o ICMS; (iii) inconstitucional o parágrafo único do artigo 193; (iv) inconstitucional o artigo 201, caput, e seu parágrafo único; (v) inconstitucional o parágrafo único do artigo 273; (vi) inconstitucional o inciso III do artigo 283; julgar improcedente o pedido quanto ao caput e §1º do artigo 192, todos os artigos da Constituição cearense” (ADI n. 429, Relator o Ministro Luiz Fux, Plenário, DJe 30.10.2014).*

*“ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO FINANCEIRO. FEDERALISMO FISCAL. DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS PELO PRODUTO. IMPOSTOS DE RECEITA PARTILHADA SEGUNDO A CAPACIDADE DA ENTIDADE BENEFICIADA. ICMS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA. NORMA GERAL DE DIREITO FINANCEIRO. PREDOMINÂNCIA DO INTERESSE ART. 5º DA LEI COMPLEMENTAR 63/90. ART. 135 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO MARANHÃO. 1. Observa-se que a Lei Complementar 63 /90 vem a lume para organizar a atividade financeira dos múltiplos níveis de governo, simplificar e dar uniformidade à legislação referente às finanças públicas, coordenar as competências administrativas comuns e legislativas concorrentes, assim como assegurar a normatividade do princípio da suficiência financeira, devendo dispor sobre os prazos de transferência de receitas compartilhadas. 2. A matéria de direito financeiro é competência legislativa concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal (art. 24, I, da Constituição Federal), de modo que é atribuição da União inovar a ordem jurídica, por meio de lei, que disponha sobre normas gerais financeiras, o que é o caso do prazo para liberação dos repasses das receitas tributárias, à luz da predominância do interesse nacional. 3. Ação direta de inconstitucionalidade a que se dá procedência, para declarar a inconstitucionalidade do art. 135 da Constituição do Estado do Maranhão ” (ADI n. 1.046, Relator o Ministro Edson Fachin, Plenário, DJe 11.2.2016).*

*“ ICMS. Cooperativas de consumo. - Falta de prequestionamento da questão concernente ao artigo 5º, "caput", da Constituição Federal (súmulas 282 e 356). - A alegada ofensa ao artigo 150, I, da Carta Magna é indireta ou reflexa, não dando margem, assim, ao cabimento do recurso extraordinário. - Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III,*

*"c", da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária, razão por que, enquanto não for promulgada a lei complementar a que ele alude, não se pode pretender que, com base na legislação local mencionada no aresto recorrido, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dar às Cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado. Recurso extraordinário não conhecido "* (RE n. 141.800, Relator o Ministro Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 3.10.1997).

A determinação do art. 146 e do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República se direciona à lei complementar nacional, na qual devem ser estabelecidas diretrizes básicas para regulamentação geral do imposto discutido na espécie vertente, que, apesar da instituição reservada à competência estadual, tem configuração nacional.

Confira-se trecho do parecer da Procuradoria-Geral da República quanto a esse ponto específico:

*" Estabelecida a regulamentação básica sobre o imposto, a competência legislativa dos Estados e do Distrito Federal cinge-se a suplementar as normas gerais fixadas pela União, conformando-as às peculiaridades regionais. Para tanto, não há, no texto constitucional, a exigência de lei complementar "* (doc. 28).

A Advocacia-Geral da União se manifestou no mesmo sentido:

*" A disciplina geral desse imposto, atribuída à União, é que representa matéria reservada a tal espécie normativa, sendo deferido aos Estados legislar sobre peculiaridades relativas ao ICMS por meio de lei ordinária estadual "* (doc. 23).

Essa norma complementar, essencial para a integração e conciliação entre as disposições constitucionais e as legislações locais, direcionada a impedir possíveis distorções provenientes de condições regionais distintas, foi analisada no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945/MT, Redator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes:

*“ Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de fumus boni iuris . 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre ‘prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio’ (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação ‘iniciado fora do território mato-grossense’ (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão ‘observados os demais critérios determinados pelo regulamento’, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso ” (DJe 14.3.2011).*

**6. Sem respaldo jurídico a alegação de inconstitucionalidade formal do § 6º do art. 25 da Lei n. 7.098/1998 de Mato Grosso.**

7. Quanto à afirmação de inconstitucionalidade material, razão jurídica assiste à autora.

8. No art. 152 da Constituição da República se proíbe o estabelecimento de diferenciação tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, “ em razão de sua procedência ou destino ”.

Essa proibição decorre da opção federativa do constituinte brasileiro, a demandar normas garantidoras da capacidade diversificada da produção havida em cada Estado-membro e a distribuição equânime de oportunidades empresariais.

No art. 3º da Constituição da República se dispõe:

*“Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:*

*I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;*

*II - garantir o desenvolvimento nacional;*

*III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.*

Nos termos do art. 152 da Constituição da República, impossível reconhecer validade constitucional do § 6º do art. 25 da Lei n. 7.098/1998 de Mato Grosso, no qual se confere desvantagem econômica às operações interestaduais realizadas pelos contribuintes do ICMS sediados em Mato Grosso ou que tenham como Estado de destino aquela unidade da Federação.

Confira-se a manifestação da Advocacia-Geral da União:

*“ Trata-se, como se pode perceber, de incentivo fiscal concedido exclusivamente aos contribuintes com domicílio fiscal em Mato Grosso. Dessa feita, incorre o artigo 25, § 6º, da Lei estadual nº 7.098 /98, em violação ao artigo 152 da Constituição da República, que veda aos Estados, Distrito Federal e Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência e destino ” (doc. 23).*

Esse fundamento harmoniza-se com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria:

*“ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL . REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA CONDICIONADA À ORIGEM DA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA. SAÍDAS INTERNAS COM CAFÉ TORRADO OU MOÍDO. DECRETO DE 35.528/2004 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. VIOLAÇÃO DO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO. O Decreto 35.528/2004, do estado do Rio de Janeiro, ao estabelecer um regime diferenciado de tributação para as operações das quais resultem a saída interna de café torrado ou moído, em função da procedência ou do destino de tal operação, viola o art. 152 da Constituição. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente ” (ADI n. 3.389, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, Plenário, DJe 1º.2.2008).*

*“ 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 n. 3.936-MC, Relator o Ministro Gilmar Mendes, Plenário, DJe 9.11.2007).*

9. Ao se instituir agravamento às operações interestaduais, pela norma questionada se estabelece favorecimento à comercialização interna do Estado ou à importação de bens do exterior. Como sustentado pela Assembleia Legislativa de Mato Grosso, em informações, tem-se, com base no § 6º do art. 25 da Lei n. 7.098/1998 de Mato Grosso, *“ permit [ir-se] àquela indústria já devidamente instalada no território de Mato Grosso*

*possa auferir maiores incentivos quando da aquisição de equipamentos, e, na outra ponta da cadeia econômica, tal norma permitirá também à empresa vendedora também se beneficiar do negócio realizado” (doc. 15).*

Este Supremo Tribunal reconheceu a inviabilidade constitucional de combate a benefício fiscal unilateral concedido por Estado-membro em descompasso com a al. g do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República. A entidade federada não poderia se valer de agravamento de todas as situações diversas da qual se pretende, de maneira indireta, beneficiar, pois, nas palavras do Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.377, “ *o propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam*” (DJ 7.11.2003).

Nesse mesmo sentido o seguinte julgado:

*“ TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO. EXTENSÃO ÀS REMESSAS PARA CONSUMIDORES FINAIS. COMÉRCIO ELETRÔNICO. ‘GUERRA FISCAL’. DENSA PROBABILIDADE DE VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL. LEI 9.582 /2011 DO ESTADO DA PARAÍBA. MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA. 1. A Constituição define que o estado de origem será o sujeito ativo do ICMS nas operações interestaduais aos consumidores finais que não forem contribuintes desse imposto, mas a legislação atacada subverte essa ordem (art. 155, § 2º, II, b da Constituição). 2. Os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob o pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, pois tais tensões devem ser resolvidas no foro legítimo, que é o Congresso Nacional (arts. 150, V e 152 da Constituição). 3. Compete ao Senado definir as alíquotas do tributo incidente sobre as operações interestaduais. 4. A tolerância à guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão” (ADI n. 4.705-MC-Ref, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, Plenário, DJe 19.6.2012).*

Esse favorecimento se constitui em instrumento de guerra fiscal entre entidades federadas, rejeitada pelo Supremo Tribunal Federal em diversas ocasiões, como se depreende dos seguintes julgados:

*“ CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL (ICMS). PRELIMINAR. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. PRESENÇA DE RELAÇÃO LÓGICA ENTRE OS FINS INSTITUCIONAIS DAS REQUERENTES E A QUESTÃO DE FUNDO VERSADA NOS AUTOS. PROTOCOLO ICMS Nº 21/2011. ATO NORMATIVO DOTADO DE GENERALIDADE, ABSTRAÇÃO E AUTONOMIA. MÉRITO. COBRANÇA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PELO ESTADO DE DESTINO NAS HIPÓTESES EM QUE OS CONSUMIDORES FINAIS NÃO SE AFIGUREM COMO CONTRIBUINTES DO TRIBUTO. INCONSTITUCIONALIDADE. HIPÓTESE DE BITRIBUTAÇÃO (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VII, B). OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (CRFB/88, ART. 150, IV). ULTRAJE À LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (CRFB/88, ART. 150, V). VEDAÇÃO À COGNOMINADA GUERRA FISCAL (CRFB/88, ART. 155, § 2º, VI). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PROCEDENTE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS A PARTIR DO DEFERIMENTO DA CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, RESSALVADAS AS AÇÕES JÁ AJUIZADAS. (...) 6. A alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja odiosa hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária quando da venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação. (...) 10. Os Estados membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detém competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida. 11. A engenharia tributária do ICMS foi chancelada por esta Suprema Corte na ADI 4565/PI-MC, da qual foi relator o Ministro Joaquim Barbosa, assim sintetizada: a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual,*

propiciando, portanto, tributação concomitante, ou partilha simultânea do tributo; Vale dizer: ambos os Estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não-contribuinte: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna; c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final: apenas o estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual; d) Operação envolvendo combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do estado de destino da mercadoria, e não do estado de origem. 12. A Constituição, diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS nº 21/2011, dispõe categoricamente que a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, a teor do art. 155, § 2º, inciso VII, alínea g, da CRFB/88. É dizer: outorga-se ao Estado de origem, via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, excetuando os casos em que as operações envolverem combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino. 13. Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, et pour cause, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional. 14. O Pacto Federativo e a Separação de Poderes, erigidos como limites materiais pelo constituinte originário, restam ultrajados pelo Protocolo nº 21/2011, tanto sob o ângulo formal quanto material, ao criar um cenário de guerra fiscal difícil de ser equacionado, impondo ao Plenário desta Suprema Corte o dever de expungir-lo do ordenamento jurídico pátrio. 15. Ação direta de inconstitucionalidade julgada PROCEDENTE. Modulação dos efeitos a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas” (ADI n. 4.628, Relator o Ministro Luiz Fux, Plenário, DJe 24.11.2014).

“ CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. LEI 6.041 /2010 DO ESTADO DO PIAUÍ. LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (ARTS. 150, V E 152 DA CONSTITUIÇÃO). DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA (BITRIBUTAÇÃO – ART. 155, § 2º, VII, B DA CONSTITUIÇÃO). GUERRA FISCAL VEDADA (ART. 155, § 2º, VI DA CONSTITUIÇÃO). MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois: (a) Há reserva de resolução do Senado Federal para determinar

as alíquotas do ICMS para operações interestaduais; (b) O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto 'bens', ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial; (c) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional (reforma tributária). Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário. Medida liminar concedida para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva ( ex tunc ) da Lei estadual 6.041/2010 " (ADI n. 4.565-MC, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, Plenário, DJe 27.6.2011).

" ICMS – 'GUERRA FISCAL' – CONCESSÃO UNILATERAL DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO COMO PRESSUPOSTO LEGITIMADOR DA OUTORGA, PELO ESTADO-MEMBRO OU PELO DISTRITO FEDERAL, DE TAIS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS – PERFIL NACIONAL QUE QUALIFICA A ESTRUTURA JURÍDICO-NORMATIVA DO ICMS – A EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE EXONERAÇÃO FISCAL DO ESTADO-MEMBRO/DISTRITO FEDERAL EM TEMA DE ICMS – RECEPÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 PELA VIGENTE ORDEM CONSTITUCIONAL – O SIGNIFICADO DA IMPRESCINDIBILIDADE DO CONVÊNIO INTERESTADUAL NA OUTORGA DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS REFERENTES AO ICMS – DOCTRINA – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – INSTITUIÇÃO, PELO ESTADO DE SÃO PAULO, DE REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE ICMS QUE CULMINA POR INSTAURAR SITUAÇÃO DE APARENTE "COMPETIÇÃO FISCAL INCONSTITUCIONAL" LESIVA AO ESTADO DO AMAZONAS E A SEU POLO INDUSTRIAL – MEDIDAS QUE SE REFEREM À PRODUÇÃO DE 'TABLETS' – POSSÍVEL TRANSGRESSÃO, PELOS DIPLOMAS NORMATIVOS PAULISTAS, AO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO, QUE CONSAGRA O 'PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO TRIBUTÁRIA' – PRECEDENTE DO STF – MEDIDA CAUTELAR REFERENDADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ICMS – 'GUERRA FISCAL' – CONCESSÃO UNILATERAL DE INCENTIVOS E BENEFÍCIOS DE ORDEM TRIBUTÁRIA – INADMISSIBILIDADE – NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA CLÁUSULA DE RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO – A existência de convênios interestaduais celebrados

em atenção e em respeito à cláusula da reserva constitucional de convênio, fundada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g', da Constituição da República, traduz pressuposto essencial legitimador da válida concessão, por Estado-membro ou pelo Distrito Federal, de benefícios, incentivos ou exonerações fiscais em tema de ICMS. – Revela-se inconstitucional 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. Precedentes. INCONSTITUCIONALIDADES NÃO SE COMPENSAM – A outorga unilateral, por determinado Estado-membro, de benefícios de ordem tributária em tema de ICMS não se qualifica, porque inconstitucional, como resposta legítima e juridicamente idônea à legislação de outro Estado-membro que também se revele impregnada do mesmo vício de inconstitucionalidade e que, por resultar de igual transgressão à cláusula constitucional da reserva de convênio, venha a provocar desequilíbrios concorrenciais entre referidas unidades federadas, assim causando gravame aos interesses do Estado-membro alegadamente prejudicado. É que situações de inconstitucionalidade, porque reveladoras de gravíssima transgressão à autoridade hierárquico-normativa da Constituição da República, não se compensam entre si. Precedente” (ADI n. 4.635-MC-AgR-Ref, Relator o Ministro Celso de Mello, Plenário, DJe 12.2.2015).

A Advocacia-Geral da União, ao acatar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e afirmar que o ato normativo em questão “*promove a denominada guerra fiscal*” (doc. 23), citou o seguinte julgado deste Supremo Tribunal:

“ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - INEXISTÊNCIA DE PRAZO DECADENCIAL - ICMS - CONCESSÃO DE ISENÇÃO E DE OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS, INDEPENDENTEMENTE DE PREVIA DELIBERAÇÃO DOS DEMAIS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL - LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DO ESTADO-MEMBRO EM TEMA DE ICMS (CF, ART. 155, 2., XII, 'G') - NORMA LEGAL QUE VEICULA INADMISSÍVEL DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA AO GOVERNADOR DO ESTADO - PRECEDENTES DO STF - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE E PRAZO

*DECADENCIAL: O ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade não está sujeito a observância de qualquer prazo de natureza prescricional ou de caráter decadencial, eis que atos inconstitucionais jamais se convalidam pelo mero decurso do tempo. Súmula 360. Precedentes do STF. DIREITO DE PETIÇÃO E AÇÃO DIRETA: O direito de petição, presente em todas as Constituições brasileiras, qualifica-se como importante prerrogativa de caráter democrático. Trata-se de instrumento jurídico-constitucional posto a disposição de qualquer interessado - mesmo daqueles destituídos de personalidade jurídica -, com a explícita finalidade de viabilizar a defesa, perante as instituições estatais, de direitos ou valores revestidos tanto de natureza pessoal quanto de significação coletiva. Entidade sindical que pede ao Procurador-Geral da República o ajuizamento de ação direta perante o STF. Provocatio ad agendum. Pleito que traduz o exercício concreto do direito de petição. Legitimidade desse comportamento. ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL A GUERRA TRIBUTARIA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS: O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a "guerra tributaria" entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributaria, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais. CONVENIOS E CONCESSÃO DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFÍCIO FISCAL EM TEMA DE ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial a válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios - enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributaria em matéria de ICMS - destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o*

*exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS. MATÉRIA TRIBUTÁRIA E DELEGAÇÃO LEGISLATIVA: A outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa. Precedente: ADIn 1.296-PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO ” (ADI n. 1.247-MC, Relator o Ministro Celso de Mello, Plenário, DJ 8.9.1995).*

10. Revela-se apto o reconhecimento da inconstitucionalidade do dispositivo normativo questionado.

A autora também apresenta como argumento para o pleito de declaração de invalidade constitucional da norma em causa a contrariedade ao inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

Nesse ponto é de se ressaltar que o § 6º do art. 25 da Lei n. 7.098/1998 de Mato Grosso também destoava da determinação constitucional de manutenção do sistema de compensação crédito/débito referente à operacionalização do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

Ao se reconhecer a impossibilidade de crédito do valor referente à parcela resultante da aplicação do diferencial de alíquota, pela norma questionada se promove a desfiguração de uma das características mais significativas do ICMS: a incidência real sobre o valor agregado em cada operação. Essa prática conduz à eliminação, ainda que parcial, do princípio da não cumulatividade, previsto no inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição da República, o que se revela constitucionalmente inaceitável, excetuadas as situações previstas no inc. II do § 2º do art. 155 do texto constitucional, conforme precedente deste Supremo Tribunal:

“ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS.

IMPORTAÇÃO. PESSOA QUE NÃO SE DEDICA AO COMÉRCIO OU À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL. “NÃO CONTRIBUINTE”. VIGÊNCIA DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33 /2002. POSSIBILIDADE. REQUISITO DE VALIDADE. FLUXO DE POSITIVAÇÃO. EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO. 1. Há competência constitucional para estender a incidência do ICMS à operação de importação de bem destinado a pessoa que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços, após a vigência da EC 33/2001. 2. A incidência do ICMS sobre operação de importação de bem não viola, em princípio, a regra da vedação à cumulatividade (art. 155, § 2º, I da Constituição), pois se não houver acumulação da carga tributária, nada haveria a ser compensado. 3. Divergência entre as expressões “bem” e “mercadoria” (arts. 155, II e 155, §2, IX, a da Constituição). É constitucional a tributação das operações de circulação jurídica de bens amparadas pela importação. A operação de importação não descaracteriza, tão-somente por si, a classificação do bem importado como mercadoria. Em sentido semelhante, a circunstância de o destinatário do bem não ser contribuinte habitual do tributo também não afeta a caracterização da operação de circulação de mercadoria. Ademais, a exoneração das operações de importação pode desequilibrar as relações pertinentes às operações internas com o mesmo tipo de bem, de modo a afetar os princípios da isonomia e da livre concorrência. CONDIÇÕES CONSTITUCIONAIS PARA TRIBUTAÇÃO 4. Existência e suficiência de legislação infraconstitucional para instituição do tributo (violação dos arts. 146, II e 155, XII, § 2º, i da Constituição). A validade da constituição do crédito tributário depende da existência de lei complementar de normas gerais (LC 114/2002) e de legislação local resultantes do exercício da competência tributária, contemporâneas à ocorrência do fato jurídico que se pretenda tributar. 5. Modificações da legislação federal ou local anteriores à EC 33/2001 não foram convalidadas, na medida em que inexistente o fenômeno da “constitucionalização superveniente” no sistema jurídico brasileiro. A ampliação da hipótese de incidência, da base de cálculo e da sujeição passiva da regra-matriz de incidência tributária realizada por lei anterior à EC 33 /2001 e à LC 114/2002 não serve de fundamento de validade à tributação das operações de importação realizadas por empresas que não sejam comerciais ou prestadoras de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual. 6. A tributação somente será admissível se também respeitadas as regras da anterioridade e da anterioridade, cuja observância se afere com base em cada legislação local que tenha modificado adequadamente a regra-matriz e que seja posterior à LC 114/2002. Recurso extraordinário interposto pelo

*Estado do Rio Grande do Sul conhecido e ao qual se nega provimento. Recurso extraordinário interposto por FF. Claudino ao qual se dá provimento ” (RE n. 439.796, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, Plenário, DJe 17.3.2014).*

Confira-se excerto do voto condutor desse julgado:

*“ O ICMS é um imposto multifásico, isto é, potencialmente incidente sobre todas as etapas de um dado ciclo produtivo, da elaboração mais primária à distribuição do bem acabado ao consumidor. Em termos gerais, o valor cobrado a título de tributo é um custo para o empreendimento e, portanto, tende a se incorporar no preço da operação. Como preço faz parte do valor da operação, a quantia paga também passa a fazer parte da base de cálculo da operação subsequente. No caso do ICMS, vale lembrar que a inclusão do valor do tributo na sua própria base de cálculo é obrigatória. Trata-se do efeito translativo ou da repercussão do ônus da tributação.*

*A repetição do efeito translativo ao longo dos processos de produção e de distribuição de bens e serviços leva à acumulação da carga tributária. Para controlar as diversas desvantagens do modelo de tributação em cascata, a Constituição determina que a apuração do valor devido será não cumulativa, ‘compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal’ (art. 155, § 2º, I da Constituição).*

*A aplicação do art. 155, § 2º, I da Constituição pressupõe a reiterada incidência do ICMS sobre as diversas fases do ciclo econômico (produtivo e comercial), de modo que a carga tributária se acumule e seja transferida a cada elo subsequente, até chegar ao consumidor final.*

*Se houver uma única etapa tributada pelo ICMS, que corresponde à operação de importação, não ocorrerá acúmulo de carga tributária.*

*É o que ocorre na importação de bem por pessoa que não se dedique ao comércio ou à prestação de serviços de comunicação ou de transporte intermunicipal ou interestadual. Nas operações de importação por empresas ou pessoas naturais que não sejam comerciantes ou industriais não haverá ciclo produtivo subsequente, tributável pelo ICMS. Sem novo débito em hipotética operação de saída o de prestação econômica, destinado a receber o influxo do efeito translativo, não há acúmulo de carga tributária.*

*Em relação às operações precedentes ao ato de importação, não há como considerar os efeitos de tributos cobrados por outras entidades soberanas sem apelo às normas internacionais destinadas a harmonizar o tratamento tributário. Ainda que gravadas por exações*

*sobre o consumo ou sobre a produção, tais operações certamente não são submetidas ao ICMS.*

*Se houver mais de uma etapa sujeita à incidência do tributo, devido às peculiares características da logística própria ao formato de negócio jurídico escolhido (importação por encomenda ou importação por conta-e-ordem de terceiros, por exemplo), a aplicação da regra tomará por base as operações realizadas pelas entidades comerciais e industriais ou a elas equiparadas. Hipotética violação ocorreria se não se permitisse ao importador comercial ou equiparado, como as comerciais-importadoras (trading companies), compensar o que pago na importação com o valor cobrado na operação subsequente.*

*Em síntese, seja por ausência de débito em operação de entrada ou por ausência de débito na operação de saída, sem o fenômeno da acumulação da carga tributária não há pressuposto para aplicação da regra da não cumulatividade”.*

Quanto a esse ponto, o Governador de Mato Grosso asseverou que “ o direito ao crédito de ICMS concerne, segundo prevê a própria Constituição, ao imposto cobrado nas operações anteriores, o que não acontece no diferencial de alíquota, onde o imposto é recolhido pelo próprio contribuinte quando da entrada do bem que integrará o ativo fixo no Estado ” (doc. 1).

Sem pertinência o argumento do Governador de Mato Grosso de existir, na espécie, fracionamento de lançamentos de crédito nas operações interestaduais de bens destinados à integração do ativo permanente de sujeitos passivos contribuintes do ICMS, conformando-se a parcela recolhida com base no diferencial de alíquota a espécie de parcela autônoma, dissociada do crédito advindo do valor recolhido ao Estado de origem.

Nos termos do inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição da República, há necessidade de compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas etapas anteriores, ou seja, deve-se considerar, na espécie vertente, a operação realizada no Estado de origem, distinto de Mato Grosso, advindo dessa operação o valor correspondente ao crédito a ser abatido na etapa subsequente, nos termos da Lei Complementar n. 87 /1996, com as alterações das Leis Complementares ns. 92/1997, 99/1999 e 102 /2000, o ingresso da mercadoria, real ou simbólica, no ativo permanente do estabelecimento.

Nos termos do inc. VII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, em operações interestaduais nas quais se destinem bens a consumidor final, incide a alíquota interestadual em favor do Estado de origem, apurando-se o valor do imposto, que seguirá destacado na nota fiscal, cabendo ao Estado de destino calcular a diferença entre a alíquota interna e a cobrada pelo Estado de origem, incidindo esse diferencial de alíquota sobre o valor da operação, calculando-se assim o montante do imposto a ser recolhido para o Estado de destino.

Esse regime de apuração do valor do tributo, concernente à operação interestadual de compra da mercadoria para integração ao ativo permanente do estabelecimento, não conduz à diferenciação de lançamentos e autonomia de etapas. Revela-se meio de repartição do valor recolhido de imposto entre os Estados de origem e de destino, a traduzir-se em medida de justiça tributária.

Este Supremo Tribunal reconheceu o caráter nacional do imposto controvertido na espécie, pelo que “ *os imperativos constitucionais relativos ao ICMS se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo, et pour cause , o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados membros a prerrogativa de instituir, sponte sua, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o altiplano constitucional* ” (ADI n. 4.628, Relator o Ministro Luiz Fux, Plenário, DJe 24.11.2014).

No mesmo sentido o julgado a seguir:

*“ CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPUGNAÇÃO DO INCISO I DO ART. 5º DA LEI Nº 6.489/02, DO ESTADO DO PARÁ. O dispositivo impugnado previu a possibilidade de concessão de incentivos fiscais aos empreendimentos arrolados no art. 3º do diploma legislativo em causa. Ao fazê-lo, contudo, olvidou o disposto na letra ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, o qual exige a prévia celebração, nos termos da Lei Complementar nº 24/75, de convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal. As regras constitucionais que impõem um tratamento federativamente uniforme em matéria de ICMS não representam desrespeito à autonomia dos Estados-membros e do Distrito Federal. Isto porque o próprio artigo constitucional de nº 18, que veicula o princípio da autonomia dos*

*entes da Federação, de logo aclara que esse princípio da autonomia já nasce balizado por ela própria, Constituição. Ação direta de inconstitucionalidade que se julga procedente para emprestar interpretação conforme ao inciso I do art. 5º da Lei nº 6.489/02, do Estado do Pará, de modo que se excluam da sua aplicação os créditos relativos ao ICMS que não tenham sido objeto de anterior convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal” (ADI n. 3.246, Relator o Ministro Carlos Britto, Plenário, DJ 1º.9.2006).*

Quanto ao imprescindível respeito ao pacto federativo e à preservação da equalização tributária entre os Estados-membros, o paradigma constitucional analisado, expresso no inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição da República, refere-se ao crédito oriundo do “ *mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”, sem distinção do sujeito ativo da operação geradora do crédito tributário.

Imperioso o respeito ao sistema de compensação do imposto, permitindo-se ao sujeito passivo do tributo a compensação do valor obtido como crédito em operações anteriores, ressalvadas as situações de ausência de constituição de crédito, como as previstas na Constituição da República ou outras previstas no sistema normativo-tributário.

Ao analisar a evolução econômica na cadeia de créditos e débitos do ICMS, a Segunda Turma deste Supremo Tribunal assentou:

*“ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO AO ADQUIRENTE. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. 1. O regime de diferimento, ao substituir o sujeito passivo da obrigação tributária, com o adiamento do recolhimento do imposto, em nada ofende o princípio da não-cumulatividade (RE 112.098, DJ 14.02.92, e RE 102.354, DJ 23.11.84). 2. O princípio da não-cumulatividade do ICMS consiste em impedir que, nas diversas fases da circulação econômica de uma mercadoria, o valor do imposto seja maior que o percentual correspondente à sua alíquota prevista na legislação. O contribuinte deve compensar o tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, incidindo a tributação somente sobre valor adicional ao preço. 3. Na hipótese dos autos, a saída da produção dos agravantes não é tributada pelo ICMS, pois sua incidência é diferida para a próxima etapa do ciclo econômico. Se nada é recolhido na venda da mercadoria, não há que se falar em*

*efeito cumulativo. 4. O atacadista ou industrial, ao comprar a produção dos agravantes, não recolhe o ICMS, portanto não escritura qualquer crédito desse imposto. Se a entrada da mercadoria não é tributada, não há créditos a compensar na saída. 5. Impertinente a invocação do princípio da não-cumulatividade para permitir a transferência dos créditos de ICMS, referente à compra de insumos e maquinário, para os compradores da produção agrícola, sob o regime de diferimento. 6. Agravo regimental improvido” (RE n. 325.623-AgR, Relatora a Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ 7.12.2006).*

Assim também ponderou a Advocacia-Geral da União, ao acatar a jurisprudência deste Supremo Tribunal: *“ ao vedar, em determinadas hipóteses, o crédito do referido imposto para fins de compensação tributária, a lei atacada acaba por estabelecer a cumulatividade do ICMS, contrariando o regime constitucional do citado tributo ”* (doc. 23).

Aliado a esse posicionamento o parecer da Procuradoria-Geral da República:

*“(…) o dispositivo impugnado veda ao contribuinte mato-grossense o crédito do valor recolhido ao destino nas operações interestaduais, de modo que, nesses casos, a compensação do ICMS fica restrita ao valor correspondente aos 7% ou 12% pagos ao Estado de origem.*

*Confere-se, assim, tratamento privilegiado às operações internas, às quais originam, para o contribuinte mato-grossense, crédito integral do valor do ICMS recolhido.*

*É evidente, portanto, que o art. 25, § 6º, da Lei Estadual 7.098/1998, contraria, a um só tempo, o princípio da não cumulatividade (art. 155, § 2º, I, CR) e a vedação ao estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência (art. 152, CR) ”* (doc. 28).

**11.** Parece não caber distinguir crédito tributário fora dos parâmetros reconhecidos pela Constituição da República. A sistemática da não cumulatividade deve incidir sobre todos os créditos, incluídos aqueles aos quais constitucionalmente reservada a definição por lei complementar, nos termos do inc. II e das als. *c* e *f* do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

Ser o crédito resultante da operação anterior compensado por efeito da incorporação do bem ao ativo permanente do sujeito passivo do imposto não torna o crédito inválido, nos termos do art. 20 da Lei Complementar n. 87/1996, pelo qual se regulamentam, como disposto no inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, a sistemática de compensação de créditos e débitos e a apropriação do crédito tributário decorrente de operação antecedente à entrada de bem destinado ao ativo permanente do contribuinte.

**12. Pelo exposto, voto no sentido de julgar procedente esta ação direta para declarar a inconstitucionalidade do § 6º do art. 25 da Lei n. 7.098, de 30.12.1998, de Mato Grosso .**

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2023