

VOTO

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES (RELATOR): Conforme relatado, trata-se de ação direta proposta contra lei estadual que previu a suspensão do recolhimento do ICMS-ST nas operações de circulação interna de algumas mercadorias quando produzidas por *“cachaçarias, alambiques ou por estabelecimentos industriais localizados no Estado do Rio de Janeiro”*.

Inicialmente, reconheço a legitimidade *ad causam* da entidade requerente para fazer deflagrar o processo objetivo, a pertinência temática entre seus objetivos societários e o conteúdo da norma impugnada, bem como a sindicabilidade do objeto questionado.

Registro, ainda em caráter preliminar, que o objeto impugnado nesta Ação Direta tem afinidade temática com a matéria tratada no ARE 1487482 (Rel. Min. ALEXANDRE DE MORAES, DJe de 9/5/2024), no qual proferia decisão monocrática em que, por reconhecer o poder regulamentar próprio do Governador estadual, dei provimento ao recurso extraordinário ali interposto para julgar improcedente a representação de inconstitucionalidade ajuizada contra o Decreto 48.039/2022.

Como visto, o ato normativo previra a suspensão da substituição tributária para todos os produtos elencados nos itens 03, 39, 40 e 72 do anexo único, *“sejam eles produzidos no Estado do Rio de Janeiro ou não”*.

Entretanto, com a subsequente impugnação a esta decisão, o Plenário desta SUPREMA CORTE houve por bem revertê-la no julgamento do ARE 1487482-AgR, na sessão virtual de 29/11/2024 a 6/12/2024. Com o provimento do agravo e a consequente manutenção do acórdão de controle abstrato estadual, o trecho *“ou não”* do artigo 1º do Decreto nº 48.039/2022 permaneceria invalidado, razão pela qual subsistiria quanto à regulamentação da matéria somente o teor da Lei 2.657/1996, que estabeleceu um regime de ICMS-ST específico para algumas mercadorias produzidas no estado e outro regime para aquelas produzidas fora. Este é justamente o objeto desta ação.

Desse modo, conheço da ação direta e passo ao seu julgamento.

O mérito da presente Ação Direta trata de averiguar se a diferenciação no regime jurídico de recolhimento do ICMS promovida pela Lei 2.657/1996 (art. 22, parágrafo único, I, com a redação da Lei 9.428/2021), ofenderia princípios constitucionais tributários, como o

princípio da isonomia (art. 5º, caput, e art. 150, II, CF) e da neutralidade fiscal (art. 146-A, CF), considerando que o legislador local tomou por base a origem geográfica dos produtos.

A Constituição Federal de 1988 consagrou o *Sistema Tributário Nacional* como a principal diretriz do Direito Tributário, estabelecendo regras básicas regentes da relação entre os Entes Federativos e do Estado/Fisco com o particular/contribuinte; definindo as espécies de tributos, as limitações do poder de tributar, a distribuição de competências tributárias, as imunidades e possibilidades de isenções e a repartição das receitas tributárias, caracterizando-se, pois, pela rigidez e complexidade (GERALDO ATALIBA. *Hermenêutica e sistema constitucional tributário. Justitia – Revista do Ministério Público do Estado de São Paulo*, nº 77, p. 121; WANDERLEY JOSÉ FEDERIGHI. *Direito tributário: parte geral*. São Paulo: Atlas, 2000. p. 29; PAULO DE BARROS CARVALHO. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 11; VITTORIO CASSONE. *Sistema tributário nacional na nova Constituição*. São Paulo: Atlas, 1989. p. 16).

A adoção do modelo federativo pela Constituição de 1988 estabeleceu vários princípios, entre eles a necessidade de cada ente federativo possuir uma esfera de competência tributária que lhe garanta renda própria, para o pleno exercício de suas autonomias política e administrativa (ROQUE CARRAZA. *Curso de direito constitucional tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 303).

As competências tributárias deverão ser exercidas em fiel observância às normas constitucionais, que preveem, especificamente, limitações do poder de tributar, com a consagração de princípios, imunidades, restrições e possibilidades de isenções. Dessa forma, ao mesmo tempo em que o legislador constituinte restringiu a liberdade do Congresso Nacional em estabelecer a competência tributária de cada ente federativo (rigidez), descreveu com detalhes as limitações do poder de tributar e a repartição das receitas tributárias (complexidade).

Em seu artigo 155, o texto constitucional reservou aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Em respeito ao Pacto Federativo, porém, na alínea “g” do inciso XII do § 2º do citado artigo 155, a Constituição Federal reservou à edição de lei complementar a disciplina referente a “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios

fiscais serão concedidos e revogados”.

A concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais é ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo, aplicável a todas as espécies tributárias, e deve estrito respeito ao princípio da reserva legal, porém, em relação ao ICMS, *é exigência do próprio texto constitucional a existência de deliberação dos Estados e do Distrito Federal* (Pleno, ADI 2.157-5/BA, Rel. Min. MOREIRA ALVES, 7-12-2000), bem como *a observância da disciplina constante na lei complementar*, que constitui uma das matérias básicas de integração do Sistema Tributário Nacional, no sentido de se evitar a denominada “*guerra fiscal*” (Pleno, ADI 2377/MG-MC, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ de 22/2/2001; ADI 2.376/MG-MC, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA, decisão: 15/3/2001; ADI 2.357/SC-MC, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, decisão: 18/4/2001), caracterizada por flagrante ofensa ao equilíbrio federativo decorrente da concessão unilateral de isenções, incentivos ou benefícios fiscais no âmbito do citado imposto (Pleno, ADI 3.796, Rel. Min. GILMAR MENDES, Pleno, DJe de 1/8/2017; ADI 4.276, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 18/9/2014; ADI 4.635 MC-AgR-Ref, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno, DJe de 12/2/2014).

A discricionariedade na concessão de isenções, incentivos ou benefícios de ICMS, mesmo que “*denominada de ‘não incidência’, subordina-se às regras fixadas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal*” (Pleno, ADI 286/DF-MC, Rel. Min. PAULO BROSSARD, DJ de 22/6/1990) e não pode confundir-se com arbitrária quebra do pacto federativo ou favorecimentos ilegais e abusivos.

Os Estados e o Distrito Federal, no âmbito de suas competências constitucionais, deverão observar as regras de integração do federalismo e respeitar os princípios da igualdade, impessoalidade e moralidade, na edição da lei em matéria tributária, que deverá observar critérios objetivos, lógicos e razoáveis.

Não foi o que ocorreu na presente hipótese.

O Estado do Rio de Janeiro, embora tenha disciplinado mera técnica de recolhimento do tributo, regulamentando a forma de antecipação do ICMS-ST, terminou por estabelecer regime jurídico mais favorável para mercadorias oriundas do respectivo ente federativo.

É que a Lei 2.657/1996 do Estado do Rio de Janeiro suspendeu o regime da substituição tributária, nas operações internas, para um conjunto de produtos, desde que “*produzidos por cachaçarias, alambiques ou por estabelecimentos industriais localizados no Estado do Rio de Janeiro*”.

Assim o fazendo, o regramento pautou um discrimen legal que beneficiou as mercadorias fluminenses com a não retenção do ICMS-ST, favorecendo sua comercialização através de um preço potencialmente inferior no início da cadeia de consumo, ainda que o tributo venha a ser recolhido posteriormente.

De fato, a dispensa legal da obrigação de antecipação do tributo, na condição de substituto tributário, importa em tratamento fiscal mais benéfico e, conseqüentemente, em vantagem competitiva em relação aos produtos com origem geográfica diversa.

A justificativa extrafiscal para a discriminação – fomentar a indústria de bebidas lácteas e de bebidas destiladas, sobretudo das cachaçarias de pequeno e médio porte – sequer foi operacionalizada no texto da lei estadual, que criou a distinção para todo e qualquer empreendimento que fabrique os produtos beneficiados. Veja, nesta linha de ideias, a manifestação da Advocacia-Geral da União (eDoc. 56):

“20. Contudo, o texto normativo impugnado evidencia que a alteração introduzida pela Lei Estadual nº 9.428/21 não se limitou às indústrias de leite e destilados, mas se estendeu a diversos produtos do segmento de bebidas, incluindo a água mineral. Ademais, não há disposições específicas na norma que restrinjam sua aplicação a tais segmentos ou ao porte das empresas que deveriam ser beneficiadas pela desoneração tributária decorrente da retirada da substituição tributária.

21. Na realidade, a legislação se aplica a diversos segmentos de bebidas e o único critério de diferenciação introduzido pela norma se refere à origem da mercadoria, privilegiando produtos fabricados no Estado do Rio de Janeiro.

22. À guisa de exemplo, uma indústria de grande porte produtora de água mineral no Estado submete-se apenas à tributação regular, ao passo que, na prática, mesmo uma empresa de menor porte, localizada em outro estado, é compelida a recolher o ICMS de sua operação e antecipar, via substituição tributária, o ICMS de todo o ciclo econômico.

23. Com efeito, a disposição impugnada, ao conceder critérios especiais na cobrança de ICMS nas ‘operações de saída interna de água mineral ou potável envasada, leite, laticínios e correlatos, vinhos, vinhos espumosos nacionais, espumantes, filtrados doces, sangria, sidras, cavas, champagnes, proseccos, cachaça, aguardente e outras bebidas destiladas ou fermentadas, quando produzidos por cachaçarias, alambiques

ou por estabelecimentos industriais localizados no Estado do Rio de Janeiro', claramente objetiva beneficiar as empresas localizadas nesse ente, criando tratamento diferenciado injustificado a determinado grupo econômico".

Como se sabe, *"a procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal"* (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 225).

Esse é o propósito do comando inscrito no art. 152 da Constituição Federal, norma proibitiva que veda a diferenciação tributária pautada na procedência do produto. Trata-se de necessária baliza de neutralidade fiscal, vocacionada a promover a cooperação entre os entes, prevenir conflitos federativos e impedir a criação de aduanas internas.

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.

Em outras palavras, *"toda retaliação para proteger da concorrência de fora o produtor, comerciante ou, enfim, contribuinte da pessoa de Direito Público tributante, é inconstitucional, seja onerando o produto acabado que entre, seja restringindo a saída de matérias-primas destinadas a competidores situados fora"* (BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel. Direito tributário brasileiro: CTN comentado. Rio de Janeiro: Forense, 2018).

De modo absolutamente congruente, o art. 146-A permitiu ao legislador infraconstitucional adotar mecanismos para reverter desequilíbrios da concorrência ocasionados por políticas tributárias distorcivas. Vê-se, pois, que a neutralidade é axioma que permeia toda a matriz tributária constitucional, desde paradigmas proibitivos até normas de saneamento.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Nessa perspectiva, esta SUPREMA CORTE já houve por bem rechaçar

a validade de regimes de recolhimento de ICMS que manipularam sua base de cálculo para conferir vantagens competitivas para os fabricantes oriundos do próprio estado.

“EMENTA: 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 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 3.389, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, DJe de 1/2/2008)

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

(ADI 6.222, Rel. Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe de 11/5/2020)

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DISPOSIÇÕES DO ANEXO I DO DECRETO N. 4.676/2001. ICMS. OPERAÇÕES COM TRIGO EM GRÃO E PRODUTOS DERIVADOS. INSTITUIÇÃO DE REGIME ESPECIAL DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO

DO TRIBUTO, COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E DA MARGEM DE AGREGAÇÃO APLICADA. NECESSIDADE DE LEI ESPECÍFICA (§§ 6º E 7º DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO). EXIGÊNCIA DE QUE TODAS AS ETAPAS DE INDUSTRIALIZAÇÃO SEJAM REALIZADAS NO PARÁ. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA NÃO DISCRIMINAÇÃO EM RAZÃO DA PROCEDÊNCIA OU DESTINO. PRECEDENTES. AÇÃO DIRETA JULGADA PROCEDENTE.

(ADI 6.479, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, Dje de 30/6/2021)

No presente caso, o favorecimento indevido da mercadoria, pautado em sua origem, é atestado pela própria justificativa que acompanhou o respectivo projeto de lei. É que não haveria como promover, nos termos desta peça, *“a diminuição da carga tributária”* para criar *“condições de competitividade e estímulo ao investimento”* (eDoc. 4), limitando o benefício aos fabricantes fluminenses, sem distorcer a concorrência.

Desse modo, compreendendo que a neutralidade é baliza constitucional imprescindível na arquitetura de regime jurídicos de tributação, não há como perseverar lei estadual protecionista que tenha fixado uma vantagem competitiva por meio de técnica de recolhimento por antecipação.

Ante o exposto, JULGO PROCEDENTE o pedido para declarar a inconstitucionalidade da expressão *“localizados no Estado do Rio de Janeiro”*, contida no art. 22, parágrafo único, I, da Lei 2.657/1996, do Estado do Rio de Janeiro.

É o voto.