V O T O

A Senhora Ministra Cármen Lúcia (Relatora):

1. Legitimado está o Governador do Distrito Federal para a propositura desta ação direta de inconstitucionalidade. A despeito das repercussões jurídico-econômicas dos dispositivos impugnados atingirem, de forma direta, apenas os contribuintes do Estado de São Paulo, mostra-se lídimo o interesse jurídico do Distrito Federal em manter o efeito mediato do incentivo por ele concedido, qual seja, a vantagem na celebração de negócios com vendedores de mercadorias e prestadores de serviços incentivados, consubstanciada no direito ao crédito de ICMS.

Cuidando-se de controle abstrato de constitucionalidade é suficiente a constatação da pertinência temática do autor para a discussão da validade constitucional da norma impugnada, como realçado, por exemplo, pelo Ministro Moreira Alves no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.157:

> *" Com efeito, desde que um benefício fiscal concedido em ICMS por um Estado-membro possa, de qualquer forma, influir no desenvolvimento dos setores econômicos ou causar prejuízo na arrecadação de outro Estado-membro não há que se pretender falte pertinência temática para que o Governador deste tenha legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade contra tal benefício "* (Plenário, DJ 7.12.2000).

Inaplicável, pela via judicial eleita nesse caso, a orientação jurisprudencial firmada no sentido da ilegitimidade dos entes federados para questionar, em mandado de segurança, cancelamento das restrições aos créditos de ICMS imposto unilateralmente (Mandado de Segurança n. 21.952, Relator o Ministro Marco Aurélio, Plenário, DJ 3.3.2000; Mandado de Segurança n. 21.863/ES, de minha relatoria, decisão monocrática, DJe 1º. 6.2012).

2. Inviável é a impugnação do Comunicado CAT n. pela ação de controle abstrato de constitucionalidade, como asseverado pela Assembleia Legislativa de São Paulo, pelo Governador de São Paulo, pelo Advogado-Geral da União e pelo Procurador-Geral da República.

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

Na ação direta de inconstitucionalidade n. 3.350, Relator o Ministro Gilmar Mendes, este Supremo Tribunal tratou da normatividade do Comunicado CAT n. 36/2004, assentando:

> *" 2. O Comunicado CAT-36/2004, da Coordenadoria de Administração Tributária do Estado de São Paulo, constitui mero ato administrativo despido de normatividade, isto é, não é ato normativo autônomo, geral e abstrato e, portanto, não pode ser submetido à fiscalização abstrata de sua constitucionalidade, conforme consolidada jurisprudência desta Corte "* (Agravo Regimental na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.350/SP, Relator o Ministro Gilmar Mendes, Plenário, DJe 30.10.2008).

No preâmbulo daquele Comunicado CAT n. 36/2004 está expresso cuidar-se de ato embasado em normais legais, em especial, no § 3º do art. 36 da Lei estadual n. 6.374/1989, no art. 1º e no inc. I do art. 8º da Lei Complementar n. 24/75 e, de forma indireta, nas normas constitucionais previstas no inc. I e na al. *g* do inc. XII do § 2º do art. 155 e no inc. IV do art. 170 da Constituição da República.

Ausente densidade normativa do Comunicado CAT n. 36/2004, que se fundamenta em normas infraconstitucionais, inviável submeter-se à fiscalização abstrata de sua constitucionalidade.

Não conheço da ação quanto a esse item.

3. Quanto ao *caput* do art. 36 da Lei estadual n. 6.374/1989, correta a manifestação da Assembleia Legislativa paulista, secundada pela Advocacia-Geral da União, apontando inexistência de motivação a justificar a pretendida declaração de inconstitucionalidade, apresentando-se, assim, inepta a inicial nesse tópico, de acordo com entendimento pacífico deste Supremo Tribunal (Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 259, Relator o Ministro Moreira Alves, Plenário, DJ 19.2.1993; Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.811, Relator o Ministro Néri da Silveira, Plenário, DJ 25.2.2000; Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.708, Relator o Ministro Marco Aurélio, Plenário, DJ 13.3.1998).

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

Talvez essa carência esteja na identidade material entre o dispositivo mencionado e o inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição da República, ambos prevendo regra da não cumulatividade do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços – ICMS, pelo que " *impugnar a constitucionalidade do dispositivo corresponde* [ria] *a questionar a própria redação da Carta Maior* ", como realçado pelo Procurador-Geral da República.

4. Fica restrita a controvérsia, então, ao § 3º do art. 36 da Lei n. 6.374 /1989, no qual se estipula, na sistemática da compensação resultante da não cumulatividade do imposto, a desconsideração de favores fiscais implementados sem observância da exigência constitucional de deliberação prévia dos Estados-membros e do Distrito Federal (al. *g* do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República).

Nas informações prestadas, os Poderes Legislativo e Executivo paulistas assumem que o " *desiderato maior* [na edição do dispositivo questionado] *é o combate à denominada 'guerra fiscal', ou seja, à concessão de incentivos e benefícios fiscais relativos a ICMS mediante ato unilateral do Estado-membro ou do Distrito Federal* " (fl. 90).

Para o autor da presente ação direta de inconstitucionalidade, " *a via de insurgência de São Paulo se revela inadequada, posto que ele deveria, por entender que o Distrito Federal estaria promovendo suposta guerra fiscal, buscar no Judiciário tal reconhecimento, e não editar legislação ofensiva a ditames constitucionais* " (fl. 5).

5. Sob essa perspectiva, a legislação paulista configuraria espécie de retaliação unilateral, supressiva do controle do Poder Judiciário sobre normas pretensamente fomentadoras da denominada guerra fiscal. Unidades da Federação disputam investimentos e concedem vantagens a empresas, buscando captar empreendimentos, por vezes de maneira não só antijurídica como economicamente ruinosa, pelo menos se considerado o conjunto federativo e os efeitos a longo prazo.

Este Supremo Tribunal assentou impossibilidade de compensarem-se situações de inconstitucionalidade, como expresso na lição do Ministro Celso de Mello ao votar no referendo da medida cautelar por ele deferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.635/SP:

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

" Nem se pretenda justificar a legitimidade constitucional dos atos questionados mediante a alegação de que o Estado de São Paulo teria assim agido com o objetivo de assumir 'postura reativa', para, em função desta, ' (...) *eliminar desequilíbrios concorrenciais decorrentes de normas tributárias inconstitucionais', como sustentado, sem razão, pelo Senhor Governador do Estado de São Paulo (item 83 de suas Informações).*

Com efeito, 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 " (Relator o Ministro Celso de Mello, DJe 11.12.2014).

6. Diversamente do que se observa nos precedentes formadores daquele entendimento, pelo § 3º do art. 36 da Lei n. 6.374/1989 o Estado de São Paulo não instituiu técnica de exoneração em retaliação a incentivo relacionado ao ICMS concedido por outro Estado-membro.

Diferente disso, restringiu o crédito dos contribuintes paulistas até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem, não se havendo cogitar, portanto, de benefício tributário na espécie.

7. Dir-se-á que essa glosa de parte do crédito destacado na nota fiscal de aquisição não afasta a natureza de retaliação da medida, por impedir seu aproveitamento pelo adquirente situado no Estado destinatário, resultando em espécie de desestímulo na aquisição de mercadorias e serviços dos estados de origem.

Esse efeito, contudo, não resulta do § 3º do art. 6º da Lei paulista n. 6.374 /1989.

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

8. Como realçado no parecer do Procurador-Geral da República, o dispositivo estadual repete o que determinado na Lei Complementar n. 24 /1975, editada para dar eficácia ao § 6º do art. 23 da Constituição pretérita, no qual exigida a celebração de convênios para concessão e revogação de isenções referentes ao antigo ICM.

Depois de fixar a regra da unanimidade na concessão e do quórum qualificado de 4/5 (quatro quintos) para a revogação de benefícios fiscais referentes ao imposto mencionado (§ 2º do art. 2º), pela lei complementar nacional se dispôs no art. 8º:

> *" Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:*
>
> *I – a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;*
>
> *II – a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente ".*

A observância ao disposto na Lei Complementar n. 24/1975 na vigência da atual ordem constitucional foi estipulada no § 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, tendo este Supremo Tribunal assentado sua incidência na concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais em tema de ICMS sob a égide da Constituição da República (Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.549/DF, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Plenário, DJe 30.9.2011; Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.794/PR, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, Plenário, DJe 29.7.2011; Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 902/SP, Relator o Ministro Marco Aurélio, Plenário, DJ 22.4.1994).

9. Portanto, ao determinar a desconsideração do montante do imposto que corresponder à vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer incentivo ou benefício fiscal em desacordo com a regra da imprescindibilidade de convênio, o dispositivo estadual questionado operacionalizou as consequências previstas na lei complementar nacional, sem inovar o arcabouço jurídico sobre o tema.

Tem-se, então, ato normativo que se limita a disciplinar a execução da lei complementar nacional no Estado de São Paulo, sem afrontar as regras

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

gerais nela estipuladas, conforme o sistema de repartição concorrente de competência legislativa estabelecido na Constituição da República (inc. I do art. 24).

10. Pelo § 3º do art. 36 da Lei n. 3.674/1989, o Estado de São Paulo não retirou os efeitos dos diplomas legislativos concessivos de benefícios fiscais nas territórios dos respectivos entes federados, tendo-se limitado a determinar a glosa de parte do crédito destacado na nota fiscal de aquisição, impedindo o seu aproveitamento pelo adquirente situado em seu território, considerado o descumprimento à regra da imprescindibilidade de convênio, prevista na al. *g* do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República.

O enquadramento dos benefícios fiscais na disciplina impugnada pauta-se em critério objetivo e de fácil aferição, o qual constitui pressuposto essencial à válida concessão de isenções, incentivos ou benefícios fiscais referentes ao ICMS, por estimular a harmonia que deve presidir as relações institucionais dos entes políticos federados.

A anulação unilateral dos efeitos econômicos das vantagens fiscais concedidas em manifesta afronta ao texto constitucional atende aos princípios da supremacia da Constituição e o da legalidade, o qual, conforme lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, " *é o antídoto natural do poder monocrático ou oligárquico, pois tem como raiz a ideia de soberania popular, de exaltação da cidadania* " (*in* Curso de Direito Administrativo. Malheiros Editores, São Paulo, 2007, p. 97).

11. A adoção de providências para se fazerem cessar os efeitos de atos flagrantemente inconstitucionais insere-se na autonomia administrativa do ente federado, desde que respeitado seu espaço de competências constitucionalmente asseguradas.

Na espécie, apenas o contribuinte situado no Estado de São Paulo teve limitado o crédito decorrente da sistemática da não cumulatividade do ICMS (inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição), que não é afrontada por esse procedimento, como reconhecido por este Supremo Tribunal no seguinte julgado:

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

> *" EMENTA: TRIBUTÁRIO. DECISÃO DENEGATÓRIA DE PRETENDIDO CRÉDITO FISCAL, RELATIVO A ICM SOBRE MATÉRIA-PRIMA ADQUIRIDA NO ESTADO DO PARANÁ, QUE, CONQUANTO TENHA TIDO O SEU VALOR DESTACADO EM NOTA FISCAL, FOI OBJETO DE INCENTIVO CONCEDIDO AO VENDEDOR. ALEGADA AFRONTA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO TRIBUTO (ART. 23, II, DA CF/69).*
>
> *Questão insuscetível de ser solucionada sob invocação do princípio em causa, que diferentemente do que entende a Recorrente, visa tão-somente a assegurar a compensação, em cada operação relativa à circulação de mercadoria, do montante do tributo que foi exigido nas operações anteriores, seja pelo próprio Estado, seja por outro, de molde a permitir que o imposto incidente sobre a mercadoria, ao final do ciclo produção-distribuição-consumo, não ultrapasse, em sua soma, percentual superior ao correspondente à alíquota máxima prevista em lei, relativamente ao custo final do bem tributado.*
>
> *Havendo, no caso, sido convertido em incentivo o tributo que deveria ser recolhido pelo vendedor da matéria-prima, é fora de dúvida que a inadmissão do crédito, no Estado de destino, não afeta a equação acima evidenciada.*
>
> *Recurso não conhecido "* (Recurso Extraordinário n. 109.486/SP, Relator o Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 24.4.1992).

Na mesma linha, por exemplo, o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 423.658/MG, da relatoria do Ministro Carlos Velloso (Segunda Turma, DJ 16.12.2005).

12. Deve-se rejeitar, ainda, a pretensão do autor de impor ao Estado de São Paulo a forma de cumprimento de mandamento constitucional que, de resto, ele mesmo inobserva, causando-lhe favor concorrencial em detrimento da arrecadação do fisco paulista, evidenciando, assim, ausência de comprovação de boa-fé em sua atuação. O princípio da confiança federativa constitui dever procedimental das pessoas estatais nas relações intersubjetivas.

Nesses termos, a exigência de convênio interestadual para a revogação de incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS pode ser invocada apenas quando estes forem validamente concedidos, ou seja, editados nos termos da al. *g* do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, o que não se teve com relação à unidade federada distrital, como evidencia

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

a conclusão do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.549, na qual assentada a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei n. 2.483/1999, do Distrito Federal, pela "[n] *ecessidade de aprovação pelo CONFAZ de qualquer política extrafiscal que implique na redução ou qualquer outra forma de desoneração do contribuinte em relação ao ICMS* (Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Plenário, DJe 30.9.2011).

13. Observo que eventual alegação de prática abusiva pela autoridade fiscal paulista na definição das vantagens econômicas inseridas na regra do § 3º do art. 36 da Lei paulista n. 3.674/1989 poderá ser objeto de questionamento no Poder Judiciário, que resguardará os direitos eventualmente atingidos.

14. Pelo exposto, **não conheço da presente ação quanto ao Comunicado CAT n. 36/2004 e ao *caput* do art. 36 da Lei n. 6.374/1989 do Estado de São Paulo e julgo improcedente a presente ação direta quanto ao § 3º do art. 36 da Lei n. 6.374/1989 do Estado de São Paulo.**

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00