

EXCELENTÍSSIMO SENHOR MINISTRO PRESIDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

ASSOCIAÇÃO DAS EMPRESAS CEREALISTAS DO BRASIL (ACEBRA), entidade de classe de âmbito nacional, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 07.547.947/0001-66, localizada na SHN - Quadra 01, Bloco "A", Ed Le Quartier, Sala 626, em Brasília, Distrito Federal, CEP: 70701-010, por seus procuradores que esta subscrevem (Procuração - **Anexo I**), vem, à presença de Vossa Excelência, com fulcro nos arts. 102, I, "a" c/c 103, IX, da CF e art. 2º, IX, da Lei nº 9.868/1999, propor

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

com pedido de medida cautelar

em face das normas contidas: i) no art. 59 da Lei nº 6.374/89 do Estado de São Paulo e ii) no art. 351 do Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo (Decreto nº 45.490/2000), pelas razões de fato e de direito a seguir delineadas.

OAB/PR 1.158

Rua Bento Munhoz da Rocha Neto, 555 . Jardim do Lago
Londrina . Paraná . 86050-435
Fone. 43 3325.5005

advocacia@lcdiniz.adv.br
www.lcdiniz.adv.br

I. Do inteiro teor dos dispositivos atacados

1. A presente ação volta-se contra o inteiro teor do art. 59 da Lei nº 6.374/89 e art. 351 do Decreto nº 45.490/2000:

Lei Estadual nº 6.374/1989

Artigo 59 - O regulamento estabelecerá o local, a forma e os prazos para o recolhimento do imposto, admitida distinção em função de categorias, grupos ou setores de atividades econômicas.

Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo (Decreto nº 45.490/2000)

Artigo 351 - ***Nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "c" do inciso II do artigo anterior¹, o imposto será recolhido pelo remetente, por ocasião da saída, mediante guia de recolhimentos especiais***, que acompanhará a mercadoria para ser entregue ao destinatário juntamente com o documento fiscal (Lei 6.374/89, art. 59).

Parágrafo único - Na guia de recolhimento, além dos demais requisitos, deverão constar, ainda que no verso, o número, a série e a data da emissão do documento fiscal.

2. Como se vê, referida legislação estabelece que os vendedores de soja e milho estabelecidos no Estado de São Paulo devem recolher o ICMS, a cada operação de saída interestadual dessas mercadorias, em dinheiro (mediante guia de recolhimentos especiais), isto é, sem poderem compensar o imposto da saída com o montante pago por ocasião da compra.

3. O texto atualizado dos dispositivos atacados pode ser acessado no endereço eletrônico: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Home.aspx#>, disponível no *site* da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo.

II. Da inconstitucionalidade dos dispositivos atacados

4. A inconstitucionalidade aqui apontada radica, fundamentalmente, na violação dos seguintes dispositivos constitucionais:

¹ Artigo 350 - O lançamento do imposto incidente nas sucessivas saídas dos produtos a seguir indicados, com exceção das operações previstas no artigo 351-A, fica diferido para o momento em que ocorrer: (Redação dada ao "caput" do artigo, mantidos os seus incisos, pelo Decreto 56.846, de 18-03-2011; DOE 19-03-2011)
[...]

II - amendoim em baga ou em grão, ***milho em palha, em espiga ou em grão, e soja***, em vagem ou batida: (Redação dada ao "caput" do inciso pelo Decreto 46.501 de 18-01-2002; DOE 19-01-2002; feitos a partir de 19-01-2002)

a) ***sua saída para outro Estado***;

b) sua saída para o exterior;

c) ***sua saída para estabelecimento varejista***;

d) a saída dos produtos resultantes de sua industrialização.

a) **art. 155, §2º, II, da CF**, que confere aos contribuintes de ICMS o direito constitucional de compensar o imposto devido na operação de saída com o montante cobrado nas operações anteriores (***não cumulatividade***), direito este também garantido pela Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir);

b) **art. 150, I c/c art. 155, XII, "c", da CF**, pois a Lei Estadual nº 6.374/89, ao delegar ao Poder Executivo, a criação de nova forma de recolhimento do ICMS – *por ocasião do fato gerador* – e, conseqüentemente, impedir a compensação do imposto pago na etapa anterior, viola frontalmente o ***princípio da legalidade***, segundo o qual somente lei complementar pode disciplinar sobre a compensação do ICMS, e, ademais, a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96), a qual não previu esta forma excepcional de recolhimento do imposto;

c) **arts. 5º, caput e 150, II, da CF**, tendo em vista a flagrante desigualdade entre os vendedores de soja e milho localizados em São Paulo e aqueles situados nas demais Unidades da Federação (***princípio da isonomia***), à medida em que os preços praticados por estes são muito mais competitivos e vantajosos, em razão de seus custos serem menores porque apuram o imposto em conta-gráfica e, conseqüentemente, podem descontar os créditos das compras no valor do ICMS devido, hipótese essa não permitida aos vendedores paulistas;

d) **art. 152 da CF**, que estabelece o ***princípio da não discriminação de bens e serviços em função de sua origem e destino***, uma vez que o Estado de São Paulo penalizou as empresas cerealistas sediadas em seu território, em detrimento daquelas sediadas em outras Unidades da Federação, criando *discrímen* em razão da localização do contribuinte de ICMS;

e) **art. 145, §1º c/c art. 150, IV, da CF**, que preveem os ***princípios da capacidade contributiva*** e da ***vedação ao confisco***, pois o Estado de São Paulo, ao eleger o setor cerealista, notadamente as empresas de soja e milho, para recolher o ICMS, a cada operação de saída, não respeita o patrimônio desses contribuintes, fazendo com que o ônus econômico desse imposto recaia sobre os vendedores de soja e milho, e não sobre o consumidor final, conforme estabelece a Constituição Federal.

f) **art. 146, III, "b, da CF c/c arts. 18 e 19, III, da CF**, pois a exigência do recolhimento do ICMS, a cada saída de mercadoria, constitui "preferência" criada

pelo Estado de São Paulo, a qual viola o pacto federativo (cláusula pétrea) e a reserva de lei complementar; e

g) **art. 170, IV c/c art. 146-A da CF**, na medida em que o recolhimento antecipado, em dinheiro, exigido pelo Estado de São Paulo, afronta o princípio da livre concorrência, pois flagrante a desconformidade concorrencial provocada no mercado interno de cereais pela referida norma, o que não se pode admitir até que sobrevenha lei complementar prevenindo os desequilíbrios da concorrência.

5. A legislação paulista, por meio da Lei nº 6.374/89 e Decreto nº 45.490/2000, modificou a forma de apuração do ICMS pelas empresas de soja e milho, localizadas no Estado de São Paulo, afrontando, assim, diversos princípios constitucionais, conforme será abordado mais adiante.

III. Cabimento da Ação Direta de Inconstitucionalidade

a) Legitimidade ativa *ad causam* da Autora

6. A autora é parte legítima para propor a presente ação, na qualidade de “entidade de classe de âmbito nacional” de que o art. 103, IX, da Constituição Federal:

Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 13.105, de 2015) (Vigência)
[...]
IX - confederação sindical ou **entidade de classe de âmbito nacional**.

7. Na ADIn 3153-AgRG, o STF reconheceu às “associações de associações” de classe a qualidade de “**entidade de classe de âmbito nacional**”:

Ação direta de inconstitucionalidade: legitimação ativa: “entidade de classe de âmbito nacional”: compreensão da “associação de associações” de classe: revisão da jurisprudência do Supremo Tribunal.

1. **O conceito de entidade de classe é dado pelo objetivo institucional classista, pouco importando que a eles diretamente se filiem os membros da respectiva categoria social ou agremiações que os congreguem, com a mesma finalidade, em âmbito territorial mais restrito.**

2. É entidade de classe de âmbito nacional – como tal legitimada à propositura da ação direta de inconstitucionalidade (CF, art. 103, IX) – aquela na qual se congregam associações regionais correspondentes a cada unidade da Federação, a fim de perseguirem, em todo o País, o mesmo objetivo institucional de defesa dos interesses de uma determinada classe.

Nesse sentido, **altera o Supremo Tribunal sua jurisprudência**, de modo a admitir a legitimação das “associações de associações de classe”, de âmbito nacional, para a ação direta de inconstitucionalidade.

(STF, Tribunal Pleno, ADIn 3153, Min. Celso de Mello, Data do Julgamento: 12/08/2004).

8. Segue abaixo trecho do voto do Ministro **CEZAR PELUSO** na referida ADIn:

[...]

A meu ver, pouco se dá a modalidade societária. ***Desde que se trata de entidade que tenha capacidade, por sua constituição como confederação, ou não***, de representar, ***defender e tutelar, mediante ação de inconstitucionalidade, os interesses da respectiva classe de âmbito nacional***, não há dúvida alguma que está legitimada, até porque, como mostrou o eminente Ministro Sepúlveda Pertence, se a modalidade em si fosse importante, não seria a confederação que estaria legitimada, mas o sindicato.

9. No caso, conforme atesta o art. 1º do Estatuto Social (**Anexo II**), a autora defende os interesses das empresas cerealistas em âmbito nacional:

Art. 1º. A ACEBRA, Associação das Empresas Cerealistas do Brasil, associação para fins não econômicos, foi instituída no dia primeiro de abril de dois mil e cinco, na cidade de Cascavel – PR, ***para congregar, representar, assistir, orientar e unir as Associações Estaduais e do Distrito Federal das Empresas Cerealistas***, bem como ***peças jurídicas, cerealistas***, em cujas unidades da Federação não exista Associação da classe e para a completa afirmação dos interesses do Setor Cerealista Nacional.

10. Como se vê, a especificidade do ramo a que se dedicam os associados da autora (*Associações de Classe Estaduais e do Distrito Federal e peças jurídicas em cujas unidades da Federação não existam associações de classe*) permite a identificação de uma categoria profissional, qual seja, o setor cerealista. Ademais, os associados da autora comprovam o seu ***caráter nacional***.

11. Ainda em relação à legitimidade da autora, o art. 7º do seu Estatuto Social deixa claro que visa à defesa das associações e empresas ***cerealistas*** filiadas:

Art. 7º - A ACEBRA tem como principais objetivos:

a-) ***representar, promover, manter, expandir e defender os interesses das associações e empresas cerealistas filiadas***.

12. Assim, a autora tem legitimidade para propor a presente ADI.

b) Pertinência Temática

13. A pertinência temática é requisito objetivo que consiste na existência de relação entre a atividade de representação da entidade legitimada como autora e o objeto próprio da ação. Exige-se, portanto, que a entidade autora tenha interesse jurídico na pretensão formulada perante o Supremo Tribunal Federal.

14. Apesar de não haver norma expressa quanto a essa exigência, a jurisprudência dessa Corte já consolidou entendimento no sentido de que as entidades de âmbito nacional devem demonstrar a prova de pertinência temática para questionar a constitucionalidade de uma determinada norma.

15. No caso, o requisito da pertinência temática também está presente, eis que a autora congrega setor econômico – *cerealista* – que é alcançado pelas normas atacadas. Isso porque, a Lei Estadual nº 6.374/89 e, por consequência, o Decreto que a regulamentou (nº 45.490/2000), prejudicam sobremaneira os contribuintes paulistas do setor cerealista, notadamente os vendedores de soja e milho, que são obrigados a pagar o ICMS a cada saída de mercadoria, em flagrante desvantagem concorrencial com as demais empresas cerealistas estabelecidas em outras unidades da Federação.

16. Nesse sentido os seguintes precedentes desta Corte Máxima de Justiça:

LEGITIMIDADE – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – ASSOCIAÇÃO DE ÂMBITO NACIONAL – SEGMENTOS CONGREGADOS. O fato de a associação requerente congregar diversos segmentos existentes no mercado não a descredencia para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade – evolução da jurisprudência. ***ADIN – LEGITIMIDADE E PERTINÊNCIA TEMÁTICA. Surge a pertinência temática, presente ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade por associação, quando esta congrega setor econômico que é alcançado, em termos de tributo, pela norma atacada.*** [...]

(ADI 3413, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-146 DIVULG 29-07-2011 PUBLIC 01-08-2011 EMENT VOL-02556-01 PP-00001)

I. ADIn: [...] ***II. ADIn: pertinência temática. Presença da relação de pertinência temática entre a finalidade institucional da entidade requerente e a questão constitucional objeto da ação direta,*** que diz com a demarcação entre as atribuições de segmentos do Ministério Público da União - o Federal e o do Distrito Federal. [...]

(ADI 2794, Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 14/12/2006, DJ 30-03-2007 PP-00068 EMENT VOL-02270-02 PP-00334 LEXSTF v. 29, n. 340, 2007, p. 56-73)

17. Por afetar todos os associados paulistas – associações estaduais e empresas de grãos (soja e milho) –, evidente a pertinência das normas impugnadas com os objetivos da autora, o que justifica a presente postulação.

IV. Inconstitucionalidade dos Dispositivos Atacados.

a) Da violação ao Princípio da Não Cumulatividade (CF, art. 155, §2º, I)

18. A Lei Estadual de São Paulo, ao autorizar o Poder Executivo a criar nova forma de recolhimento do ICMS – por ocasião da saída da mercadoria –, violou frontalmente o Princípio da Não Cumulatividade, pois obriga os contribuintes paulistas, vendedores de soja e milho, a

recolherem o imposto incidente nas operações interestaduais, a cada venda desses cereais, sem contudo, permitir-lhes abater do imposto devido o crédito decorrente das entradas/compras:

Lei Estadual nº 6.374/1989

Artigo 59 - O **regulamento estabelecerá** o local, **a forma** e os prazos para o **recolhimento do imposto**, admitida distinção em função de categorias, grupos ou setores de atividades econômicas.

Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo (Decreto nº 45.490/2000)

Artigo 350 - O lançamento do imposto incidente nas sucessivas saídas dos produtos a seguir indicados, com exceção das operações previstas no artigo 351-A, fica diferido para o momento em que ocorrer: (Redação dada ao "caput" do artigo, mantidos os seus incisos, pelo Decreto 56.846, de 18-03-2011; DOE 19-03-2011)
[...]

II - amendoim em baga ou em grão, milho em palha, em espiga ou em grão, e soja, em vagem ou batida: (Redação dada ao "caput" do inciso pelo Decreto 46.501 de 18-01-2002; DOE 19-01-2002; efeitos a partir de 19-01-2002)

- a) **sua saída para outro Estado;**
- b) sua saída para o exterior;
- c) sua saída para estabelecimento varejista;
- d) a saída dos produtos resultantes de sua industrialização;

Artigo 351 - ***Nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "c" do inciso II do artigo anterior, o imposto será recolhido pelo remetente, por ocasião da saída, mediante guia de recolhimentos especiais,*** que acompanhará a mercadoria para ser entregue ao destinatário juntamente com o documento fiscal (Lei 6.374/89, art. 59).

Parágrafo único - Na guia de recolhimento, além dos demais requisitos, deverão constar, ainda que no verso, o número, a série e a data da emissão do documento fiscal.

19. Ocorre que o direito ao crédito do ICMS pago na operação anterior (compras) – que deve ser compensado com o imposto devido na operação subsequente -, é **garantia constitucional**:

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - ***será não-cumulativo, 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.***

20. Como se vê, a Constituição Federal pretendeu afastar o efeito cascata, o que demonstra que a não cumulatividade do ICMS não é mera faculdade, mas verdadeira obrigação a ser seguida pelos Estados quando do exercício da sua competência, cujo descumprimento acarreta flagrante prejuízo aos contribuintes, que são obrigados a recolher o imposto em valor muito maior do que o efetivamente devido. E no caso em análise, os associados da autora, além de não poderem

compensar o ICMS decorrente das compras, são obrigados a ter dinheiro em caixa, para pagar a guia de recolhimento do ICMS, a cada venda interestadual de mercadorias (soja e milho).

21. E a Constituição Federal excepcionou apenas a isenção e a não incidência da técnica da não cumulatividade:

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - a **isenção ou não-incidência**, salvo determinação em contrário da legislação:

a) **não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações** ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

22. Se a Carta Maior não previu que o recolhimento do ICMS “por ocasião do fato gerador” constitui exceção à regra da não cumulatividade, não pode Lei Estadual e Decreto Regulamentar o fazerem, sob pena de afronta direta ao referido princípio.

23. O ICMS deve, obrigatoriamente, ser não-cumulativo, não podendo a incidência tributária atingir mercadorias já tributadas em operações anteriores, sob pena de transmutar em imposto cumulativo – o que não se pode admitir, porquanto não tem guarida no texto constitucional.

24. **Alessandra Machado Brandão Teixeira e Laís de Souza Leite Arantes**² discorrem, com clareza hialina, sobre o impacto na economia da **não observância do Princípio da Não Cumulatividade**:

Todavia, embora a questão esteja posta dessa maneira, é preciso convocar os Estados e o **Poder Judiciário para a reflexão e o debate em torno do creditamento do ICMS**.

Em primeiro lugar, deve-se desfazer a ideia de que a não cumulatividade é um favor ou um benefício. **É preciso compreender o fenômeno dentro do contexto econômico no qual ele está inserido.**

O preço das mercadorias não é formado de forma arbitrária pelo industrial ou comerciante. As forças do mercado interagem nesse processo. A começar, existe um custo de produção que é inexorável (mão de obra, energia elétrica, insumos, matéria-prima, tecnologia de produção, pesquisas de mercado, entre outros). A competitividade do mercado age como freio à maximização dos lucros.

Sendo assim, a não cumulatividade não pode ser vista como uma forma de redução da carga tributária. É preciso mencionar que esses contribuintes são tributados pela via do imposto de renda, que incide sobre a atividade produtiva. **Não se procura fugir dos tributos, por meio da não cumulatividade.**

A não cumulatividade visa proteger a economia, de uma forma global, uma vez que a incidência do imposto sobre as vendas aumenta o preço da mercadoria, principalmente, no que tange aos bens de consumo essenciais. Então, o que pretendem os economistas? **Que por meio da não cumulatividade,**

² A não Cumulatividade do ICMS e o Entendimento do STF e do STJ: Análise e Crítica. Revista Dialética de Direito Tributário nº 207, p. 22.

ou seja, compensando do imposto que o comerciante ou industrial terá que pagar por ter vendido o produto, seja deduzido o que ele já pagou ao adquirir mercadorias e serviços utilizados nesse processo produtivo ou de comercialização. Com isso, o preço da mercadoria ou do serviço se aproxima do seu valor real, composto em função das questões de mercado e, que não seja um preço inflacionado por questões tributárias.

Se o preço das mercadorias e serviços aumenta, a quantidade vendida diminui, com isso há uma retração da indústria e do comércio. Se esses setores retraem, eles empregam menos gente, aumentando a massa de desempregados e diminuindo o poder de compra das pessoas, cujo consumo movimenta a economia.

Não é possível analisar e compreender a não cumulatividade sem considerar a sua perspectiva econômica.

Por sua vez, ***os Estados e o Distrito Federal não contribuem para uma compreensão adequada desse processo. Eles só pensam em redução de receita imediata, mas eles não contabilizam que a redução da carga tributária pela via do creditamento justo fará com que o preço das mercadorias diminua, permitindo que elas sejam mais vendidas. O que a princípio pode parecer uma perda, se contabilizado adequadamente pode representar um ganho, calcado em um procedimento de tributação com eficiência. Sem contar os empregos e a capacidade de consumir que pode aumentar, contribuindo para subir a arrecadação.***

25. Como visto, a não cumulatividade é mandamento constitucional e foi devidamente garantida pela Lei Kandir (LC nº 87/96) nos arts. 19 e 20:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias** ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação **com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.**

Art. 20. **Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria**, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

26. Veja-se que a referida lei complementar delegou aos Estados apenas a competência de disciplinarem o "período de apuração do imposto" – que, destaca-se, é bem diferente de "regime de recolhimento do imposto":

Art. 24. **A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto.** As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo. [...]

27. Conforme dispõe o art. 24 da LC nº 87/96, findo o prazo estipulado pelas legislações estaduais, cabe ao contribuinte recolher o imposto devido, após **compensá-lo** com os créditos decorrentes da entrada. O lapso de tempo em que o contribuinte fará tal encontro de débitos e créditos é que pode ser regulamentado pelos Estados, mas jamais **o direito à compensação em si**, o qual foi garantido tanto pela Constituição Federal como pela própria Lei Kandir.

28. Nesse sentido, cumpre registrar o trecho abaixo transcrito, do voto do Ministro **MARCO AURÉLIO** no RE nº 632.265/RJ, no qual afirma que o princípio da não cumulatividade é mandamento constitucional e que o recolhimento do ICMS **deve** ocorrer após certo lapso temporal:

[...]

Apesar de o fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços acontecer no momento da saída do estabelecimento, como assentado pelas instâncias ordinárias, a circunstância de ser um imposto não cumulativo, **ante expresse mandamento constitucional** (artigo 155, §2º, inciso I), **impede a cobrança após cada operação – salvo excepcionalmente, conforme estatui a Lei Complementar nº 87/1996. Por isso, o recolhimento deve ocorrer ao término de certo lapso de tempo.** [...]

29. No *Leading Case* nº 574.706/PR – que discutiu a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e a COFINS –, a ministra **CARMÉN LÚCIA**, em seu voto, deixa claro que é inviável a apuração do ICMS a **cada saída de mercadoria**, sendo realmente necessária sua apuração contábil, a qual se dá por meio de compensação:

Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido.

Por ser inviável a apuração do ICMS considerando cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, **resolveu-se adotar o sistema de sua apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços.** Esta é a chamada análise contábil ou escritural do ICMS. [...]

Essa forma escritural de cálculo do ICMS a recolher baseia-se na verdade matemática segundo a qual a ordem dos fatores não altera o resultado.

*Nota de rodapé: no caso do ICMS, poderia ser expresse na seguinte estrutura matemática: $(A-B) + (C-D) + (E-F) + (G-H) = (A + C + E + G) - (B + D + F + H)$; sendo ***A, C, E e G o ICMS creditado de determinada mercadoria e B, D, F e H o devido na operação de saída da mercadoria.***

É igualmente verdadeiro que também o momento das diferentes operações não pode alterar o regime de aplicação de tributação, num sistema que, quanto a esse caso, **se caracteriza pela compensação para se chegar à inacumulatividade constitucionalmente qualificadora do tributo.**

Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Enfatize-se que o ICMS incide sobre todo o valor da operação, pelo que o regime de compensação importa na circunstância de, em

algum momento da cadeia de operações, **somente haver saldo a pagar do tributo se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia**, ou seja, é indeterminável até se efetivar a operação, afastando-se, pois, da composição do custo, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

30. Do trecho acima transcrito, deduz-se que o ICMS a ser pago aos respectivos Estados só pode ser aquele apurado após o desconto do crédito decorrente das compras, isto é, após a compensação, em virtude da não cumulatividade constitucional.

31. Noutra passagem, a Ministra **CARMÉN LÚCIA** explica que o ICMS destacado nas notas fiscais não é **IMEDIATAMENTE** recolhido aos cofres públicos, justamente porque antes disso, é preciso haver o aproveitamento do crédito da operação anterior:

[...]

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo **o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte** posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, **parte do valor do ICMS destacado na "fatura" é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido** e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.

32. **Roque Antonio Carrazza**³, citado pela Ministra **CARMÉN LÚCIA** em seu voto no RE nº 574.706/PR, é categórico ao afirmar que o contribuinte tem direito subjetivo de pagar apenas a **diferença** de ICMS apurada após a devida compensação:

[...] A compensação em tela efetiva-se por meio de simples operações de encontro de contas de crédito/débito.

Conforme já acenamos, o princípio da não-cumulatividade outorga ao **contribuinte o direito público subjetivo de pagar, à guisa de ICMS, apenas a diferença apurada, no encerramento do período, entre seus créditos e débitos.**

De fato, a compensação a que estamos a aludir efetiva-se por intermédio da chamada 'conta corrente fiscal', em que o saldo, se devedor, é pago pelo contribuinte e, se credor, é transferido para aproveitamento em períodos subsequentes.

Portanto, o contribuinte tem o direito de lançar em sua escrita fiscal o 'crédito' decorrente das aquisições de mercadorias, bens ou serviços tributadas (ou tributáveis), pelo ICMS, para, **no momento oportuno (em geral a cada trinta dias), utilizá-lo como 'moeda de pagamento' desta exação.**

Conforme vemos, a Constituição submeteu o ICMS ao sistema 'imposto contra imposto', e não o sistema 'mercadoria contra mercadoria'.

Desta forma, o contribuinte, **para calcular o montante de ICMS a recolher, deve subtrair, periodicamente, de todos os débitos (causados por saídas de mercadorias, bens e serviços tributáveis), todos os créditos (provenientes de entradas de mercadorias, bens e serviços tributáveis). Se o resultado**

³ CARRAZA, Roque Antonio. ICMS, 13ª Edição, Editora Malheiros: São Paulo, 2009, p. 368-369.

for negativo, isto é, se os créditos forem superiores aos débitos, há saldo credor a transferir para o período de apuração subsequente.

Observamos que, na medida em que o ICMS não é um 'imposto sobre valor agregado', **todas as 'operações de entrada' de mercadorias**, bens ou serviços **devem ser levadas em conta no momento de calcular-se a quantia de dinheiro a pagar.**

Razão assiste, pois, a Aroldo Gomes de Matos quando proclama: *'O critério correto e lógico é, pois, exclusivamente o financeiro: o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens destinados ao consumo, ao ativo fixo, a revenda e a serviços tributáveis etc. deve ser, totalmente, compensado com o devido nas operações de saída, em períodos determinados'*.

Em suma, **o princípio da não-cumulatividade operacionaliza-se por meio da compensação entre débitos e créditos na escrituração fiscal.**

33. Com esses fundamentos, tem-se que a não cumulatividade prevista no texto constitucional implica, necessariamente, no direito ao crédito do ICMS na entrada de mercadoria, para ser **compensado** com o débito do imposto na saída, uma vez que a Constituição Federal o submeteu ao sistema "imposto contra imposto".

34. Assim, o pagamento do ICMS só ocorrerá **em dinheiro** – *como pretende o Estado de São Paulo em relação às operações de saída interestadual de soja e milho* –, quando, após a **compensação**, restar de fato saldo devedor na apuração contábil escritural do contribuinte.

35. Para que haja direito à compensação, basta que o ICMS tenha sido pago na operação anterior e que o vendedor, posteriormente, também o recolha em sua própria operação de saída. Exatamente o que acontece com o milho e a soja vendidos pelos associados da autora, que pagam o ICMS tanto na compra como na venda desses cereais.

36. Não se pode olvidar que o crédito de ICMS também é considerado uma segunda moeda, que tem o condão de pagar o ICMS devido na operação de saída, assim como ocorre com a própria guia de recolhimento. Essa é, inclusive, a lição de **Geraldo Ataliba e Cléber Giardino**⁴:

[...] estamos diante de uma relação jurídica obrigacional (porque dotada de conteúdo econômico), constitucional (porque disciplinada exaustivamente na Constituição) e que se pode qualificar como financeira, em oposição a tributária, no sentido de que, embora envolvendo valores econômicos, nada tem a ver com as relações tributárias. Todas estas considerações estão a mostrar que **a relação jurídica de abatimento de ICM** - engendradora do chamado "**crédito de ICM**" - não é uma relação obrigacional tributária, não estando sujeita, por consequência, à disciplina e regime típicos do direito tributário. Em outras palavras: como a relação jurídica de ICM é de natureza tributária, ao regime próprio da espécie se submete. **Já, o abatimento constitucional é mera figura financeira, operante no instante da liquidação do tributo, com a função de cobrir parte de seu pagamento, por compensação.** Funciona como "**moeda de pagamento**". **Tem sua operacionalidade limitada à função de atender à dedução constitucionalmente prevista.**

[...]

⁴ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, CLÉBER. ICM - Abatimento Constitucional - Princípio da Não-Cumulatividade, RDT nº 29/30, Ed. Rev. dos Tribunais, pas.122/124.

O direito de abatimento, assim, é direito contra o Estado, de cunho patrimonial e natureza constitucional-financeira. O "crédito" em que ele se expressa é, destarte, mera moeda escritural, com a única vocação constitucional de servir como moeda de pagamento parcial do ICM.

[...]

Nesse sentido, é um direito patrimonial que revela certa característica particular. ***Não é - como poderia parecer à primeira vista - um direito creditório como outros, que o seu titular (o contribuinte do ICM) pudesse normalmente "cobrar" do Estado. Na verdade o Estado, na relação de abatimento, só pode ser compelido a adimplir sua obrigação (constitucionalmente criada) de uma forma: aceitar passivamente uma dedução que extingue (total ou parcialmente), por compensação, o débito do contribuinte do ICM (e seu correlativo crédito tributário). Trata-se, pois, de crédito cuja liquidação só poderá dar-se por essa via especial de compensação - e por nenhuma outra.***

37. Nesse norte, os precedentes dessa Corte Maior, que afastam a compensação prevista na Constituição Federal, para o ICMS e o IPI, somente nos casos em que a operação subsequente não for tributada – o que, definitivamente, não é o caso em discussão. Afora isso, o direito à compensação é legítimo e de índole constitucional:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. MATÉRIA-PRIMA OU INSUMOS TRIBUTADOS. INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTO NÃO TRIBUTADO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. DECRETO N. 4.544/02. DECISÃO QUE SE MANTÉM POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS.

1. A repercussão geral pressupõe recurso admissível sob o crivo dos demais requisitos constitucionais e processuais de admissibilidade (art. 323 do RISTF). Consectariamente, se o recurso é inadmissível por outro motivo, não há como se pretender seja reconhecida a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso (art. 102, III, § 3º, da CF).

2. ***A compensação prevista na Constituição Federal, para fins do princípio da não-cumulatividade do tributo, não se caracteriza quando o produto industrializado não é onerado na saída do estabelecimento industrial.***

3. ***O regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa*** (RE 475.551, Tribunal Pleno).

[...]

(ARE 716775 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 25/06/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-158 DIVULG 13-08-2013 PUBLIC 14-08-2013)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO. VEDAÇÃO. ***PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE***. OBSERVÂNCIA. Lei estadual. Benefício fiscal outorgado ao contribuinte. Crédito decorrente da redução da base de cálculo do tributo. Vedação. Impossibilidade. ***A Constituição Federal somente não admite o lançamento do crédito nas hipóteses de isenção ou não-incidência***. Precedente do Tribunal Pleno. Agravo regimental não provido. (RE 240395 AgR, Relator(a): MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 28/05/2002, DJ 02-08-2002 PP-00080 EMENT VOL-02076-06 PP-01173)

38. Pelo exposto, conclui-se que o art. 59 da Lei Estadual nº 6.374/89 e o art. 351 do Decreto nº 45.490/2000 violam diretamente o princípio da não cumulatividade, garantido tanto pela Constituição Federal como pela Lei Kandir.

b) Violação ao Princípio da Legalidade (CF, art. 150, I) e da Reserva de Lei Complementar (CF, art. 155, XII, "c" c/c arts. 146, III, "b" e 18 e 19, I)

39. Embora o ICMS incida sobre a circulação de mercadoria, o seu pagamento aos cofres públicos estaduais, ao contrário, não ocorre a cada saída de mercadoria, em razão do princípio constitucional da não cumulatividade. Ou seja, o imposto é pago após determinado lapso temporal (período de apuração), descontados os créditos que o contribuinte possui em relação às compras de mercadorias e/ou insumos.

40. A compensação do ICMS está expressamente prevista no texto constitucional, o qual, inclusive, reservou a disciplina da matéria à lei complementar:

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, ***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.

XII - ***cabe à lei complementar***. [...]

c) disciplinar o regime de compensação do imposto.

41. E a Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96), por sua vez, também garantiu o direito à compensação nos arts. 19 e 20:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, ***compensando-se*** o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. ***Para a compensação a que se refere o artigo anterior***, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

42. Para que ocorra a compensação, é preciso que o contribuinte apure o ICMS dentro de certo lapso temporal, denominado “**período de apuração do ICMS**”, o qual também foi garantido pela Lei Kandir de forma expressa:

Art. 24. ***A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto.*** As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo. [...]

43. Veja-se que a Lei Kandir previu o direito de os contribuintes apurarem o imposto dentro de certo período de tempo (período de apuração), tendo apenas permitido aos Estados disporem – leia-se, definirem – qual seria esse lapso temporal.

44. Assim, findo o prazo designado nas legislações estaduais, cabe ao contribuinte recolher o imposto, já realizada a compensação, isto é, o abatimento dos créditos a que faz jus em razão da não cumulatividade.

45. A Lei Kandir também admitiu **exceção** à regra do regime de apuração:

Art. 26. ***Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer:***

I - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço dentro de determinado período;

II - que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço em cada operação;

III - que, em função do porte ou da atividade do estabelecimento, o imposto seja pago em parcelas periódicas e calculado por estimativa, para um determinado período, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório.

§ 1º Na hipótese do inciso III, ao fim do período, será feito o ajuste com base na escrituração regular do contribuinte, que pagará a diferença apurada, se positiva; caso contrário, a diferença será compensada com o pagamento referente ao período ou períodos imediatamente seguintes.

46. Verifica-se claramente da redação acima transcrita, que o recolhimento do ICMS **a cada saída de mercadoria** (por ocasião do fato gerador) não está arrolado nas hipóteses de exceção previstas no art. 26 da Lei Kandir.

47. Esclarece-se desde já que esse tipo de recolhimento não pode ser enquadrado como regime de “estimativa” – no qual o imposto é pago em parcelas periódicas –, pois se trata de formas distintas de recolhimento do imposto.

48. Ora, não se tratando de nenhuma das hipóteses de exceção previstas nos incisos I a III do art. 26 da LC nº 87/96, conclui-se que o ICMS deve ser recolhido, **necessariamente**, mediante “período de apuração”, conforme dispõe o art. 24 da referida lei complementar.

49. Portanto, a Constituição Federal e a Lei Kandir não trouxeram previsão para que os Estados instituísssem regime de recolhimento do imposto a ***cada saída da mercadoria***, justamente porque garantiram o direito à compensação.

50. Nesse sentido, tem-se que a Lei Estadual de São Paulo não poderia autorizar, de forma ampla e genérica, o Poder Executivo a estabelecer a "***forma***" pela qual ICMS será recolhido, à revelia do disposto na Constituição Federal e na Lei Kandir:

Lei Estadual nº 6.374/1989

Artigo 59 - O ***regulamento*** estabelecerá o local, ***a forma*** e os prazos ***para o recolhimento do imposto***, admitida distinção em função de categorias, grupos ou setores de atividades econômicas.

51. Considerando-se a indevida autorização conferida pela lei estadual, o Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo, por sua vez, inovou o ordenamento jurídico, criando nova ***forma/maneira*** de recolhimento do ICMS – por ocasião do fato gerador –, em total descompasso com o Poder Regulamentar do qual é investido o Governador do Estado para tanto (art. 47 da Constituição Estadual de São Paulo⁵):

Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo (Decreto nº 45.490/2000)

Artigo 350 - O lançamento do imposto incidente nas sucessivas saídas dos produtos a seguir indicados, com exceção das operações previstas no artigo 351-A, fica diferido para o momento em que ocorrer: (Redação dada ao "caput" do artigo, mantidos os seus incisos, pelo Decreto 56.846, de 18-03-2011; DOE 19-03-2011)
[...]

II - amendoim em baga ou em grão, milho em palha, em espiga ou em grão, e soja, em vagem ou batida: (Redação dada ao "caput" do inciso pelo Decreto 46.501 de 18-01-2002; DOE 19-01-2002; efeitos a partir de 19-01-2002)

a) sua saída para outro Estado;

b) sua saída para o exterior;

c) sua saída para estabelecimento varejista;

d) a saída dos produtos resultantes de sua industrialização;

Artigo 351 - ***Nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "c" do inciso II do artigo anterior***, o imposto será recolhido pelo remetente, por ocasião da saída, mediante guia de recolhimentos especiais, que acompanhará a mercadoria para ser entregue ao destinatário juntamente com o documento fiscal (Lei 6.374/89, art. 59).
Parágrafo único - Na guia de recolhimento, além dos demais requisitos, deverão constar, ainda que no verso, o número, a série e a data da emissão do documento fiscal.

52. Assim, a lei estadual paulista feriu o Princípio da Legalidade (CF, art. 150, I) ao permitir que o Poder Executivo Estadual estabelecesse a "***forma de recolhimento***" do ICMS,

⁵ Artigo 47 - Compete privativamente ao Governador, além de outras atribuições previstas nesta Constituição: [...]

III - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como, no prazo nelas estabelecido, não inferior a trinta nem superior a cento e oitenta dias, expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução, ressalvados os casos em que, nesse prazo, houver interposição de ação direta de inconstitucionalidade contra a lei publicada.

quando, na verdade, deveria apenas tê-lo autorizado a dispor sobre a “**forma do período de apuração**”, conforme previu a Lei Kandir.

53. Ora, estabelecer a forma do “**período de apuração**” é dizer os prazos que o imposto deverá ser recolhido ao Estado dentro de determinado lapso temporal para sua apuração, a qual pressupõe sempre o encontro de débitos e créditos: compensação. Estabelecer a forma de “**recolhimento do imposto**” é medida mais ampla e genérica, que abrange o recolhimento do ICMS por ocasião do fato gerador.

54. Como é sabido, o art. 150, I, da CF veda a exigência de tributo sem lei que o estabeleça:

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

I - **exigir** ou aumentar **tributo sem lei que o estabeleça**.

55. No Recurso Extraordinário nº 632.265/RJ, julgado em regime de repercussão geral, esse Colendo STF reconheceu a inconstitucionalidade dos Decretos nºs 31.632/2002 e 35.219/2004 do Estado do Rio de Janeiro, que criaram o regime de estimativa, **à revelia de lei**:

TRIBUTO – **PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. A exigibilidade de tributo pressupõe lei que o estabeleça – artigo 150 da Constituição Federal.** ICMS – REGIME DE APURAÇÃO – ESTIMATIVA – **DECRETO – IMPROPRIEDADE.** A criação de nova maneira de recolhimento do tributo, partindo-se de estimativa considerado o mês anterior, deve ocorrer mediante lei no sentido formal e material, descabendo, para tal fim, a edição de decreto, a revelar o extravasamento do poder regulamentador do Executivo.
(STF, Plenário, RE nº 632.265/RJ, Relator Marco Aurélio, Data de Julgamento: 18/06/2015)

56. Convém registrar o trecho do voto do Ministro **Marco Aurélio** que esclarece sobre a impossibilidade de decretos regulamentares criarem uma nova maneira de recolhimento de imposto:

[...]

A **criação de uma nova maneira de recolhimento do tributo** – com respaldo em estimativas do mês anterior – **revela-se em descompasso com o poder regulamentar do qual foi investido o Governador do Estado por força desse preceito.** A determinação de que seja antecipado o imposto devido valendo-se de base de cálculo ficta, com posterior ajuste, olvida, a mais não poder, o poder atribuído pela lei para disciplinar “forma” e “prazo” de pagamento. A prova do excesso de poder regulamentar está no fato de que a Lei Complementar nº 87/1996 **exige a edição de lei estadual visando a nova sistemática de apuração, diploma que não veio à balha.**

O artigo 150 da Carta Federal veda a exigência de tributo sem lei que o estabeleça. Ora, se não há informação quanto à ocorrência do fato gerador, mostra-se impossível reconhecer a existência da obrigação tributária, como quer o Estado do Rio de Janeiro. **Os decretos impugnados modificaram o modo de apuração do ICMS e, assim, implicaram afronta ao princípio constitucional da legalidade estrita.**

Ante o quadro, dou provimento ao recurso para declarar procedente o pedido formulado na peça inicial, **reconhecendo o direito da impetrante a não se submeter à sistemática de apuração do ICMS prevista nos Decretos nº 31.632, de 1º de agosto de 2002, e nº 35.219/2004, do Estado do Rio de Janeiro. Com isso, assento a inconstitucionalidade dos decretos, no que versam parâmetros de recolhimento de tributos estranhos ao que estabelecido em lei. Sem honorários, em face do Verbete nº 512 da Súmula do Supremo.**

57. Nessa senda, cabe recordar um dos primeiros precedentes do Plenário dessa Corte sobre o ICMS, que consignou, de modo expresso, **a impossibilidade de a lei delegar ao Executivo o poder de estabelecer isenções:**

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - **LEI ESTADUAL QUE OUTORGA AO PODER EXECUTIVO A PRERROGATIVA DE DISPOR, NORMATIVAMENTE, SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA - DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA - MATÉRIA DE DIREITO ESTRITO** - POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES - **PRINCÍPIO DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI EM SENTIDO FORMAL** - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - CONVENIÊNCIA DA SUSPENSÃO DE EFICÁCIA DAS NORMAS LEGAIS IMPUGNADAS - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.

– A essência do direito tributário - respeitados os postulados fixados pela própria Constituição - reside na integral submissão do poder estatal à rule of law. A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária. Considerações em torno das dimensões em que se projeta o princípio da reserva constitucional de lei.

– A nova Constituição da República revelou-se extremamente fiel ao postulado da separação de poderes, disciplinando, mediante regime de direito estrito, **a possibilidade, sempre excepcional, de o Parlamento proceder à delegação legislativa externa em favor do Poder Executivo.** A delegação legislativa externa, nos casos em que se apresente possível, só pode ser veiculada mediante resolução, que constitui o meio formalmente idôneo para consubstanciar, em nosso sistema constitucional, o ato de outorga parlamentar de funções normativas ao Poder Executivo. A resolução não pode ser validamente substituída, em tema de delegação legislativa, por lei comum, cujo processo de formação não se ajusta à disciplina ritual fixada pelo art. 68 da Constituição. A vontade do legislador, que substitui arbitrariamente a lei delegada pela figura da lei ordinária, objetivando, com esse procedimento, transferir ao Poder Executivo o exercício de competência normativa primária, revela-se írrita e desvestida de qualquer eficácia jurídica no plano constitucional. **O Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos à reserva constitucional de lei.**

- **Não basta, para que se legitime a atividade estatal, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo.** Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstendo-se de agir ultra vires, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. **Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado – como o Poder Executivo - produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar. O legislador, em consequência, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo – que constitui instância juridicamente inadequada - o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas** - (a) a outorga de isenção fiscal, (b) a redução da base de cálculo tributária, (c) a concessão de crédito presumido e (d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos -, as quais se acham necessariamente

submetidas, em razão de sua própria natureza, **ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal.**

- Traduz situação configuradora de **ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo de prerrogativa jurídica cuja sedes materiae - tendo em vista o sistema constitucional de poderes limitados vigente no Brasil - só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo".** (ADI 1.296 MC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Celso de Mello, julgado em 14.6.1995)

58. Como se vê, a Lei Estadual nº 6.374/89 não poderia abdicar de sua competência institucional – outorgada pela Lei Kandir – para permitir que o Poder Executivo produzisse norma (Decreto nº 45.490/2000) relativa a tema afeto à reserva de lei: compensação de ICMS.

59. Em outras palavras, tem-se que o Executivo não pode, com base em mera **permissão** legislativa constante da Lei Estadual nº 6.374/89, valer-se do regulamento delegado ou autorizado (Decreto nº 45.490/2000) para disciplinar, normativamente, tema sujeito à reserva complementar de lei, no qual se insere o recolhimentos de ICMS a cada saída de mercadoria.

60. Por fim, é preciso destacar ainda a violação à reserva de lei complementar de que trata o art. 146, III, "b" e ao disposto nos arts. 18 e 19, I, da CF. Isso porque o pagamento do ICMS em dinheiro ao Estado de São Paulo pelas empresas cerealistas nele estabelecidas, constitui privilégio/preferência do crédito tributário frente aos demais credores (outros Estados, sujeitos ativos do ICMS), sem que haja previsão nesse sentido em lei complementar.

61. Assim, a Lei Estadual nº 6.374/89 e, conseqüentemente, o Decreto nº 45.490/2000 permitiram a ampliação ilegítima e discriminatória do crédito tributário paulista à revelia de lei complementar, seja esta o CTN, recepcionado com status de lei complementar (ADCT, art. 34), seja a Lei Kandir, que disciplina especificamente sobre o ICMS.

c) Da violação aos Princípios da Isonomia (CF, arts. 5º, caput e 150, II), Não Discriminação em razão da Procedência ou Destino (CF, art. 152) e da Livre Concorrência (CF, art. 170, IV).

62. As normas estaduais atacadas violam ainda o princípio da isonomia, da não discriminação em razão da procedência ou destino das mercadorias e da livre concorrência.

63. Isso porque é flagrante a desigualdade entre os vendedores de soja e milho localizados em São Paulo e aqueles situados nos demais Estados, na medida em que os preços praticados por estes são muito mais competitivos, em razão de seus custos serem menores e de poderem compensar os créditos das compras no valor do ICMS devido, hipótese esta não permitida àqueles pelas normas estaduais ora atacadas.

64. Através da criação de nova forma de recolhimento do ICMS - por ocasião do fato gerador -, o Estado de São Paulo permite que se trate **iguais** (empresas do setor cerealistas), de forma desigual, pois:

- i) as empresas cerealistas localizadas em São Paulo são penalizadas com a obrigatoriedade de recolher o ICMS a cada saída interestadual de milho e soja, sem direito à compensação; enquanto
- ii) as empresas cerealistas situadas em outros Estados podem apurar o ICMS em conta-gráfica e compensá-lo com o crédito decorrente das entradas/compras.

65. Todavia, esse **discrímen** (empresa cerealista estar localizada em São Paulo) não se justifica diante do **Princípio da Isonomia Tributária**, que veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
II - **instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

66. O Princípio da Isonomia foi apreciado por esta Corte Máxima por ocasião do julgamento do RE nº 640.905, afetado ao regime de repercussão geral (Tema 573). O voto do Ministro **LUIZ FUX** é esclarecedor no sentido de que o fator de **discrímen** não pode provocar desigualdade não prevista na Constituição Federal:

O princípio da isonomia, refletido no sistema constitucional tributário (art. 5º c/c art. 150, II, CRFB/88) não se resume ao tratamento igualitário em toda e qualquer situação jurídica, mas, também, na implementação de medidas com o escopo de minorar os fatores discriminatórios existentes, impondo, por vezes, **tratamento desigual em circunstâncias específicas e que militam em prol da igualdade**. A isonomia sob o ângulo da desigualação **reclama correlação lógica entre o fator de *discrímen* e a *desequiparação* procedida que justifique os interesses protegidos na Constituição (adequada correlação valorativa)**.

67. No caso, não se vislumbra qualquer fator de **discrímen** que autorize a criação de tratamento anti-isonômico entre **empresas cerealistas de São Paulo e do resto do Brasil**.

68. Na ADI nº 4.276, essa Corte declarou inconstitucional lei do Estado do Mato Grosso que concedia isenção de ICMS nas aquisições de veículos novos por oficiais de justiça porque não se justifica a concessão de tal benesse somente a essa categoria de servidores públicos. Segue abaixo trecho do voto do ministro **LUIZ FUX**:

Ademais, padece a lei impugnada também de vício de inconstitucionalidade material, à luz do princípio da isonomia tributária (CF, art. 150, II). Com efeito, **não só os oficiais de justiça estaduais fazem uso, no amplo leque de categorias que**

compõem o funcionalismo público, dos respectivos carros particulares para o cumprimento de deveres funcionais, de modo que não se faz presente qualquer justificativa plausível para o tratamento pontual estabelecido na lei em pauta, na linha da decisão monocrática proferida pelo Min. Gilmar Mendes às fls. 25 destes autos, durante o exercício da presidência desta Corte.

Não por outra razão, aliás, a redação do inc. II, do art. 150, CF/88, é expressa ao afirmar ser "proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida" como justificativa para tratamento desigual no âmbito do direito tributário.

(STF, Plenário, ADI 773/RJ, Ministro LUIZ FUX, Data do Julgamento: 20/08/2014).

69. Nesse mesmo sentido tem se posicionado a jurisprudência desse Tribunal, ao invalidar benefícios fiscais concedidos **a determinadas categorias de funcionalismo público sem qualquer amparo na razoabilidade**, conforme se extrai dos seguintes precedentes:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 271 DA LEI ORGÂNICA E ESTATUTO DO MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE --- LEI COMPLEMENTAR N. 141/96. ISENÇÃO CONCEDIDA AOS MEMBROS DO MINISTÉRIO PÚBLICO, INCLUSIVE OS INATIVOS, DO PAGAMENTO DE CUSTAS JUDICIAIS, NOTARIAIS, CARTORÁRIAS E QUAISQUER TAXAS OU EMOLUMENTOS. QUEBRA DA IGUALDADE DE TRATAMENTO AOS CONTRIBUINTES. AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 150, INCISO II, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. A lei complementar estadual que isenta os membros do Ministério Público do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos fere o disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição do Brasil.

2. O texto constitucional consagra o princípio da igualdade de tratamento aos contribuintes. Precedentes.

3. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do artigo 271 da Lei Orgânica e Estatuto do Ministério Público do Estado do Rio Grande do Norte -- Lei Complementar n. 141/96.

(ADI 3260, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2007, DJe-047 DIVULG 28-06-2007 PUBLIC 29-06-2007 DJ 29-06-2007 PP-00021 EMENT VOL-02282-03 PP-00518 RDDT n. 144, 2007, p. 202-203 RDDT n. 145, 2007, p. 222 LEXSTF v. 29, n. 344, 2007, p. 12-18)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REMUNERAÇÃO DE MAGISTRADOS. IMPOSTO DE RENDA SOBRE A VERBA DE REPRESENTAÇÃO. ISENÇÃO. SUPERVENIÊNCIA DA PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. INSUBSISTÊNCIA DO BENEFÍCIO.

1. O artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, consagrou o princípio da isonomia tributária, que impede a diferença de tratamento entre contribuintes em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão do trabalho, cargo ou função exercidos.

2. Remuneração de magistrados. Isenção do imposto de renda incidente sobre a verba de representação, autorizada pelo Decreto-lei 2.019/83. Superveniência da Carta Federal de 1988 e aplicação incontinenti dos seus artigos 95, III, 150, II, em face do que dispõe o § 1º do artigo 34 do ADCTCF/88. Consequência: Revogação tácita, com efeitos imediatos, da benesse tributária. Recurso extraordinário não conhecido.

(RE 236881, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 05/02/2002, DJ 26-04-2002 PP-00090 EMENT VOL-02066-02 PP-00432)

70. O princípio da isonomia tributária impede tratamentos distintos entre contribuintes em situação equivalente. Exatamente o caso dos autos, em que empresas cerealistas (**iguais**) são tratadas de forma **diferente**, a depender do Estado em que estiverem localizadas.

Sendo o Estado de São Paulo, essas empresas são severamente punidas por serem obrigadas a recolher o ICMS devido nas operações de saída interestaduais de milho e soja, sem fazerem jus à compensação.

71. Essa sistemática de recolhimento do imposto estadual avilta ainda o **princípio da não discriminação em função da origem e destino** previsto no art. 152 da Constituição Federal:

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.

72. Na ADI nº 3984, este Tribunal entendeu que a Lei Estadual nº 13.790/06 do Estado de Santa Catarina – que instituiu o PRÓ-CARGAS: benefício fiscal aos prestadores de transporte catarinenses – violou o princípio da vedação de distinção segundo a origem e destino, justamente porque privilegiou empresas **sediadas no território catarinense, em detrimento daquelas sediadas em outras Unidades da Federação**.

73. Nesse julgamento, o voto do ministro **LUIZ FUX** enfatiza não ser possível eleger como discrimen “*o local em que se situa o estabelecimento do contribuinte ou o local em que produzida a mercadoria*” para fins de concessão de benefício fiscal:

[...] Não bastasse, a alínea a do § 1º do artigo 3º e artigo 4º, caput e parágrafos, da Lei Estadual 13.790/06 **sofrem também de inconstitucionalidade material à luz do princípio da não discriminação segundo a procedência ou o destino de bens e serviços (artigo 152 da CRFB/88), essencial ao livre comércio em uma perspectiva federativa** (RIBEIRO, Ricardo Lodi. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2010, p. 216). Isso porque os mencionados dispositivos **elegem o local em que se situa o estabelecimento do contribuinte ou o local em que produzida a mercadoria para**, respectivamente, condicionar o creditamento tributário à proporção de um doze avos por mês e para a incidência de limitação em até 20% do diferimento para pagamento do tributo, sempre com o fim de conferir tratamento mais benéfico aos contribuintes situados no Estado de Santa Catarina.
(ADI 3984, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2019, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-205 DIVULG 20-09-2019 PUBLIC 23-09-2019)

74. Embora o referido julgado tenha analisado a não discriminação em relação à concessão de benefício fiscal, tal princípio aplica-se, igualmente, ao caso dos autos, em que o discrimen decorre da própria incidência tributária.

75. Essa também é a jurisprudência dessa Suprema Corte, conforme seguintes precedentes:

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 CONSTITUÇÃO**. 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, julgado em 6/9/2007, DJe de 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 3.936-MC, rel. min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgamento em 19/9/2007, DJe de 9/11/2007)

76. O Estado de São Paulo, ao estabelecer um regime diferenciado de pagamento do ICMS nas operações interestaduais com soja e milho, violou o art. 152 da Constituição Federal, já que penalizou as empresas sediadas em seu território, em detrimento daquelas sediadas em outras Unidades da Federação.

77. O **princípio da não discriminação**, faceta do princípio da igualdade, estabelece tratamento igual a indivíduos em situações iguais, proibindo a discriminação em razão da raça, sexo, língua, da religião, das opiniões, do nascimento, da origem nacional, de pertencer a uma minoria nacional, da fortuna ou **ainda de qualquer outra situação** – que, no caso dos autos, identifica-se como sendo o fato de as empresas cerealistas estarem sediadas no Estado de São Paulo (art. II, item 1 da Declaração Universal dos direitos Humanos⁶).

78. Por fim – e não menos importante –, a norma impugnada afronta o **princípio da livre concorrência** (CF, art. 170, IV), pois provoca flagrante desequilíbrio concorrencial entre as empresas cerealistas paulistas e aquelas localizadas nos demais Estados, notadamente se se considerar que atualmente inexistente lei complementar, na forma prevista no art. 146-A da CF, destinada a prevenir desequilíbrios concorrenciais:

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).

79. Nesse sentido, o precedente abaixo:

⁶ Disponível em: <https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2018/10/DUDH.pdf>

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. GUERRA FISCAL. REQUISITO DE FRUIÇÃO DE REGIME FAVORECIDO TRIBUTÁRIO E ECONÔMICO. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. INDÚSTRIA AUTOMOBILÍSTICA. SUBSÍDIOS FISCAIS E ECONÔMICOS. DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA ORIGEM. DESIGUALDADES REGIONAIS. DESENVOLVIMENTO NACIONAL. FEDERALISMO FISCAL COOPERATIVO E DE EQUILÍBRIO. DESESTABILIZAÇÃO CONCORRENCIAL. LIVRE INICIATIVA E LIBERDADE DE CONTRATAR.

1. Os conceitos de determinabilidade e individualização não se confundem, de modo que a lei possuir destinatário determináveis não retira o caráter abstrato e geral de seus mandamentos normativos, nem acarreta em sua definição como lei de efeitos concretos. Precedentes: ADI-MC 2.137, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 12.05.2000; e ADI 1.655, de relatoria do Ministro Maurício Corrêa, DJ 02.04.2004.

2. Não há inconstitucionalidade formal, porquanto a lei impugnada não veicula temática trabalhista ou de transporte. O objeto hostilizado representa legítima manifestação da competência legislativa concorrente sobre direito financeiro, tributário e econômico, nos termos do art. 24, I, do Texto Constitucional.

3. Ofende a vedação à discriminação tributária de natureza espacial a fixação de reserva de mercado a prestadores domiciliados em determinado Estado-membro como requisito para a fruição de regime tributário favorecido e de acesso a investimentos públicos.

4. Não é justificável a discriminação em razão da origem ou do destino com base na redução das desigualdades regionais, porquanto arrosta o mercado único e indiferenciado do ponto de vista tributário, reflexo da própria soberania nacional e da unidade política e econômica da República.

5. A cotização do percentual mínimo de prestadores de serviço de transporte e a atribuição de encargos incompatíveis à iniciativa privada representam ofensa direta às liberdades fundamentais da empresa, pois não guarda correção jurídica a atribuição de deveres instrumentais que praticamente equiparam o agente econômico privado à Administração Pública, com mera finalidade de persecução de política financeira estadual em contexto de guerra fiscal.

6. **Há *desequilíbrio concorrencial no mercado interno, quando ato legislativo incentiva a concentração de mercados e eventual cartelização das cadeias produtivas. No caso, atentam contra a livre concorrência os requisitos para fruição dos subsídios financeiros e econômicos criados por ente federativo às sociedades empresárias do ramo automobilístico sediadas em seu território.***

7. Ação direta de inconstitucionalidade a que se dá procedência.

(STF, ADI 5472, Rel. Min. Edson Fachin, julgamento: 1º/08/2018, DFe de 14/08/2018)

80. Desse modo, no presente caso, as normas paulistas ora atacadas não poderiam considerar como fator de discriminação a venda interestadual de milho e de soja realizada por empresas paulistas, razão por que devem ser declaradas inconstitucionais.

d) Da violação ao Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, §1º, da CF) e da vedação ao Confisco (CF, art. 150, IV)

81. As normas estaduais atacadas violam ainda o Princípio da Capacidade Contributiva.

82. O recolhimento do imposto por ocasião do fato gerador, sem direito à compensação, torna o ICMS cumulativo por onerar a própria cadeia produtiva, pois os vendedores – no caso, as empresas cerealistas de São Paulo – acabam suportando o encargo financeiro do imposto, que deveria recair sobre o consumidor final, por ser este o detentor da capacidade contributiva manifestada pelo consumo, fato gerador do imposto.

83. O ICMS incidente nas compras, que não pôde ser compensado, é totalmente suportado pelas empresas paulistas, situação que se afasta da capacidade econômica que a Constituição visou garantir.

84. A Constituição Federal, ao prever a regra da não cumulatividade para o ICMS (CF, art. 155, §2º, I), estabelece indiretamente que ela deve ser suportada pelos consumidores finais, e não pelo comerciante, industrial ou prestador de serviços, pois se trata de imposto indireto, que onera o consumo.

85. Por essa razão, o ICMS deve ser orientado pelo ***Princípio da Capacidade Contributiva***:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

86. Sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, somente este – e não a produção, a venda ou qualquer outro evento econômico – pode ser onerado pelo imposto. Como não pode haver acúmulo de carga tributária, é o consumidor que deve arcar com o seu ônus econômico, e não o vendedor ou prestador de serviços.

87. A qualificação do referido imposto como “imposto sobre o consumo” não decorre apenas de normas constitucionais. Além da previsão constitucional, há norma geral de Direito Tributário, prevista no art. 166 do CTN⁷, que prevê a existência de tributos indiretos e esclarece que *“a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro será feita a quem prove haver assumido o referido encargo.”*

88. Assim, além da Constituição Federal, também o CTN atribui caráter de imposto sobre o consumo ao ICMS ao garantir o direito à restituição ao sujeito passivo que não puder transferir o ônus econômico ao consumidor.

⁷ Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

89. Nesse sentido a lição de **NAVARRO COELHO**⁸ ao afirmar: "*Quando o CTN se refere a tributos que, pela sua própria natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro, está se referindo a tributos que, pela sua constituição jurídica, são feitos para obrigatoriamente repercutir, casos do IPI e do ICMS, entre nós, idealizados para serem transferidos ao consumidor final [...] Sendo assim, é possível, pela análise dos documentos fiscais e pela escrita contábil das empresas, verificar a transferência formal do encargo financeiro do tributo.*"

90. Vale lembrar que este Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral no RE 668.974/DF⁹ (Tema 705), que versa sobre a possibilidade de crédito do ICMS recolhido sobre as prestações de serviço de comunicação em relação às quais há inadimplência absoluta do usuário. Na decisão que reconhece a repercussão, o Ministro **MARCO AURÉLIO** suscita a importância de se analisar a controvérsia a respeito do princípio da não cumulatividade, considerando-se o ICMS "*imposto sobre o consumo*":

[...]

Embora haja similitude no tocante à questão das vendas inadimplidas, não se deliberou, no aludido paradigma, acerca de eventual violação ao princípio da não cumulatividade haja vista a natureza própria das mencionadas contribuições.

Quanto ao imposto estadual, a controvérsia requer a consideração do aludido princípio, ante a condição que ostenta de "imposto sobre o consumo". Envolve saber se a inadimplência é irrelevante, sob o aspecto jurídico-tributário, mesmo se resultar na oneração do comerciante em vez do consumidor final, como deve ser sempre em se tratando de tributo não cumulativo.

91. Desse modo, a própria capacidade de repasse do imposto funciona como garantia de que o único onerado deve ser o consumidor final e não o empresário – no caso, as empresas cerealistas localizadas em São Paulo. Essa capacidade de repasse do ônus econômico decorre tanto da regra constitucional da capacidade contributiva, como da não cumulatividade, tendo em vista que se trata de característica jurídica do imposto e não meramente econômica.

92. A sociedade tem o dever de contribuir com o pagamento do tributo, na medida da capacidade econômica manifestada. Assim, a função da Administração Tributária não corresponde ao mero interesse do Tesouro – como pretendeu o Estado de São Paulo ao exigir o recolhimento do ICMS por ocasião do fato gerador –, mas sim ao interesse de toda a coletividade.

93. No caso, todas as demais empresas localizadas em outras Unidades da Federação não estão sendo tratadas da mesma forma que os contribuintes paulistas. Ao contrário, são privilegiadas, pois têm o benefício de se apropriar do ICMS devido na entrada e, assim, compensá-lo com o imposto devido na saída, não sendo obrigadas a pagá-lo em guia de recolhimento a cada saída interestadual, procedimento este que respeita o princípio da capacidade contributiva.

⁸ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 816.

⁹ RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ICMS – SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES – INADIMPLÊNCIA ABSOLUTA DOS USUÁRIOS – DIREITO AO CRÉDITO NEGADO NA ORIGEM – POSSÍVEL VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE – REPERCUSSÃO GERAL – CONFIGURAÇÃO.
(STF, ARE 668.974/DF, Relator: Min. Marco Aurélio, Data da Decisão: 03/03/2014).

94. Nesses termos, é possível extrair a noção de capacidade contributiva, ligada à dimensão subjetiva, representada no comando dirigido ao legislador para que este busque graduar o aspecto quantitativo do fato gerador, considerando a capacidade econômica dos contribuintes.

95. Porém, há também o aspecto instrumental da capacidade contributiva, direcionado à Administração Tributária para que esta crie instrumentos que permitam ao Fisco identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas de todos os contribuintes na medida das efetivas manifestações de riqueza.

96. A dimensão do princípio da capacidade contributiva foi devidamente enfrentada pelo Ministro **LUÍS ROBERTO BARROSO** no RE nº 601.314/SP, ao citar lições de **Klaus Tipke**¹⁰, conforme trecho abaixo transcrito:

[...]

Porém, há também um aspecto menos famoso, mas não menos importante, da **capacidade contributiva, que é a sua dimensão instrumental**. Essa ligada diretamente à efetividade da dimensão subjetiva mencionada anteriormente e ao princípio da isonomia. **Ela está contida no mandamento presente na parte final do § 1º do art. 145, CF/88, que é direcionado à Administração Tributária**. Nessa passagem, o texto constitucional é claro ao autorizar a criação de instrumentos que permitam ao Fisco, no momento da apuração dos tributos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas de todos os contribuintes na medida das efetivas manifestações de riqueza.

[...]

20. Estabelecidas tais premissas, fica fácil demonstrar que: (i) na feição atual do Estado, todos têm a obrigação de contribuir, **na medida das suas capacidades**, para a manutenção do Estado Fiscal; e (ii) para garantir a efetividade da primeira afirmação, é necessária a criação de regras que auxiliem a fiscalização e arrecadação de tributos, **possibilitando que tais recolhimentos possam representar de maneira concreta o percentual da riqueza revelada pelo contribuintes**. Um sistema tributário constitucional que consagre a capacidade contributiva e a utilize na gradação dos seus tributos, mas não conceda à autoridade fiscal os mecanismos necessários para fazer cumprir esse objetivo na prática e coibir os abusos, frustra a vontade da Constituição de promover uma repartição equitativa da carga tributária, o que é, repito, um direito de todos.

(RE 601314, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016)

97. À luz da dimensão instrumental da capacidade contributiva, conclui-se que a Administração Tributária paulista, ao eleger o setor cerealista para recolher o ICMS, no momento da saída interestadual de milho e soja, não respeita o patrimônio desses contribuintes. E nem se alegue aqui que o pagamento do ICMS por ocasião do fato gerador, em guia de recolhimento especial, constituiria mecanismo necessário para coibir abusos por parte dos contribuintes.

98. Tal argumento não se sustenta porque o ICMS é, por expressa previsão constitucional e legal, imposto não cumulativo, sendo obrigatório o respeito ao direito à compensação. Ademais, o Fisco tem inúmeras formas de fiscalizar e averiguar o correto pagamento do imposto, tais como as obrigações acessórias apresentadas pelos contribuintes: livros fiscais (de entrada, saída e apuração do ICMS) e declarações mensais sobre o tributo. Sem contar que a não cumulatividade é

¹⁰ TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. Direito Tributário (Steuerrecht), volume III – tradução Elisete Antoniuk, 2014, p. 217.

direito de todos os contribuintes do ICMS, e não somente de alguns, de acordo com o segmento econômico de que fazem parte.

99. Outrossim, o recolhimento por ocasião do fato gerador viola ainda o princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF): “*é vedado aos Estados e ao Distrito Federal utilizar tributos com efeito de confisco*”.

100. Nesse sentido, cumpre citar o magistério de **LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JR**¹¹ ao analisar o tributo com efeito confiscatório:

“A vedação do tributo confiscatório decorre de um outro princípio: o poder de tributar deve ser compatível com o de conservar e não com o de destruir. Assim, tem efeito confiscatório o tributo que ***não apresenta as características de razoabilidade e justiça, sendo, assim, igualmente atentatório ao princípio da capacidade contributiva.***”

101. É certo que a norma veiculada pelo Estado de São Paulo, que exige o ICMS a cada saída interestadual de milho e soja, é flagrantemente confiscatória, desarrazoada, desproporcional e revela abuso por parte do Estado, pois leva à injusta expropriação do patrimônio e rendimentos das empresas cerealistas paulistas, à medida em que lhes impede a compensação do imposto decorrente da compra e ainda lhes exige o ICMS da operação de saída pago em **dinheiro**.

102. Tal exigência poderia ser admitida no caso de devedor contumaz – o que, definitivamente, não é o caso dos autos. Aliás, convém lembrar que o próprio regime especial de recolhimento do ICMS para devedor contumaz, objeto da ADI nº 4854, ainda não foi julgado por esse C. Tribunal.

103. Ora, não se tratando de devedor contumaz, a exigência paulista de recolhimento a cada saída da mercadoria, constitui sanção política, prática esta rechaçada pela jurisprudência secular do STF¹².

104. Sem dúvida, tais restrições comprometem o desempenho regular de atividade lícita, que é a comercialização de cereais, razão por que o Poder Judiciário deve intervir declarando-a inconstitucional à luz das garantias asseguradas pela Carta Magna.

105. Confira-se trecho do voto do Ministro **CELSO DE MELLO** no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 754.554:

[...]

A Constituição da República, ao disciplinar o exercício do poder impositivo do Estado, subordinou-o a limites insuperáveis, ***em ordem a impedir que fossem praticados, em detrimento do patrimônio privado e das atividades particulares e profissionais lícitas, excessos que culminassem por***

¹¹ ROSA JR, LUIZ EMYGDIO F. Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário, p. 320, item nº 14, 10ª Edição, 1995, Renovar.

¹² TRIBUTO – ARRECAÇÃO – SANÇÃO POLÍTICA. Discrepa, a mais não poder, da Carta Federal a sanção política objetivando a cobrança de tributos – Verbetes nº 70, 323 e 547 da Súmula do Supremo. TRIBUTO – DÉBITO – NOTAS FISCAIS – CAUÇÃO – SANÇÃO POLÍTICA – IMPROPRIEDADE. Consubstancia sanção política visando o recolhimento de tributo condicionar a expedição de notas fiscais a fiança, garantia real ou fidejussória por parte do contribuinte. Inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 42 da Lei nº 8.820/89, do Estado do Rio Grande do Sul. (RE 565048, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-197, DIVULG 08-10-2014 PUBLIC 09-10-2014)

comprometer, de maneira arbitrária, o desempenho regular de direitos que o sistema constitucional reconhece e protege.

Como observei anteriormente, não há uma definição constitucional de confisco em matéria tributária. Trata-se, na realidade, de um conceito aberto, a ser utilizado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os contribuintes.

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade – trate-se de tributos não vinculados ou cuide-se de tributos vinculados (ou respectivas multas) –, ***à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, a prática de atividade profissional lícita*** e a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. [...]

(STF, AI nº 754.554, Min. Celso de Mello, Data do Julgamento: 30/09/2009).

106. Cabe lembrar a função tutelar do Poder Judiciário para neutralizar eventuais abusos do Fisco, que muitas vezes, desconsidera direitos e garantias previstos na Constituição Federal, os quais, porém, são oponíveis ao poder impositivo do Estado.

107. Por todas essas razões, tem-se que as normas paulistas afrontam os princípios da capacidade contributiva e do não confisco, devendo ser declaradas inconstitucionais por essa Suprema Corte.

V. Da liminar

108. Esta ação direta ataca a legislação do Estado de São Paulo, que exige o recolhimento do ICMS, a cada saída interestadual de milho e soja (por ocasião do fato gerador), em flagrante desrespeito aos princípios da legalidade, não cumulatividade, isonomia, capacidade contributiva, vedação ao confisco, dentre outros.

109. Mais do que o desrespeito aos referidos princípios constitucionais, há também graves lesões às empresas cerealistas localizadas no Estado de São Paulo e, conseqüentemente, à sociedade.

110. Isso porque os dispositivos atacados proporcionam grande vantagem competitiva às empresas cerealistas localizadas em outras Unidades da Federação, em detrimento daquelas sediadas no Estado de São Paulo, que são obrigadas a recolher o ICMS, **em dinheiro**, a cada venda interestadual de soja e milho, sem poder compensá-lo com o imposto pago na compra, o que lhes ocasiona graves prejuízos, tais como a escassez de fluxo de caixa, notadamente numa época de pandemia provocada pelo COVID-19.

111. A situação é de urgência, pois as vendas estão ocorrendo a todo momento e demandam dos associados da autora o desembolso **de dinheiro** (fluxo de caixa) para pagar as guias geradas a cada operação de saída, sendo que, pelo regras constitucionais, deveriam pagar o imposto

apenas sobre a diferença apurada no mês, isto é, após a compensação com os créditos de ICMS decorrentes das compras.

112. Assim, em razão da ausência e escassez de fluxo de caixa, muitas vezes, vendas são canceladas, reduzindo drasticamente o faturamento dos associados, o que não se compadece com a diretriz constitucional de incentivo ao setor econômico (artigos 170 e 174).

113. A concessão liminar de medida cautelar, na forma prevista no 102, I, "p", da CF¹³ e no art 10 da Lei nº 9.869/99¹⁴, é necessária para que todas as empresas cerealistas do país possam exercer suas atividades em condições de igualdade, sem que umas sejam privilegiadas em detrimento de outras – a depender do local em que estiverem sediadas –, e sem prejuízo de sua capacidade contributiva.

114. Sem a referida liminar, as empresas paulistas perderão competitividade, pois seus custos são consideravelmente maiores do que os das demais empresas do país, que atuam no mesmo segmento de mercado, já que estas apuram o ICMS em conta-gráfica e realizam a compensação com o imposto pago na entrada/compras.

115. Através da compensação, o preço da mercadoria se aproxima do seu valor real, pois é formado a partir do comportamento de mercado, não sendo inflado por questões tributárias. Se o preço da mercadoria aumenta, a venda diminui, o que provoca retração na indústria e no comércio. E se estes setores retraem, aumenta o desemprego e diminui o poder de compra das pessoas, cujo consumo movimentava a economia.

116. Em outras palavras, tem-se que perda de mercado significa perda de emprego; menos produção e emprego significam menos competição; e menos competição implica em prejuízo ao consumidor e a toda coletividade.

117. Dessa forma, requer o deferimento liminar da medida cautelar para seja suspensa a vigência das normas cuja inconstitucionalidade ora se argui, até que seja definitivamente julgada a presente ação.

¹³ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:
I - processar e julgar, originariamente: [...]
p) o pedido de medida cautelar das ações diretas de inconstitucionalidade.

¹⁴ Art. 10. Salvo no período de recesso, **a medida cautelar** na ação direta será concedida por decisão da maioria absoluta dos membros do Tribunal, observado o disposto no art. 22, após a audiência dos órgãos ou autoridades dos quais emanou a lei ou ato normativo impugnado, que deverão pronunciar-se no prazo de cinco dias.

VI. Pedidos

118. Diante de todo o exposto, requer-se:

- a) a concessão de medida cautelar, na forma prevista nos arts. 10¹⁵ e 11¹⁶ da Lei nº 9.868/99, para suspender, até decisão definitiva, a eficácia do art. 59 da Lei nº 6.374/89 e, por consequência, do art. 351 do Decreto nº 45.490/2000, do Estado de São Paulo, determinando-se a suspensão de todos os processos administrativos e judiciais que versem sobre a cobrança do ICMS, por ocasião do fato gerador, nas operações de saídas interestaduais de soja e milho promovidas pelos associados da autora localizados no Estado de SP;
- b) a notificação do Governador do Estado de São Paulo e da Assembleia Legislativa desse Estado para prestarem informações necessárias, na forma prevista no art. 6º da Lei nº 9.868/99¹⁷;
- c) após, a oitiva do Advogado Geral da União e do Procurador-Geral da República, nos termos do art. 8º da Lei nº 9.868/99¹⁸;
- d) ao final, seja julgada procedente a presente ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade *ex tunc* do art. 59 da Lei nº 6.374/89 e, por consequência, do art. 351 do Decreto nº 45.490/2000, do Estado de São Paulo em sua integralidade.

119. Por fim, requer que as intimações sejam feitas em nome do advogado **Marcelo de Lima Castro Diniz**, inscrito na OAB/PR nº 19.886/PR, com endereço profissional na Rua Bento Munhoz da Rocha Neto, nº 555, Jardim do Lago, em Londrina, Estado do Paraná, CEP 86050-435.

¹⁵ Art. 10. Salvo no período de recesso, a medida cautelar na ação direta será concedida por decisão da maioria absoluta dos membros do Tribunal, observado o disposto no art. 22, após a audiência dos órgãos ou autoridades dos quais emanou a lei ou ato normativo impugnado, que deverão pronunciar-se no prazo de cinco dias.

¹⁶ Art. 11. Concedida a medida cautelar, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário Oficial da União e do Diário da Justiça da União a parte dispositiva da decisão, no prazo de dez dias, devendo solicitar as informações à autoridade da qual tiver emanado o ato, observando-se, no que couber, o procedimento estabelecido na Seção I deste Capítulo.

¹⁷ Art. 6º O relator pedirá informações aos órgãos ou às autoridades das quais emanou a lei ou o ato normativo impugnado. Parágrafo único. As informações serão prestadas no prazo de trinta dias contado do recebimento do pedido.

¹⁸ Art. 8º Decorrido o prazo das informações, serão ouvidos, sucessivamente, o Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República, que deverão manifestar-se, cada qual, no prazo de quinze dias.

120. Dá-se à causa o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), para efeitos de distribuição.

Termos em que pede e espera deferimento.

Londrina, 25 de setembro de 2020.

Marcelo de Lima Castro Diniz

OAB/PR nº 19.886

Betânia Silveira Bini Pereira

OAB/PR nº 68.258

Relação dos Documentos Anexos

Anexo I – Procuração

Anexo II – Estatuto Social

Anexo III – Ata de Eleição da Diretoria

Anexo IV – Lista dos Associados

Anexo V – Cartão de CNPJ

Anexo VI – Lei Estadual nº 6.374/89

Anexo VII – Decreto Estadual nº 45.490/2000

Anexo VIII – Custas Iniciais