

VOTO

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES (RELATOR): A controvérsia submetida ao Supremo diz respeito à constitucionalidade de convênio interestadual que determina a cessação da benesse tributária de deferimento ou suspensão do lançamento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), no caso de saídas isentas ou não tributadas de etanol anidro combustível (EAC) ou biodiesel (B100) destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFM) e às áreas de livre comércio.

Da Zona Franca de Manaus

A ZFM foi instituída como área de livre comércio pela Lei n. 3.173, de 6 de junho de 1957, e sua operacionalização se deu com a edição do Decreto-Lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, cujo art. 1º previa a ZFM como “área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais”.

A criação dessa zona objetivava promover o crescimento industrial, comercial e agropecuário da região.

Tratar-se de área de livre comércio significa, em primeiro plano, que a importação de mercadorias estrangeiras na ZFM é isenta ou imune de impostos de importação e de exportação.

Importação é a operação mediante a qual se incorpora à economia nacional produto que tem origem em outro país. Exportação é a operação em que se retira determinado produto nacional ou nacionalizado da economia brasileira com a intenção de introduzi-lo no mercado estrangeiro.

Os impostos de importação e de exportação têm finalidade precipuamente extrafiscal: exações que protegem e incentivam a economia nacional, pela imposição ou redução de custos a determinados produtos. O imposto de importação, na medida em que aumenta o custo de incorporação de produtos estrangeiros ao mercado nacional, constitui benefício em favor da circulação dos produtos nacionais, não sujeitos à mesma imposição. Já o imposto de exportação, aumentando os custos

necessários para a realização de operação de retirada de produtos do mercado nacional, torna mais vantajosa a circulação interna.

É certo que ambos os tributos privilegiam o desenvolvimento do mercado interno, mas precisam ser adequadamente dosados, por seu potencial de tornar mais complexo o trânsito internacional de produtos. A interação desembaraçada com mercados pujantes pode permitir maior desenvolvimento local, desde que respeitadas as regras *antidumping*, que defendem o livre comércio, coibindo práticas de abuso de poder econômico.

Eis a ideia geral que rege a instalação de zonas de livre comércio.

Ao criar a ZFM, o art. 3º do Decreto-Lei n. 288/1967 previu que a entrada de mercadoria estrangeira naquele território especial seria isenta de imposto de importação e de imposto sobre produtos industrializados, desde que destinado o artigo a consumo interno na zona, a industrialização em qualquer grau ou a estocagem para reexportação. Já o art. 5º dispôs que a exportação de mercadoria – qualquer que seja a sua origem – da zona para o estrangeiro estaria isenta do imposto de exportação. É dizer, a legislação retirou, naquela área, os tradicionais entraves protetivos para a circulação internacional de produtos.

Há, por outro lado, a preocupação com a dinâmica entre a ZFM e o restante do país. Já que a ZFM fica isenta dos impostos de proteção do mercado nacional, é razoável afirmar que se equipara, para efeito tributário, a um mercado internacional. Por isso mesmo, no caso de interação entre a ZFM e demais localidades do país, ocorre a incidência dos impostos de importação e de exportação. O art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967 versa que a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na ZFM, ou, ainda, para reexportação ao estrangeiro, equivaleria a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

O art. 6º, por sua vez, estabeleceu que as mercadorias de origem estrangeira estocadas na Zona Franca, quando de lá saírem para comercialização em qualquer ponto do território nacional, ficam sujeitas ao pagamento dos impostos de uma importação do exterior, ressalvada a concessão de alguma isenção prevista em lei específica.

Em relação aos produtos industrializados na ZFM, com algumas exceções, consta do art. 7º do Decreto-Lei (com redação dada pela Lei n. 8.387, de 30 de dezembro de 1991) que as saídas para qualquer outro ponto do território nacional estão sujeitas à exigibilidade do imposto de importação relativo a matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de origem estrangeira neles empregados.

O art. 8º daquele diploma indica como “reexportação” a destinação de mercadorias de origem nacional à Zona Franca com a finalidade de serem enviadas a outros pontos do território nacional.

Em suma, há sistemática de equiparação da ZFM a mercado estrangeiro: tudo que para lá se destina equivale a uma operação com o exterior.

A constituinte de 1988 resolveu preservar essa situação fiscal, estabelecendo no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) a manutenção da ZFM, com suas características de área livre de comércio de exportação e importação e de incentivos fiscais, pelo prazo de 25 (vinte e cinco) anos, contados da promulgação da Carta. Esse prazo, como se sabe, foi estendido pelas Emendas Constitucionais n. 42 /2003 e 83/2014, respectivamente, por mais 10 (dez) e mais 50 (cinquenta) anos.

Fixadas essas premissas iniciais, analiso os precedentes desta Corte em que discutida a constitucionalidade de normas que afetaram, de qualquer maneira, o regime tributário da ZFM.

1. Da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Na ADI 310, da relatoria da ministra Cármem Lúcia, *DJe* de 9 de setembro de 2014, o Tribunal assentou que o quadro normativo de incentivo fiscal à ZFM anterior à Carta de 1988 foi constitucionalizado pelo art. 40 do ADCT. Dessa forma, o regime fiscal da ZFM adquiriu natureza de imunidade tributária. Transcrevo, por oportuno, a ementa daquele julgado:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS SOBRE ICMS NS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO DE

BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1988, ENVOLVENDO BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.

1. Não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saber, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra *g*, da Constituição da República).

2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288 /1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

3. A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação pré-constitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório.

4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.

Nesse precedente, estava em jogo a validade dos Convênios ICMS n. 1, 2 e 6, todos de 1990. O primeiro deles excluiu o açúcar de cana do benefício da não incidência do ICMS nas operações de remessa para comercialização ou industrialização na ZFM. O segundo revogou isenção concedida pelo Convênio ICM n. 65/1988 e fixou níveis de tributação na remessa de produtos industrializados semielaborados para o Município de Manaus. Por fim, o terceiro ajuste cancelou benefício de manutenção de crédito resultante da não incidência do ICMS nas operações de remessa de mercadoria nacional para a ZFM.

Todas essas normas foram declaradas inconstitucionais. Nos termos do voto da eminente Relatora:

Assim, quando do advento da ordem constitucional vigente, a legislação do antigo ICM conferia à saída de mercadorias para a Zona Franca de Manaus o mesmo tratamento fiscal outorgado à exportação, cujas operações, no regime constitucional anterior, eram feitas sem a cobrança do ICM (art. 23, inc. II, § 7º: O imposto de que trata o item II [operações relativas à circulação de mercadorias] não incidirá sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar), **sendo expressamente vedado aos entes federados modificar esse favorecimento fiscal**.

[...]

11. A norma constitucional transitória invocada pelo Autor impôs a preservação do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, restringindo, assim, o exercício da competência conferida aos Estados e ao Distrito Federal no corpo normativo permanente da Constituição de 1988, pela não incidência constitucionalmente qualificada instituída pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias .

[...]

O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus foi alçada à estatura constitucional pelo art. 40 do ADCT, adquirindo, por força dessa regra transitória, **natureza de imunidade tributária** .

Assim, considerando-se não apenas os conceitos de permanência e de transitoriedade, mas também os conceitos de generalidade e de especificidade das normas constitucionais discutidas, não se há cogitar de incompatibilidade do regramento pré-constitucional referente aos incentivos fiscais conferidos à Zona Franca de Manaus com o sistema tributário nacional surgido com a Constituição de 1988, pelo que persiste vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus

.

No mesmo sentido, cito a ADI 2.348 MC, ministro Marco Aurélio, DJ de 7 de novembro de 2003, cujo acórdão ficou assim resumido:

ZONA FRANCA DE MANAUS – PRESERVAÇÃO CONSTITUCIONAL. Configuram-se a relevância e o risco de manter-

se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Suspensão de dispositivos da Medida Provisória nº 2.037-24, de novembro de 2000.

No que concerne a dispositivo que afastava as receitas de vendas efetuadas a empresa estabelecida na ZFM, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio de isenção quanto à contribuição para o PIS/Pasep, o ministro Marco Aurélio, Relator do processo, ressaltou:

[...] A razão de ser do artigo 40 do Ato das Disposições Transitórias direcionaria, isto sim, ao elastecimento dos benefícios próprios, sob o ângulo fiscal, na região, e não ao afastamento, à exclusão. Óptica diversa, disciplina discrepante do fim visado, implica a revelação de visão míope. O artigo 40 do Ato das Disposições Transitórias constitucionalizou, de forma projetada no tempo, considerados os vinte e cinco anos a partir da promulgação da Constituição Federal, a legislação ordinária reveladora da outorga de benefícios a quem viesse a estabelecer-se na Amazônia. Por isso mesmo, ganhou envergadura e respeitabilidade maior o artigo 4º do Decreto-Lei nº 288/67:

[...]

Como asseverado na inicial, tal equiparação integra o conjunto de estímulos que compõem a Zona Franca, tendo sido, portanto, mantido até 2013 nos termos do artigo 40 do ADCT. **Há de concluir-se que legislação a revelar o trato diferente da matéria, a exclusão inibidora de novos investimentos, conflita com a manutenção projetada no tempo da Zona Franca de Manaus**. A incongruência é flagrante, no que, em relação a uma das áreas que maior atenção necessita, quer sob o ângulo da segurança nacional, quer internacional, tenha-se afastado a isenção em análise, em que pese o alargamento geográfico que lhe foi atribuído. [...]

Mais recentemente, no exame do RE 592.891, Tema n. 332/RG, ministra Rosa Weber, *DJe* de 20 de setembro de 2019, esta Corte discutiu a

possibilidade de apropriação de créditos decorrentes de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção.

Sua Excelência a ministra Rosa Weber elaborou detalhado histórico sobre os “planos de valorização econômica da Amazônia”, desde o art. 199 da Constituição brasileira de 1946, passando pelo Decreto-Lei n. 288/1967 e chegando ao art. 40 do ADCT na ordem constitucional de 1988. No voto condutor do acórdão então prolatado consta:

A Zona Franca de Manaus consubstancia área detentora de regime jurídico temporário e especialíssimo, único no formato federativo nacional, com o escopo de realizar a imprescindível missão desenvolvimentista, consoante orienta o art. 1º do decreto-lei instituidor, ao considerar as mercadorias brasileiras a ela destinadas como “exportadas para o estrangeiro”, gozando dos benefícios fiscais concedidos à exportação.

[...]

A meu sentir, a opção do legislador em assegurar a Zona Franca de Manaus até o ano de 2073, a perfazer aproximadamente um século sob a ordem constitucional vigente, não somente reflete que o projeto tem desempenhado o seu papel, perpassando gerações, mas que vai além do desenvolvimento regional, enquanto centro industrial, comercial e agropecuário que se soma aos demais parques econômicos do Brasil, verdadeiro motor do crescimento do país.

Cumpre, assim, a Zona Franca de Manaus, por um lado, o seu relevante papel de promover a redução das igualdades regionais e sociais, bem como, por outro, colaborar com a preservação da soberania nacional, auxiliando na defesa do território brasileiro, pela ocupação física de área da nossa geografia cujas riquezas e importância são reconhecidas internacionalmente.

Finalmente, no julgamento da ADI 4.254, da relatoria da ministra Cármem Lúcia, *DJe* de 17 de setembro de 2020, o Colegiado assentou que “a eficácia do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias depende da manutenção dos favores fiscais previstos no Decreto-Lei n. 288 /1967, sob pena de descharacterizar-se a Zona Franca de Manaus”.

Em debate estava a incidência de PIS/Cofins sobre a revenda de veículos novos e de autopeças por concessionárias localizadas na ZFM, consideradas as vendas internas. Haveria afronta à isonomia tributária, conforme o

entendimento do Tribunal Pleno, se as alíquotas de PIS/Cofins fixadas pelo art. 1º da Lei n. 10.485/2002 fossem aplicadas, da mesma forma, às empresas situadas na ZFM, cujo ciclo econômico dos produtos é atravessado pela não incidência daquelas contribuições. Vejamos trecho do voto da Relatora:

A utilização, para cálculo do PIS/Pasep e da Cofins devidos pelas concessionárias adquirentes dos produtos relacionados no art. 65 da Lei n. 11.196/2005, das mesmas alíquotas previstas na Lei n. 10.485 /2002 evidencia o agravamento injustificado da situação tributária daquelas revendedoras.

Na hipótese disciplinada pelo art. 1º da Lei n. 10.485/2002, os fabricantes e as importadoras situados fora da Zona Franca de Manaus ficam responsáveis pelo recolhimento das contribuições devidas em todo o ciclo econômico (até o consumidor final), ou seja, essas empresas-substitutas não se responsabilizam apenas pela incidência sobre as operações por elas praticadas, sendo também juridicamente responsáveis pelo recolhimento das contribuições incidentes nas operações subsequentes.

Nesses termos, as alíquotas de 2% de PIS/Pasep e 9,6% de Cofins fixadas no dispositivo mencionado (art. 1º da Lei n. 10.485/2002) resultam da composição de todas as alíquotas incidentes sobre o ciclo econômico tributado, inclusive aquela que recai sobre a operação das revendedoras-concessionárias, que ficou reduzida a zero pelo deslocamento do recolhimento para o ponto de partida da cadeia.

Quando a empresa fabricante ou importadora do veículo vender para a Zona Franca de Manaus, não incidirá qualquer alíquota referente ao PIS/Pasep e à Cofins sobre **essa operação, pois, como visto, a equiparação dessa operação a uma exportação (art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967) atrai a incidência da imunidade prevista no inc. I do § 2º do art. 149 da Constituição da República.**

De se supor, portanto, que houvesse, em um ciclo econômico que se distingue somente pelo encaminhamento do veículo para a Zona Franca de Manaus, alíquota menor que as fixadas no art. 1º da Lei n. 10.485/2002.

O que se percebe a partir desses precedentes é que a jurisprudência do Supremo reconhece a recepção, pela Constituição Federal de 1988, da sistemática fiscal diferenciada das operações envolvendo a ZFM. **Esse regime deve ser respeitado, inclusive, pelos convênios firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).**

A par dessas balizas, avalio se a regra de cessação do diferimento do ICMS é ou não compatível com o regime fiscal da ZFM.

2. Da cessação do diferimento ou suspensão prevista nas normas impugnadas

Nos termos da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS n. 110 /2007, publicado pelo Confaz, os Estados e o Distrito Federal concederão diferimento ou suspensão do lançamento do ICMS nas operações internas ou interestaduais com EAC ou B100, quando destinados a distribuidora de combustíveis, até o momento em que ocorre a saída da gasolina C ou do óleo diesel B promovida pela distribuidora.

Em outras palavras, as empresas que vendem EAC ou B100 não precisam recolher o ICMS quando a venda for destinada às distribuidoras de combustíveis. Haverá diferimento do lançamento, ou sua suspensão, para o momento em que a distribuidora de combustíveis fizer a venda da gasolina C ou a saída do óleo diesel B, quando, então, o imposto diferido ou suspenso será quitado, com o imposto retido por substituição tributária incidente sobre as operações subsequentes com gasolina ou óleo diesel até o consumidor final, na forma do § 1º daquela mesma cláusula.

Quer dizer, não haverá pagamento do imposto à unidade federada em que localizada a vendedora de EAC ou B100. Caberá à própria distribuidora de combustíveis, compradora, fazer o recolhimento do imposto ao ente de origem da mercadoria, na altura em que efetuar a venda da gasolina C ou do óleo diesel B.

Observe-se que nessa situação não há redução do montante de imposto devido, somente transferência do pagamento para instante posterior. Por isso, não se pode confundir esse contexto com isenção ou imunidade em relação ao imposto – casos em que ocorreria a redução do valor devido.

No entanto, é inegável que se trata de benefício para a empresa, que poderá usufruir dos valores em seu caixa por período maior.

Pois bem. Quando a venda de EAC ou de B100 for realizada a distribuidora situada na ZFM, o § 2º da cláusula vigésima primeira determina que ocorrerá a cessação do diferimento ou da suspensão.

O dispositivo prevê que se dá o encerramento quando a saída de EAC ou B100 for isenta ou não tributada, o que inclui as vendas para a ZFM e outras áreas de livre comércio.

Ocorrendo a cessação, a distribuidora deve efetuar o recolhimento do imposto suspenso ou diferido à unidade federada remetente do EAC ou do B100, nos termos do § 3º. Então, em vez de aguardar até o momento da venda da gasolina C ou do óleo diesel B para promover o pagamento, será necessário recolher a exação de imediato, já no instante da operação de compra do EAC ou B100.

Como visto, trata-se, efetivamente, de situação mais gravosa para as distribuidoras localizadas na ZFM, considerando-se a necessidade de pagamento imediato do imposto. Esse valor, que poderia ficar disponível até a posterior venda da gasolina C ou do óleo diesel B, deixará de estar disponível para a distribuidora a partir da aquisição do EAC ou B100.

A alegação, nesta ação direta de constitucionalidade, é de que essa sistemática afronta o regime mais favorecido de tributação que é devido às empresas situadas na ZFM.

Na linha da jurisprudência desta Corte, como fiz notar, a Constituição Federal recepcionou o regime mais benéfico favorável à ZFM como espécie de imunidade tributária. Cuida-se de fenômeno de constitucionalização da legislação anterior à Carta Magna: o regime jurídico constante do Decreto-Lei n. 288/1967 foi alçado ao patamar de imunidade tributária por força do art. 40 do ADCT.

Ainda, o tratamento diferenciado à ZFM decorre de seu estatuto como “área de livre comércio”, de forma que as operações realizadas com empresas situadas na ZFM se equiparam a operações com o exterior.

Decorre desse regime a conclusão de que a operação de venda do EAC ou B100 a distribuidora localizada na ZFM é equiparável a uma exportação, e, portanto, operação imune à incidência do ICMS . É o que se extrai da leitura do art. 155, § 2º, X, “a”, da Carta Magna, que prescreve não incidir ICMS nas operações que destinem mercadorias para o estrangeiro.

Ora, se o imposto não é devido, não se pode falar em diferimento ou suspensão. O diferimento ou suspensão é a transferência do pagamento para momento posterior. Se nem sequer é devido o pagamento, não há razão para falar em diferimento ou suspensão.

Percebe-se que as normas impugnadas incorreram em inevitável inconstitucionalidade ao determinarem o pagamento do imposto quando este nem sequer é devido, considerada a imunidade a que está sujeita a operação de venda.

O parecer do Procurador-Geral da República é nesse sentido. Veja-se:

Nesse contexto, há de ser reconhecida a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º da Cláusula 21ª do Convênio ICMS 110/2007, celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por afronta aos arts. 40, 90 e 92-A, todos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Os §§ 2º e 3º da Cláusula 21ª do Convênio impugnado encerram o diferimento de ICMS, quando há saída isenta e não tributada de Etanol Anidro Combustível (EAC) ou de Biodiesel (B100) para distribuidoras de combustíveis, inclusive as localizadas na Zona Franca de Manaus e demais áreas de livre comércio.

Dessa maneira, as distribuidoras de combustíveis, situadas na **Zona Franca de Manaus** e nas respectivas áreas de livre comércio, **hão de efetuar o pagamento do ICMS** para o estado remetente do EAC ou do B100, o que afronta, diretamente, a eficácia do art. 40 do ADCT, que manteve a ZFM com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação e de incentivos fiscais, adquirindo a região, por força do comando constitucional transitório, **natureza de imunidade tributária** .

Conforme exposto anteriormente, a Constituição Federal de 1988 recepcionou a legislação pré-constitucional, que exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para a Zona

Franca de Manaus, sob pena de reduzir o quadro fiscal garantido, expressamente, por dispositivos constitucionais específicos e transitórios.

Não é constitucionalmente autorizado que as distribuidoras de combustíveis localizadas na Zona Franca de Manaus para a produção de gasolina paguem, em substituição tributária, o ICMS para a unidade federada remetente dos insumos EAC e B100, sob pena de gerar **redução da eficácia do art. 40 do ADCT**.

Da mesma forma, entendo que as normas impugnadas incorreram em inconstitucionalidade ao desprezarem a circunstância de a venda de EAC ou B100 para distribuidoras na ZFM se equiparar a uma exportação, não havendo ICMS devido e, de outro lado, ao subverterem a lógica da instituição de áreas de livre comércio, nomeadamente a Zona Franca de Manaus, enquanto territórios que usufruem de benefícios fiscais.

Na esteira da compreensão desta Corte, não se admite a instituição de benesse tributária aos contribuintes localizados nas demais regiões do país, se mais vantajosa que o tratamento dispensado a contribuintes **do mesmo setor** localizados na Zona Franca de Manaus.

Ante o exposto, julgo procedente o pedido formulado nesta ação direta, para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 3º da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS n. 110, de 28 de setembro de 2007 .

É como voto.