
EXCELENTÍSSIMO SENHOR DESEMBARGADOR PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

O PROCURADOR-GERAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, representado, por delegação de atribuição, pelo Subprocurador-Geral de Justiça de Assuntos Cíveis e Institucionais, conforme Ato em Anexo, vem, com fulcro no artigo 125, § 2º, da Constituição da República, artigo 162 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, artigo 29, inciso I, da Lei Orgânica Nacional do Ministério Público, artigo 39, inciso I, da Lei Orgânica do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, e nos termos dos artigos 104 e 109, do Regimento Interno do Tribunal de Justiça, propor

REPRESENTAÇÃO POR INCONSTITUCIONALIDADE
com pedido de medida cautelar *ad referendum*

da Lei n.º 9.025, de 25 de setembro de 2020, e, por arrastamento, do Decreto n.º 47.437, de 30 de dezembro de 2020, ambos do Estado do Rio de Janeiro, pelos fundamentos jurídicos a seguir expostos:

DA NORMA IMPUGNADA

LEI Nº 9.025 DE 25 DE SETEMBRO DE 2020.

DISPÕE SOBRE INSTITUIÇÃO DE UM REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO PARA O SETOR ATACADISTA, COM BASE NO § 8º DO ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160, DE 7 DE AGOSTO DE 2017, E NA CLÁUSULA DÉCIMA TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 190/2017, NOS TERMOS EM QUE ESPECIFICA.

GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Faço saber que a Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Fica instituído, com base no § 8º do art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e na cláusula décima terceira, do Convênio ICMS nº 190/2017, o regime diferenciado de tributação para o setor atacadista.

Parágrafo único. O disposto no caput configura adesão ao incentivo fiscal previsto no art. 16 da Lei nº 10.568/2016 e no art. 5-A, inc. VII, da Lei nº 7.000/2001, do Estado do Espírito Santo.

Art. 2º O tratamento tributário de que trata esta Lei implica a concessão dos seguintes incentivos fiscais:

I – crédito presumido nas operações de saídas interestaduais, de modo que a carga tributária efetiva seja equivalente a 1,10 % (um inteiro e dez centésimos por cento), vedado o aproveitamento de outros créditos relacionados a tais operações;

II – diferimento do ICMS nas operações de importação de mercadorias para o momento da saída, realizada pela diretamente empresa, por conta e ordem ou por encomenda, devendo o referido imposto ser pago englobadamente com o devido pela saída, conforme alíquota de destino, não se aplicando o disposto no artigo 39 do Livro I do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 27.427, de 17 de novembro de 2000.

Parágrafo único. Para gozar do tratamento tributário de que trata o inciso II deste artigo, o contribuinte deverá promover o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada nos portos ou aeroportos localizados em território fluminense.

Art. 3º Poderão aderir ao regime tributário de que trata esta Lei os estabelecimentos atacadistas que revendam máquinas e equipamentos para contribuintes do ICMS, mesmo quando realizarem ajustes técnicos nas mercadorias para fins de atendimento de exigências constantes de leis e/ou atos administrativos ou simples substituição de embalagem.

Art. 4º O regime de tributação de que trata esta Lei não se aplica ao estabelecimento atacadista que tenha estabelecimento industrial localizado em outra unidade da Federação, ressalvado o disposto no art. 11º desta Lei.

Art. 5º As alíquotas de ICMS que envolvam operações internas realizadas por estabelecimentos atacadistas ficam fixadas em:

I – 7% (sete por cento) nos produtos que compõem a cesta básica;

II – 12% (doze por cento), sendo 2% (dois por cento) destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais – FECP –, nos demais casos.

§ 1º O crédito do ICMS relativo às aquisições de mercadorias destinadas a comercialização no mercado interno fica limitado a:

I – 7% (sete por cento) nos produtos que compõem a cesta básica;

II – 12% (doze) por cento, nos demais casos.

§ 2º As saídas internas de mercadorias destinadas a estabelecimentos atacadistas enquadrados no regime tributário de que trata esta Lei serão tributadas mediante a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento).

Art. 6º O estabelecimento comercial atacadista enquadrado no regime de tributação de que trata esta Lei será responsável pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes, no caso de comercialização das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária indicadas no anexo único desta Lei, não se aplicando o disposto no art. 23, inciso IV, item 2, da Lei nº 2.657 de 26 de dezembro de 1996.

Parágrafo único. O imposto devido por substituição tributária pelo contribuinte comercial atacadista será calculado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 5º e será recolhido em separado, deduzindo-se do valor obtido o ICMS próprio destacado na Nota Fiscal de saída.

Art. 7º Para fazer jus ao regime tributário de que trata esta Lei, a empresa beneficiária deverá:

I – assegurar o recolhimento mensal mínimo equivalente à média aritmética de recolhimento de ICMS da operação própria adicionado do ICMS-ST e do ICMS importação nos últimos 12 meses anteriores à adesão ao regime, corrigida pela UFIR;

II – ter como objeto social exclusivo o comércio atacadista de mercadoria;

III – estar em situação de regularidade fiscal e cadastral junto à Secretaria de Estado de Fazenda;

IV – estar em situação de regularidade junto à Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro;

V – não efetuar vendas para contribuintes localizados no Estado do Rio de Janeiro por meio de estabelecimentos localizados em outros Estados da Federação;

VI – garantir que, caso haja transbordo ou fracionamento de pacotes maiores em menores, todas as operações ocorram no Estado do Rio de Janeiro.

§ 1º O valor complementar recolhido para fins de observância do disposto no inciso I do caput deste artigo poderá ser utilizado como crédito nos períodos subsequentes em que houver ICMS a recolher em montante superior ao valor mínimo, desde que a compensação ocorra no prazo máximo de 12 meses, a contar do período subsequente em que houver o recolhimento complementar, observado o recolhimento mínimo previsto no I do caput deste artigo.

§ 2º Para os estabelecimentos que, na data de solicitação de enquadramento, ainda não tenham efetuado doze recolhimentos, para fins de apuração da média a que se refere o inciso I do caput deste artigo, o valor mínimo de ICMS a recolher deverá ser equivalente a 1,21% (um inteiro e vinte e um centésimos por cento) do valor faturado no respectivo período de apuração.

§ 3º Empresas que tenham sido criadas a partir de reorganização societária deverão obedecer ao limite de recolhimento mínimo que seria aplicável à empresa sucedida, nos termos previstos no inciso I do caput deste artigo.

§ 4º As regras de recolhimento mínimo previstas neste artigo poderão ser flexibilizadas, excepcionalmente, em caso de recessão econômica ou de ocorrência de motivo de força maior que impossibilite o seu cumprimento, mediante decisão fundamentada em critérios técnicos, proferida por órgão competente definido em ato normativo expedido pelo Chefe do Poder Executivo.

Art. 8º Para fins do disposto nesta Lei, será considerado estabelecimento atacadista apenas aquele que atender, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I – possuir área de armazenagem e estocagem de produtos localizados no Estado do Rio de Janeiro de, no mínimo, 1.000 m² (mil metros quadrados) localizado em um único imóvel;

II – comprovar que, no trimestre imediatamente anterior à protocolização do pedido de enquadramento, comercializou mercadorias com, no mínimo, 600(seiscentos) estabelecimentos distintos e não interdependentes do beneficiário, inscritos no Cadastro do RJ – CAD ICMS –, cujo quantitativo poderá ser ampliado pelo Poder Executivo;

III – apresentar movimentação de carga no local da armazenagem;

IV – gerar empregos diretos ou indiretos e renda no Estado do Rio de Janeiro;

V – garantir que todas as mercadorias comercializadas no Estado do Rio de Janeiro deverão ser armazenadas no Rio de Janeiro; e

VI – implementar, tendo em vista os avanços tecnológicos, capacitação e inovação.

§ 1º Nas hipóteses envolvendo a comercialização de mercadorias por atacadistas para lojas de conveniência, estabelecidas em postos de serviços e abastecimento de combustíveis, a exigência prevista no inciso II será reduzida para, no mínimo, 100 (cem) outros estabelecimentos não interdependentes, cujo quantitativo poderá ser ampliado pelo Poder Executivo.

§ 2º Para efeitos do inciso III do caput deste artigo, não se considera movimentação de carga o transbordo de mercadorias.

§ 3º Para cumprimento do disposto no inciso IV do caput deste artigo, será exigida a contratação de profissionais das seguintes especializações:

- I – vendedor externo;
- II – encarregado de logística;
- III – conferente;
- IV – separador;
- V – motorista;
- VI – ajudante de caminhão.

§ 4º Os profissionais mencionados no § 3º deste artigo podem ser terceirizados, desde que sejam contratados por empresas localizadas no Estado do Rio de Janeiro ou sejam profissionais autônomos residentes no Estado do Rio de Janeiro.

§ 5º Ficam dispensados do cumprimento do disposto neste artigo os centros de distribuição vinculados à indústria localizada em solo fluminense.

Art. 9º Perderá o direito a fruição do regime tributário previsto nesta Lei, com a consequente restauração da sistemática convencional de apuração do ICMS, o estabelecimento beneficiário que deixar de cumprir os requisitos ou condições previstas nos artigos 7º e 8º.

Parágrafo único. O desenquadramento do regime tributário de que trata esta Lei retroagirá à data em que for identificado o descumprimento dos requisitos ou condições previstas nos artigos 7º e 8º desta Lei.

Art. 10 Fica vedada a utilização do regime de tributação de que trata esta Lei para as operações com as seguintes mercadorias:

- I – com café, energia elétrica, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos, derivados ou não de petróleo, cigarro e produtos fármacos de uso humano;
- II – que destinem mercadorias a consumidor final, pessoas físicas;
- III – com cacau e pimenta-do-reino in natura e couro bovino;
- IV – de venda, ou remessa a qualquer título, de mercadoria ou bem, nos casos em que o adquirente, ou destinatário, localizado em outra unidade da Federação, determine que o estabelecimento alienante, ou remetente, localizado neste Estado, promova a sua entrega a destinatário localizado neste Estado, inclusive na hipótese de venda à ordem;

V – nas transferências de mercadorias ou bens importados sujeitos aos efeitos da Resolução nº 13, de 2012, do Senado Federal;

VI – nas operações internas, com os produtos abaixo relacionados:

a) fio-máquina de ferro ou aços não ligados – código NCM 72.13;

b) barras de ferro ou aços não ligados, simplesmente forjadas, laminadas, estiradas ou extrudadas, a quente, incluídas as que tenham sido submetidas a torção após laminação – código NCM 72.14;

c) outras barras de ferro ou aços não ligados – código NCM 72.15;

d) perfis de ferro ou aços não ligados – código NCM 72.16;

e) fios de ferro ou aços não ligados – código NCM 72.17;

f) cordas, cabos, tranças (entrançados*), lingas e artefatos semelhantes, de ferro ou aço, não isolados para usos elétricos – código NCM 73.12;

g) arame farpado, de ferro ou aço; arames ou tiras, retorcidos, mesmo farpados, de ferro ou aço, dos tipos dos utilizados em cercas – código NCM 73.13;

h) telas metálicas (incluídas as telas contínuas ou sem fim), grades e redes, de fios de ferro ou aço; chapas e tiras, distendidas, de ferro ou aço – código NCM 73.14;

i) tachas, pregos, percevejos, escáfulas, grampos ondulados ou biselados e artefatos semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço, mesmo com cabeça de outra matéria, exceto cobre – código NCM 73.17; e

j) parafusos, pinos ou pernos, roscados, porcas, tira-fundos, ganchos roscados, rebites, chavetas, cavilhas, contrapinos ou troços, arruelas (anilhas*) (incluídas as de pressão) e artefatos semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço – código NCM 73.18.

Art. 11 Os estabelecimentos atacadistas vinculados a estabelecimentos industriais localizados em outros Estados da Federação poderão requerer o enquadramento no regime tributário de que trata esta Lei para fins de realização exclusiva de operações interestaduais, não se aplicando a tais estabelecimentos o disposto no inciso II do art. 8º desta Lei.

Parágrafo único. No caso de enquadramento previsto no caput deste artigo, a realização de operações de saídas internas será tributada de acordo com as regras de tributação previstas na Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, garantindo-se a aplicação do disposto no inciso II do art. 2º desta Lei.

Art. 12 O disposto no art. 11 aplica-se às empresas de comércio exterior atacadistas que promovam importação de mercadorias pelos portos ou aeroportos localizados em território fluminense, ficando dispensadas do cumprimento do disposto no inciso II do art. 7º e no art. 8º desta Lei.

Parágrafo único. A adesão ao regime previsto nessa Lei, para os estabelecimentos de que trata o caput deste artigo, fica condicionada a comprovação de habilitação para a prática de atos no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) na modalidade ilimitada (Radar), conforme requisitos estabelecidos pela Receita Federal do Brasil.

Art. 13 A adesão ao regime de tributação de que trata esta Lei deverá ser requerida nos termos previstos em ato normativo expedido pelo Poder Executivo e devidamente publicizado no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro.

Parágrafo único. Os requerimentos de adesão ao regime tributário de que trata esta Lei deverão ser apreciados pelo órgão competente, obedecendo-se a ordem cronológica de solicitação.

Art. 14 A adesão ao regime tributário de que trata esta Lei implica a renúncia a qualquer outro regime diferenciado de tributação.

Parágrafo único. Os contribuintes beneficiários de qualquer outro regime diferenciado de tributação poderão aderir ao regime de tributação de que trata esta Lei, sendo-lhes assegurado o direito de usufruir do regime antigo até que advenha decisão administrativa favorável à adesão.

Art. 15 Fica revogada a Lei nº 4.173, de 29 de setembro de 2003 e o Decreto nº 44.498, de 29 de novembro de 2013, preservando-se os seus efeitos para os contribuintes, quer sejam estabelecimentos atacadistas ou estabelecimentos industriais, que firmaram termos de acordos até o prazo final neles previstos, respeitado o prazo máximo de 31 de dezembro de 2022, nos termos do art. 3º, § 2º, Inc. III, da Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017.

Art. 16 Fica assegurado ao estabelecimento atacadista, enquadrado no Regime de Tributação Diferenciado instituído pelo Decreto nº 44.498, de 29 de novembro de 2013, o enquadramento automático no regime de tributação de que trata esta Lei mediante comunicação à Secretaria de Estado de Fazenda.

Art. 17 Fica impedida de aderir ao regime diferenciado de tributação de que trata esta Lei a empresa que tenha sofrido algum tipo de sanção administrativa ou penal em razão de sua participação em processos licitatórios ou que esteja inscrita no Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas (CEIS).

Art. 18 A empresa beneficiada pelo regime diferenciado de tributação de que trata esta Lei deverá se comprometer a manter o número de funcionários, pelo prazo de 12 (doze) meses, contado da data de sua adesão ao referido regime.

Art. 19 A Secretaria de Estado de Fazenda- SEFAZ deverá realizar, com apoio dos demais órgãos competentes do Poder Executivo, relatório circunstanciado abordando o período de um ano de vigência desta Lei, especialmente no que se refere ao cumprimento das metas, dos requisitos e das condições estabelecidas para a fruição do regime diferenciado de tributação de que trata esta Lei, sem prejuízo das disposições contidas na Lei nº 8.445, de 03 de julho de 2019.

§ 1º O relatório previsto no caput deverá ser enviado em até 30 (trinta dias), contados do final do período a que se refere o caput, à Assembleia Legislativa – ALERJ – para análise dos efeitos econômicos, sociais e de incremento na arrecadação decorrentes do regime diferenciado de tributação de que trata esta Lei.

§ 2º Caso as finalidades não tenham sido atingidas, a presente Lei poderá ser revogada.

Art. 20 O contribuinte que requerer o enquadramento, a ampliação ou a renovação de incentivos fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no ICMS, deverá recolher o valor equivalente a 1000 UFIR's ao órgão ou entidade responsável pela condução do procedimento de análise do pedido, definido em ato expedido pelo poder Executivo, a título de ressarcimento de despesas administrativas e operacionais.

Art. 21 O Poder Executivo deverá cumprir o que determina o parágrafo 1º da cláusula décima terceira do Convênio CONFAZ-ICMS nº 190/2017 até o último dia do terceiro mês subsequente ao da edição da presente Lei.

Art. 22 Caberá ao Poder Executivo regulamentar os aspectos operacionais relacionados à implementação do regime de tributação de que trata esta Lei.

Art. 23 Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, sendo que seus efeitos ocorrerão a contar do primeiro dia do primeiro mês subsequente do seu registro e depósito na secretaria Executiva do CONFAZ, consoante previsto no art.21 desta Lei.

Rio de Janeiro, em 25 de setembro de 2020.

CLAUDIO CASTRO
Governador em exercício

ANEXO ÚNICO

Item da Lista de Mercadorias Sujeitas à Substituição Tributária	Descrição da Mercadoria
Itens 1.1, 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.6, 1.7, 1.8, 1.12, 1.13, 1.14 e 1.15	Água mineral, bebidas hidroeletrólíticas e bebidas energéticas
5	Aparelhos de barbear; lâminas de barbear
6	Lâmpadas, reatores e "starter"
10	Medicamentos e outros produtos farmacêuticos, para uso veterinário
11	Rações para animais domésticos
12	Sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas
13	Tintas e vernizes
16	Aparelho celular
18	Ferramentas
19	Papelaria

20	Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos
22	Materiais de Limpeza
23	Produtos Alimentícios
24	Materiais de construção e congêneres
25	Máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos
26	Materiais elétricos
27	Artefatos de uso doméstico
28	Cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador

DOS DITAMES CONSTITUCIONAIS CONTRARIADOS

A Lei n.º 9.025, de 25 de setembro de 2020, e, por arrastamento, o Decreto n.º 47.437, de 30 de dezembro de 2020, ambos do Estado do Rio de Janeiro, conflitam com os preceitos inscritos nos artigos 5º, 6º, 7º, 9º, *caput* e §§ 1º e 4º, 77, *caput*, 122, *caput*, 145, inciso IV, e 199, § 11, inciso VII, todos da Constituição do Estado do Rio de Janeiro.

“Art. 5º. O Estado do Rio de Janeiro, integrante, com seus municípios, da República Federativa do Brasil, proclama e se compromete a assegurar em seu território os valores que fundamentam a existência e a organização do Estado Brasileiro, quais sejam: além da soberania da Nação e de seu povo, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, o pluralismo político; tudo em prol do regime democrático, de uma sociedade livre, justa e solidária, isenta do arbítrio e de preconceitos de qualquer espécie.”

“Art. 6º. O Estado do Rio de Janeiro rege-se por esta Constituição e pelas leis que adotar, observados os princípios constitucionais da República Federativa do Brasil.”

“Art. 7º. São Poderes do Estado, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

“Art. 9º - O Estado do Rio de Janeiro garantirá, através de lei e dos demais atos dos seus órgãos e agentes, a imediata e plena efetividade dos direitos e garantias individuais e coletivos, mencionados na Constituição da República, bem como de quaisquer outros decorrentes do regime e dos princípios que ela adota e daqueles constantes dos tratados internacionais firmados pela República Federativa do Brasil.

§ 1º - Ninguém será discriminado, prejudicado ou privilegiado em razão de nascimento, idade, etnia, raça, cor, sexo, estado civil, trabalho rural ou urbano, religião, convicções políticas ou filosóficas, deficiência física ou mental, por ter cumprido pena nem por qualquer particularidade ou condição.

[...]

§ 4º – A todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

“Art. 77 - A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes do Estado e dos Municípios, obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, interesse coletivo e, também, ao seguinte:”

“Art. 122 - A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da Administração Direta e Indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”

“Art. 145 - Compete privativamente ao Governador do Estado:

[...]

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;”

“Art. 199 - Compete ao Estado instituir:

I - impostos sobre:

[...]

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 11 - Quanto ao imposto de que trata o inciso I, b, deste artigo, observa-se-á a lei complementar federal, no tocante a:

[...]

VII - concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal.”

As normas contrariam, ainda, os artigos 1º, *caput*, 2º, 5º, incisos II e LIV, 37, *caput*, 70, *caput*, 84, inciso IV, e 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República, e o artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias do mesmo diploma constitucional.

DA INCONSTITUCIONALIDADE

Como se detalhará adiante, o diploma legal impugnado encerra graves vícios de inconstitucionalidades. De início, identifica-se a inobservância da regra da obrigatoriedade de deliberação entre os Estados para a concessão de benefícios fiscais, e, por conseguinte, violação ao princípio federativo.

Na sequência, alerta-se para a vultosa renúncia de receita decorrente do novo regime instituído, que, desacompanhada de estudos ou estimativas de impacto orçamentário e financeiro completos, claros, precisos e confiáveis, enseja inequívoco desrespeito aos princípios da economicidade, da eficiência, da responsabilidade fiscal, da transparência e do interesse coletivo.

Por fim, sustenta-se a existência de ofensa aos princípios da legalidade, da isonomia e da proporcionalidade, sem a mínima garantia de atendimento das finalidades legais e constitucionais da política de concessão de benefícios fiscais.

Da violação à regra da obrigatoriedade de deliberação entre os Estados e o Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS, e ao princípio federativo (artigos 5º e 199, § 11, inciso VII, da CERJ; e artigos 1º, *caput*, e 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da CRFB).

A Constituição fluminense, em seu artigo 199, § 11, inciso VII, reprodução do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República, estabelece que, no tocante ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, deverá ser observada lei complementar federal quanto à “concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal”.

Assim, em que pese a regra geral da reserva legal tributária, que resulta na exigência de lei específica para a concessão de benefícios fiscais (artigo 198 da Constituição Estadual c/c artigo 150, § 6º, da Constituição Republicana), a concessão de benefícios relativos ao ICMS depende, ainda, de deliberação conjunta que atualmente ocorre no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, órgão inserido na estrutura do Ministério da Economia.

O dispositivo serve a um propósito claro: uniformizar a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, evitando a famigerada “guerra fiscal”, que, relativamente ao tributo em questão, teve início com a sua criação, nos idos de 1965.

O problema é inerente a Estados que atribuem a entes regionais a criação do tributo e repercute de forma drástica na dinâmica econômica do país. Isso porque, quando concedem unilateralmente benefício fiscal de ICMS, com o objetivo de atrair investimentos privados para os seus próprios territórios, os Estados-membros e o Distrito Federal abrem caminho para um uso menos eficiente de recursos, afetando negativamente a capacidade de geração de riquezas e a ampla concorrência, contribuindo com a concentração regional da economia e ampliando o déficit público da federação:

“Segundo Serra & Afonso (1999, p. 17), a consequência [sic] da ‘Guerra Fiscal’ entre os estados, mediante a manipulação do ICMS e a concessão de benefícios disfarçados na forma de empréstimos subsidiados e até participações acionárias, dá-se em duas áreas. A primeira está relacionada ao aumento do déficit público da Federação, pois, ao diminuir a receita estadual como um todo (esse raciocínio parte do princípio que a ‘Guerra Fiscal’ é um jogo em que o ganho de um estado se dá necessariamente por meio da perda dos demais), isso faz com que o déficit estadual consolidado seja incrementado, o que, por sua vez, devido ao grande peso relativo dos déficits estaduais em relação ao déficit global da Federação, faz com que o déficit público no total aumente. A segunda consequência [sic] dá-se na concentração regional da economia, na medida em que os estados mais desenvolvidos, do ponto de vista econômico, têm óbvias vantagens, como na localização do mercado consumidor e a melhor infra-estrutura [sic] econômica e social, em relação aos menos desenvolvidos.”¹

Por essa razão, é pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade da concessão de benefícios fiscais de ICMS sem respaldo em Convênio:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. NECESSIDADE DE AMPARO EM CONVÊNIO INTERESTADUAL. ART. 155, XII, G DA CONSTITUIÇÃO. **Nos termos da orientação consolidada por esta Corte, a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de prévia aprovação em convênio interestadual, como forma de evitar o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Interpretação do art. 155, XII, g da Constituição.** São inconstitucionais os arts. 6º, no que se refere a ‘benefícios fiscais’ e ‘financeiros-fiscais’, 7º e 8º da Lei Complementar estadual 93/2001, por permitirem a concessão de incentivos e benefícios atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente.”² (sem esse grifo no original)

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. CONVÊNIO ICMS N. 120/1996. UNIFICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS INTERNAS INCIDENTES SOBRE TRANSPORTE AÉREO DE PESSOAS, CARGAS E MALA POSTAL. DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA ADI N. 1600. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE TRANSPORTE DE PESSOAS E TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS E MALA POSTAL. TRANSPORTE NACIONAL DE CARGAS E MALA POSTAL.

¹ FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélcio Lacerda. *A questão da guerra fiscal: uma breve resenha*, p. 6. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf>> Acesso em 09 nov, 2020.

² STF, ADI n.º 3.794/PR, Min. Rel. Joaquim Barbosa, julgamento em 01/06/2011.

VALIDADE DO BENEFÍCIO ACORDADO PARA REDUÇÃO DA ALÍQUOTA INTERNA NA CIRCULAÇÃO INTERMUNICIPAL DE CARGAS E MALA POSTAL. AÇÃO DIRETA JULGADA PARCIALMENTE PROCEDENTE. 1. **Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ‘a instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual’** (ADI n. 4481, Relator o Ministro Roberto Barroso, Pleno, DJe 19.5.2015). Inconstitucionalidade formal não configurada. 2. Pelo decidido por este Supremo Tribunal na ADI n. 1.600, é inconstitucional a cobrança de ICMS sobre serviços de transporte aéreo de passageiros e de transporte internacional de cargas. 3. O convênio é válido para a redução e unificação das alíquotas internas estaduais no patamar de 12% a incidir apenas sobre o transporte intermunicipal (interno) de cargas e mala postal, nos termos do art. 155, inc. II e § 2º, inc. XII, al. g, da Constituição da República. 4. Inconstitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS n. 120/1996, por contrariedade à norma do inc. VII do § 2º do art. 155 da Constituição da República, alterado pela Emenda Constitucional n. 87/2015. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente.”³ (sem esse grifo no original)

Dito isto, é preciso ter em conta que, segundo o artigo 1º, parágrafo único, da Lei n.º 9.025/2020, o regime diferenciado de tributação por ela instituído, referente ao setor atacadista, configura adesão ao incentivo fiscal previsto no artigo 16 da Lei n.º 10.568, de 26 de julho de 2016, e no artigo 5º-A, inciso VII, da Lei n.º 7.000, de 27 de dezembro de 2001, do Estado do Espírito Santo:

“Art. 16 [da Lei n.º 10.568/2016]. O estabelecimento comercial atacadista, estabelecido neste Estado, deverá, a cada período de apuração, estornar do montante do débito registrado em decorrência de suas saídas interestaduais, destinadas a comercialização ou industrialização, percentual de forma que, após a utilização dos créditos correspondentes apurados no período, a carga tributária efetiva resulte no percentual de um inteiro e dez centésimos por cento.

§ 1º O estabelecimento que optar pela adoção dos procedimentos previstos neste artigo deverá proceder à apuração e ao recolhimento do imposto incidente sobre essas operações, em separado, utilizando documento de arrecadação com o código de receita 380-8.

§ 2º O crédito relativo às aquisições das mercadorias que tenham sido objeto das operações de que trata o *caput* fica limitado ao percentual de sete por cento.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica às operações:

I - com café, energia elétrica, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos, derivados ou não de petróleo, e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

II - que destinem mercadorias a consumidor final pessoa física;

³ STF, ADI n.º 1.601/UF, Min. Rel. Cármen Lúcia, julgamento em 13/09/2019.

III - com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária já adquiridas com imposto retido;

IV - com cacau e pimenta-do-reino *in natura* e couro bovino;

V - de venda, ou remessa a qualquer título, de mercadoria ou bem, nos casos em que o adquirente, ou destinatário, localizado em outra unidade da Federação, determine que o estabelecimento alienante, ou remetente, localizado neste Estado, promova a sua entrega a destinatário localizado neste Estado, inclusive na hipótese de venda à ordem;

VI - nas transferências de mercadorias ou bens importados sujeitos aos efeitos da Resolução nº 13, de 2012, do Senado Federal.

§ 4º Para efeito de cálculo do imposto devido, de acordo com as regras previstas no *caput* e no § 7º, o estabelecimento deverá proceder à apuração do imposto incidente sobre as operações interestaduais, em separado, considerando a carga tributária normal, de modo que:

I - seja indicado o percentual correspondente às saídas tributadas interestaduais, em relação ao total das saídas tributadas promovidas pelo estabelecimento;

II - o percentual encontrado na forma do inciso I seja aplicado sobre o montante total do crédito registrado pelo estabelecimento; e

III - o valor encontrado de acordo com o inciso II seja:

a) deduzido do valor do crédito total registrado pelo estabelecimento, no período de apuração, e

b) utilizado como crédito para efeito da apuração de que trata este artigo.

§ 5º Os estornos previstos neste artigo serão lançados separadamente na escrituração fiscal digital - EFD.

§ 6º A fruição do benefício de que trata este artigo fica condicionada a que o contribuinte:

I - seja inscrito no CNPJ com atividade econômica principal identificada na CNAE - Fiscal, como comércio atacadista;

II - seja usuário do DT-e; e

III - não seja usuário de ECF.

§ 7º O disposto neste artigo aplica-se também às operações que destinem mercadorias a pessoa jurídica, na condição de consumidor final, não contribuinte do imposto, caso em que a carga tributária efetiva deverá resultar nos seguintes percentuais:

I - a partir de 1º de janeiro de 2016, um inteiro e cinco décimos por cento;

II - a partir de 1º de janeiro de 2017, um inteiro e vinte e cinco centésimos por cento; e

III - a partir de 1º de janeiro de 2018, um inteiro e um décimo por cento.

§ 8º Os percentuais previstos no § 7º absorvem a parcela a ser partilhada de conformidade com o disposto na cláusula décima do Convênio ICMS 93/15.”

“**Art. 5º-A [da Lei n.º 7.000/2001]** Fica concedida redução de base de cálculo: (Dispositivo incluído pela Lei n.º 10.630, de 28 de março de 2017)

[...]

VII - nas operações internas promovidas por estabelecimento comercial distribuidor atacadista estabelecido neste Estado, de forma que a carga tributária efetiva resulte no percentual de 7% (sete por cento), observado o disposto nos §§ 4º a 7º; (Dispositivo incluído pela Lei n.º 10.630, de 28 de março de 2017)

[...]

§ 4º O crédito relativo às aquisições das mercadorias que tenham sido objeto das operações de que trata o inciso VII do *caput* fica limitado ao percentual de 7% (sete por cento). (Dispositivo incluído pela Lei n.º 10.630, de 28 de março de 2017)

§ 5º Para efeito de cálculo do imposto devido na forma do inciso VII do *caput*, o contribuinte deverá proceder à apuração conforme dispuser o Regulamento. (Dispositivo incluído pela Lei n.º 10.630, de 28 de março de 2017)

§ 6º O disposto no inciso VII do *caput* não se aplica às operações: (Dispositivo incluído pela Lei n.º 10.630, de 28 de março de 2017)

I - com café, energia elétrica, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos, derivados ou não de petróleo, e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (Dispositivo incluído pela Lei n.º 10.630, de 28 de março de 2017)

II - que destinem mercadorias ou bens a consumidor final ou a destinatário que não for contribuinte do imposto, exceto nas saídas de medicamentos e produtos farmacêuticos com destino a hospitais pertencentes a órgãos, fundações ou autarquias da administração pública estadual; (Dispositivo incluído pela Lei n.º 10.630, de 28 de março de 2017)

III - sujeitas ao regime de substituição tributária, ressalvados os casos de autorização contida em ato do Secretário de Estado da Fazenda, nas hipóteses em que o contribuinte seja credenciado como substituto tributário por ocasião das saídas internas; e (Dispositivo incluído pela Lei n.º 10.630, de 28 de março de 2017)

IV - nas operações internas, com os produtos abaixo relacionados: (Dispositivo incluído pela Lei n.º 10.630, de 28 de março de 2017)

a) fio-máquina de ferro ou aços não ligados - código NCM 72.13; (Dispositivo incluído pela Lei n° 10.630, de 28 de março de 2017)

b) barras de ferro ou aços não ligados, simplesmente forjadas, laminadas, estiradas ou extrudadas, a quente, incluídas as que tenham sido submetidas a torção após laminagem - código NCM 72.14; (Dispositivo incluído pela Lei n° 10.630, de 28 de março de 2017)

c) outras barras de ferro ou aços não ligados - código NCM 72.15; (Dispositivo incluído pela Lei n° 10.630, de 28 de março de 2017)

d) perfis de ferro ou aços não ligados - código NCM 72.16; (Dispositivo incluído pela Lei n° 10.630, de 28 de março de 2017)

e) fios de ferro ou aços não ligados - código NCM 72.17; (Dispositivo incluído pela Lei n° 10.630, de 28 de março de 2017)

f) cordas, cabos, tranças (entrançados*), lingas e artefatos semelhantes, de ferro ou aço, não isolados para usos elétricos - código NCM 73.12; (Dispositivo incluído pela Lei n° 10.630, de 28 de março de 2017)

g) arame farpado, de ferro ou aço; arames ou tiras, retorcidos, mesmo farpados, de ferro ou aço, dos tipos dos utilizados em cercas - código NCM 73.13; (Dispositivo incluído pela Lei n° 10.630, de 28 de março de 2017)

h) telas metálicas (incluídas as telas contínuas ou sem fim), grades e redes, de fios de ferro ou aço; chapas e tiras, distendidas, de ferro ou aço - código NCM 73.14; (Dispositivo incluído pela Lei n° 10.630, de 28 de março de 2017)

i) tachas, pregos, percevejos, escápulas, grampos ondulados ou biselados e artefatos semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço, mesmo com cabeça de outra matéria, exceto cobre - código NCM 73.17; e (Dispositivo incluído pela Lei n° 10.630, de 28 de março de 2017)

j) parafusos, pinos ou pernos, roscados, porcas, tira-fundos, ganchos roscados, rebites, chavetas, cavilhas, contrapinos ou troços, arruelas (anilhas*) (incluídas as de pressão) e artefatos semelhantes, de ferro fundido, ferro ou aço – código NCM 73.18. (Dispositivo incluído pela Lei n° 10.630, de 28 de março de 2017)

§ 7º Na hipótese do inciso VII do *caput*, o adquirente da mercadoria, quando não destiná-la à comercialização ou industrialização, ficará responsável pela complementação do imposto referente à parcela não recolhida pelo estabelecimento atacadista. (Dispositivo incluído pela Lei n° 10.630, de 28 de março de 2017)”

Editadas em desacordo com o artigo 199, § 11, inciso VII, da Constituição Estadual, as referidas normas capixabas foram reinstituídas, com base na Lei Complementar Nacional n.º 160/2017, que autorizou os Estados a negociarem a convalidação de benefícios fiscais concedidos sem a aprovação do CONFAZ, nos seguintes termos:

“Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre:

I - a **remissão dos créditos tributários**, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;

II - a **reinstauração das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais** referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor.”
(sem esse grifo no original)

Note-se que o espírito da Lei Complementar n.º 160/2017 e do Convênio ICMS n.º 190/2017, com base nela editado, foi o de eliminar disputas persistentes em torno do ICMS. Sobre o tema, assim tem se pronunciado a doutrina:

“[...] é relevante destacar que infelizmente não são incomuns os casos de concessões de benefícios fiscais sem a prévia celebração de convênio no âmbito do CONFAZ, algo que, conforme analisado, configura manifesta agressão não só às regras da LC 24/1975, como também às do art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal.

Mesmo após firmada a jurisprudência do STF no sentido da invalidade dos benefícios assim concedidos, na prática, o procedimento continuou a ser intensamente adotado, ainda que, em cada caso, fosse previsível uma futura declaração de inconstitucionalidade pela Suprema Corte. Era a manutenção do execrável estado de guerra fiscal entre Estados-membros e DF, em manifesto prejuízo à segurança jurídica e ao próprio pacto federativo.

A solução para o problema tendia a ser a edição de Súmula Vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, o que poderia gerar sérios problemas para os Estados que durante décadas concederam tais benefícios ao arrepio do direito e que, justamente dessa forma, atraíram empresas e um certo grau de desenvolvimento e arrecadação para o seu território. Assim, apesar de, do ponto e vista jurídico, a solução parecer óbvia, sob a ótica da subsistência fiscal das unidades fiscais envolvidas, a questão era ainda bastante complexa.

Por tudo, decidiu-se pela busca de uma solução política, concretizada com a edição da Lei Complementar 160/2017 [...].

Fica fácil perceber que a LC 160/2017 objetiva encerrar um estado de permanente desrespeito à sistemática constitucionalmente estabelecida para concessão de benefícios fiscais do ICMS e inaugurar uma nova era em que eventuais desobediências não mais contarão com a condescendência do Poder Público.”⁴

⁴ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. Salvador: JusPodivm, 2019, pp. 203/205.

Convém alertar, contudo, que os institutos da reintrodução e da adesão a regimes fiscais estaduais estão sendo questionados na ADI n.º 5.902/AM, ajuizada pelo Governador do Estado do Amazonas, onde são apontadas discrepâncias entre as normas constitucionais supracitadas e dispositivos da Lei Complementar n.º 160/17 e do Convênio ICMS n.º 190/2017.⁵

De acordo com o artigo 1º, *caput*, da Lei n.º 9.025/2020, a norma tem fundamento no artigo 3º, § 8º, da Lei Complementar n.º 160/2017, e na Cláusula 13ª do Convênio ICMS n.º 190/2017, que assim dispõem, respectivamente:

“§ 8º [do artigo 3º da LC n.º 160/2017] As unidades federadas poderão aderir às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região na forma do § 2º, enquanto vigentes.”⁶

⁵ A ação já recebeu parecer do Procurador-Geral da República pela procedência do pedido: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI COMPLEMENTAR 160/2017 E CONVÊNIO ICMS 190/2017. CONVALIDAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS CONCEDIDOS SEM PRÉVIA DELIBERAÇÃO DOS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL. DESRESPEITO AO ART. 155-§2º-XII-G. IMPOSSIBILIDADE DE CONVALIDAÇÃO DE NORMAS INCONSTITUCIONAIS POR LEI COMPLEMENTAR E CONVÊNIO DO CONFAZ. DELIBERAÇÃO UNÂNIME. ART. 113 DO ADCT. ESTIMATIVA DO IMPACTO FINANCEIRO E ORÇAMENTÁRIO. 1. Contrapõe-se diretamente ao art. 155-§2º-XII-g da Constituição, norma estadual ou distrital que, sem prévio convênio interestadual, defira unilateralmente benefícios fiscais e financeiros de ICMS e, por conseguinte, ocasione risco de desequilíbrio ao pacto federativo, por configurar a chamada ‘guerra fiscal’. 2. A reinstauração de benefícios fiscais, por meio da reedição de leis inconstitucionais em sua origem, por descumprimento do art. 155-§2º-XII-g da Constituição, somada à remissão e à anistia de créditos tributários relativos a benefícios fiscais concedidos inconstitucionalmente, equivale à convalidação de leis inconstitucionais, o que não é admissível. 3. O Supremo Tribunal Federal não admite o fenômeno da constitucionalidade superveniente. Precedentes. 4. A tentativa de mitigar os efeitos da guerra fiscal por meio da convalidação de benefícios fiscais concedidos inconstitucionalmente não encontra amparo na Constituição e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 5. O art. 155-§2º-XII-g da Constituição exige prévia deliberação unânime dos Estados e do Distrito Federal para aprovação de benefício fiscal de ICMS. 6. O art. 4º da LC 160/2017, ao afastar a incidência das restrições decorrentes da aplicação do art. 14 da Lei Complementar 101/2000, afronta o art. 113 do ADCT, que estabeleceu que toda proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deve ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro. 7. A concessão de benefícios fiscais de ICMS por estados e Distrito Federal não resulta, por si só, em afronta ao regime tributário diferenciado da Zona Franca de Manaus. – Parecer pela procedência do pedido”.

⁶ “§ 2º [do artigo 3º da LC n.º 160/2017] A unidade federada que editou o ato concessivo relativo às isenções, aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao ICMS de que trata o art. 1º desta Lei Complementar cujas exigências de publicação, registro e depósito, nos termos deste artigo, foram atendidas é autorizada a concedê-los e a prorrogá-los, nos termos do ato vigente na data de publicação do respectivo convênio, não podendo seu prazo de fruição ultrapassar: I – 31 de dezembro do décimo quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano, bem como quanto àqueles destinados a templos de qualquer culto e a entidades beneficentes de assistência social; (Redação dada pela Lei Complementar nº 170, de 2019) II - 31 de dezembro do oitavo ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador; III - 31 de dezembro do quinto ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria; IV - 31 de dezembro do terceiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais *in natura*; V - 31 de dezembro do primeiro ano posterior à produção de efeitos do respectivo convênio, quanto aos demais.”

“Cláusula décima terceira [do Convênio ICMS 190/2017] Os Estados e o Distrito Federal podem aderir aos benefícios fiscais concedidos ou prorrogados por outra unidade federada da mesma região, na forma das cláusulas nona⁷ e décima,⁸ enquanto vigentes. § 1º O ato de adesão deve atender as formalidades previstas no inciso II da cláusula segunda deste convênio,⁹ até o último dia do terceiro mês subsequente ao da sua edição, ou até 31 de dezembro de 2020, no que for maior, a critério de cada unidade federada. Na hipótese da perda do prazo, a unidade federada somente poderá fazer registro e depósito com autorização do CONFAZ, observado o quórum de maioria simples. (Nova redação dada ao § 1º da cláusula décima terceira pelo Conv. ICMS 91/20, efeitos a partir de 21.09.2020)

§ 2º O ato de adesão **pode reduzir** o alcance ou o montante dos benefícios fiscais.

§ 3º Os benefícios fiscais concedidos por adesão podem vigorar, no máximo, nos mesmos prazos e **nas mesmas condições** do ato vigente no momento da adesão.

§ 4º Da adesão não pode resultar realocação de estabelecimento do contribuinte de uma unidade federada para outra unidade.

⁷ “Cláusula nona [do Convênio ICMS 190/2017] Ficam as unidades federadas autorizadas, até 31 de dezembro de 2020, excetuados os enquadrados no inciso V da cláusula décima deste convênio, cuja autorização se encerra em 28 de dezembro de 2018, a reinstaurar os benefícios fiscais, por meio de legislação estadual ou distrital, publicada nos respectivos diários oficiais, decorrentes de atos normativos editados pela respectiva unidade federada, publicados até 8 de agosto de 2017, e que ainda se encontrem em vigor, devendo haver a informação à Secretaria Executiva nos termos do § 2º da cláusula sétima deste convênio. (Nova redação dada ao caput da cláusula nona pelo Conv. ICMS 91/20, efeitos a partir de 21.09.2020) § 1º O disposto no *caput* aplica-se também à modificação do ato normativo, a partir de 8 de agosto de 2017, para prorrogar ou reduzir o alcance ou o montante dos benefícios fiscais. § 2º Não havendo a reinstauração prevista no *caput* desta cláusula, a unidade federada deve revogar, até 31 de dezembro de 2020, excetuados os enquadrados no inciso V da cláusula décima, cuja revogação deve ocorrer até 28 de dezembro de 2018, os respectivos atos normativos e os atos concessivos deles decorrentes. (Nova redação dada ao § 2º da cláusula nona pelo Conv. ICMS 91/20, efeitos a partir de 21.09.2020) § 3º Nas hipóteses do § 1º da cláusula terceira e do § 1º da cláusula quarta deste convênio o prazo previsto no *caput* desta cláusula passa a ser a do último dia do terceiro mês subsequente àquele em que realizado o respectivo registro e depósito. (Nova redação dada ao § 3º da cláusula nona pelo Conv. ICMS 228/19, efeitos a partir de 02.01.2020) § 4º REVOGADO (Revogado o § 4º da cláusula nona pelo Conv. ICMS 228/19, efeitos a partir de 02.01.2020) § 5º Relativamente ao Estado de Mato Grosso, no que tange aos benefícios fiscais enquadrados nos incisos I a IV da cláusula décima, a data limite para reinstauração prevista, respectivamente, no *caput* e no § 2º desta cláusula, é 31 de julho de 2019. (Acrescido o § 5º à cláusula nona pelo Conv. ICMS 01/2020, efeitos a partir de 26.02.2020)”

⁸ “Cláusula décima [do Convênio ICMS 190/2017] As unidades federadas que editaram os atos e que atenderam as exigências previstas na cláusula segunda ficam autorizadas a conceder ou prorrogar os benefícios fiscais, nos termos dos atos vigentes na data da publicação da ratificação nacional deste convênio, desde que o correspondente prazo de fruição não ultrapasse: I - 31 de dezembro de 2032, quanto àqueles destinados ao fomento das atividades agropecuária e industrial, inclusive agroindustrial, e ao investimento em infraestrutura rodoviária, aquaviária, ferroviária, portuária, aeroportuária e de transporte urbano; II - 31 de dezembro de 2025, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades portuária e aeroportuária vinculadas ao comércio internacional, incluída a operação subsequente à da importação, praticada pelo contribuinte importador; III - 31 de dezembro de 2022, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria; IV - 31 de dezembro de 2020, quanto àqueles destinados às operações e prestações interestaduais com produtos agropecuários e extrativos vegetais in natura; V - 31 de dezembro de 2018, quanto aos demais.”

⁹ “Cláusula segunda As unidades federadas, para a remissão, para a anistia e para a reinstauração de que trata este convênio, devem atender as seguintes condicionantes: [...] II - efetuar o registro e o depósito, na Secretaria Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, da documentação comprobatória correspondente aos atos concessivos dos benefícios fiscais mencionados no inciso I do *caput* desta cláusula, inclusive os correspondentes atos normativos, que devem ser publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária instituído nos termos da cláusula sétima e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ.”

§ 5º Na hipótese da unidade federada que concedeu originalmente o benefício fiscal não vier a reinstituí-lo o Estado ou o Distrito Federal aderente deverá revogar os atos relativos ao benefício fiscal objeto da adesão. (Acrescido § 5º à cláusula décima terceira pelo Conv. ICMS 35/18, efeitos a partir de 20.04.18)

§ 6º Ficam os Estados e o Distrito Federal, a partir da ratificação nacional do Convênio ICMS 190/17, de 15 de dezembro de 2017, autorizados a editarem normas legais ou infralegais com o objetivo de aderir aos benefícios fiscais instituídos ou reinstituídos, concedidos ou prorrogados, pelas unidades federadas da respectiva Região Geográfica, na forma das cláusulas nona, décima e décima terceira do citado convênio. (Acrescido § 6º à cláusula décima terceira pelo Conv. ICMS 228/19, efeitos a partir de 02.01.2020)” (sem esses grifos no original)

Como se observa, a Cláusula 13ª do Convênio ICMS n.º 190/2017 autoriza a extensão dos benefícios convalidados, a chamada “cola regional”, sob as mesmas condições.

A expressão “mesmas condições” deve ser interpretada segundo uma relação de identidade, e não de mera semelhança. Em outras palavras, as condições dos benefícios ou incentivos concedidos na nova legislação devem respeitar o limite máximo de vantagens tributárias instituídas pela lei copiada, sendo vedada, portanto, qualquer espécie de acréscimo que importe em aumento do benefício anteriormente concedido.

Por condições do benefício ou incentivo fiscal, incluem-se: sua natureza, tipo ou espécie; os requisitos exigíveis de enquadramento do contribuinte; elementos essenciais do fato gerador (dados de cunho pessoal, temporal, material, espacial e quantitativo, como alíquota ou base de cálculo), prazo de duração e fruição, entre outros.

Ocorre que, embora a Lei n.º 9.025/2020 tenha, em tese, adotado como paradigmas o artigo 16 da Lei n.º 10.568/2016 e o artigo 5º-A, inciso VII, da Lei n.º 7.000/2001, na verdade, as citadas normas diferem, e muito, entre si.

Com efeito, nas operações internas realizadas por estabelecimentos atacadistas, a Lei n.º 9.025/2020 do Estado do Rio de Janeiro concedeu: (i) alíquota de 7% (sete por cento) de ICMS para produtos que compõem a cesta básica (artigo 5º, §1º); (ii) alíquota de ICMS de 12% (doze por cento) nos demais casos (artigo 5º, inciso II); (iii) extensão das alíquotas previstas no artigo 5º, no caso de comercialização de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, indicadas no Anexo Único, quando o estabelecimento atacadista enquadrado no regime de que trata a Lei for o responsável pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes (artigo 6º, parágrafo único).

Como regra geral, conforme artigo 14, inciso I, da Lei Estadual n.º 2.657/1996 c/c artigo 2º, inciso I, da Lei Estadual n.º 4.056/2002, tem-se que a alíquota interna do ICMS no Estado do Rio de Janeiro é de 20% (vinte por cento). Não obstante, considere-se que,

de acordo com o artigo 155, § 2º, inciso VI, da Constituição Federal, “as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais”, ressalvada “deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, ‘g’”.

Como a alíquota interestadual para o Estado do Rio de Janeiro é de 12% (doze por cento), nos termos da Resolução n.º 22/1989 do Senado Federal, sendo essa, portanto, a alíquota interna mínima do imposto, uma conclusão apressada seguiria no sentido de o Estado do Rio de Janeiro poder, de fato, estabelecer a alíquota interna em 12%, nos termos do artigo 5º, inciso II, da Lei impugnada. No entanto, tal conclusão ignoraria um ponto relevante.

Ainda que a redução para o limite-base de 12% seja permitida, esta redução deve estar em consonância com o princípio da seletividade do imposto em função da essencialidade da mercadoria (artigo 155, § 2º, inciso III, da CRFB/1988). O que a redução da alíquota encerra, no caso do diploma legislativo ora atacado, é autêntica seletividade em função do tipo de contribuinte. Equivalente, portanto, a um benefício ou incentivo fiscal, sem, contudo, dizê-lo e seguir os requisitos legais previstos para a sua concessão, como se detalhará adiante.

Já a autorização para estabelecer a alíquota no percentual de 7% (sete por cento), nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica, tem amparo no Convênio ICMS 128/1994, incorporado pelo Decreto Estadual n.º 32.161/2002.¹⁰

Por sua vez, o artigo 5º-A, inciso VII, da Lei n.º 7.000/2001 do Estado do Espírito Santo, conferiu, no mesmo tipo de operação interna promovida por estabelecimento atacadista, redução de base de cálculo, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7% (sete por cento).

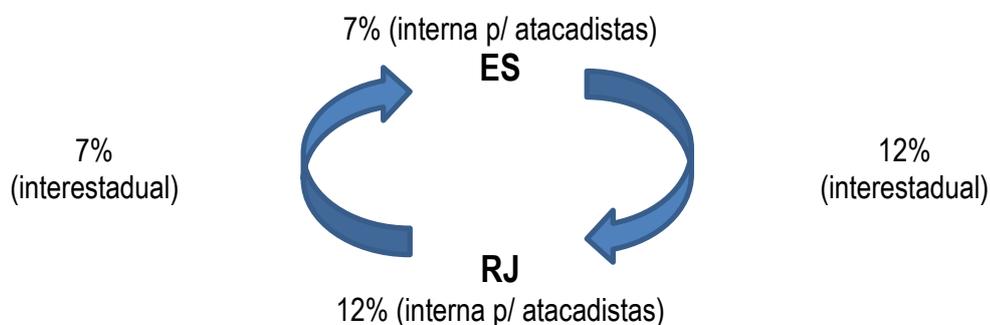
Conquanto as alíquotas dos dois Estados sejam distintas (7% e 12% para mercadorias que não compõem a cesta básica), há simetria entre os regimes, na medida em que a alíquota interestadual de mercadoria do Rio de Janeiro destinada ao Espírito Santo é de 7% (sete por cento) e a alíquota interestadual de mercadoria do Espírito Santo destinada ao Rio de Janeiro é de 12% (doze por cento).¹¹

Isso porque o objetivo da redução da alíquota, neste caso, é evitar que o varejista fluminense opte por adquirir mercadoria de atacadista localizado no Espírito Santo, o que se atinge igualando as alíquotas interna e interestadual. Em outras palavras, o objetivo

¹⁰ É de se notar, portanto, que a redação da lei é imprópria e pode conduzir ao erro, ao dizer que “concede” alíquota de 7% de ICMS para produtos que compõem a cesta básica, uma vez que, a rigor, tal alíquota já era prevista.

¹¹ Artigo 155, § 2º, inciso IV, da CRFB c/c Resolução n.º 22/1989 do Senado Federal.

prático da alteração promovida pelo artigo 5º da Lei n.º 9.025/2020 é o aumento da circulação de produtos no Rio de Janeiro – o que se faz, como se evidenciará adiante, à custa da redução do total de imposto recolhido, sem a correspondência equivalente de contrapartidas geradoras de riqueza.



Observe-se, contudo, que **não se vislumbra a mesma simetria entre as legislações** na extensão da alíquota reduzida às operações submetidas a regime de substituição tributária, prevista no artigo 6º, parágrafo único, da Lei n.º 9.025/2020, que **beneficia toda a cadeia varejista**. Ao contrário, o § 6º do mesmo artigo 5º-A da Lei capixaba é claro ao vedar a aplicação do benefício fiscal então instituído “às operações sujeitas ao regime de substituição tributária, ressalvados os casos de autorização contida em ato do Secretário de Estado da Fazenda, nas hipóteses em que o contribuinte seja credenciado como substituto tributário por ocasião das saídas internas” (inciso III).

No momento em que se procede à redução na alíquota do setor varejista, a arrecadação global da cadeia produtiva será inevitavelmente reduzida. E isto se explica a partir da lógica da substituição tributária.

A substituição tributária nada mais é do que a transferência da obrigação do recolhimento de um imposto de uma ou várias pessoas que estão em uma cadeia de produção, chamados de substituídos, para outra pessoa jurídica, chamada de substituto tributário. *In casu*, resulta ela, portanto, no englobamento de toda a cadeia subsequente, incluindo o varejista, em um único pagamento. Neste sentido, se a alíquota da substituição tributária sofrer redução, certamente, impactará negativamente no todo, reduzindo-se a arrecadação da cadeia global.

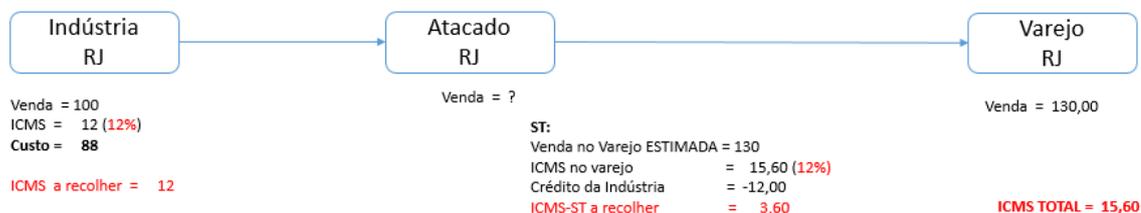
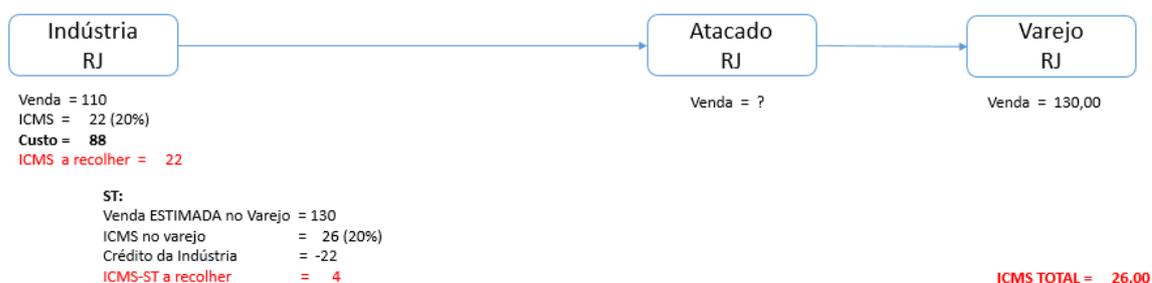
Didaticamente, tem-se o seguinte: com a redução da alíquota da substituição tributária de 20% para 12%, dois efeitos são gerados: (i) a arrecadação global é reduzida em 8%; (ii) alguns contribuintes terão vantagens comparativas sobre outros, o que é a consequência típica de um benefício fiscal (favor ou vantagem fiscal).

Além de resultar em expressiva renúncia de receita, isso prejudica gravemente a indústria fluminense que negocia diretamente com o setor varejista. A rigor, o consectário lógico da Lei, neste ponto, é forçar a indústria fluminense, como estratégia de

sobrevivência, a montar um centro de distribuição vinculado a ela a fim de poder fruir do benefício e concorrer em igualdade de condições (artigo 8º, § 5º, da Lei n.º 9.025/2020). A consequência disso não necessariamente se refletirá no aumento de postos de trabalho, mas, sim, no incremento da burocracia e queda da arrecadação. Além disso, não há qualquer definição legal acerca do que seja considerado centro de distribuição vinculado à indústria, o que permite abranger, inclusive, centros de distribuição comercializadores de produtos não fabricados pelo setor.

A título de ilustração, confira-se o quadro elaborado pelo Grupo de Atuação Especializada no Combate à Sonegação Fiscal e aos Ilícitos contra a Ordem Tributária (GAESF), comparando a tributação do setor após a implantação do benefício:

ICMS-ST pago pela Indústria sem benefício X ICMS-ST pago pelo Atacadista com benefício



Como se observa, ao estender a alíquota de 12% (doze por cento) às mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária indicadas no Anexo Único da Lei, o artigo 6º, parágrafo único, da Lei n.º 9.025/2020, criou benefício fiscal inexistente nas normas que lhe serviram de paradigma, e, por conseguinte, não encontra fundamento em Convênio.

Também merece destaque, constituindo violação gritante ao paradigma constitucional em comento, que a legislação de base, isto é, o parâmetro legal do Estado do Espírito Santo, ao qual a Lei n.º 9.025/2020 afirma ter aderido, é constituída de apenas um artigo de cada uma das Leis citadas (Lei n.º 10.568/2016 e Lei n.º 7.000/2001), e corresponde basicamente aos artigos 2º a 5º e 10 da presente Lei nº 9.025/20. Os demais artigos constituem uma fusão e expansão da Lei n.º 4.173/2003 e do Decreto n.º 44.498/13 do Estado do Rio de Janeiro.

Não se trata, portanto, na prática, de adesão, mas de uma combinação bastante questionável de leis e regimes, não autorizada pela Lei Complementar n.º 160/2017 e pelo Convênio ICMS n.º 190/2017.

Sublinhe-se, ainda, que o Espírito Santo não restringe o benefício por classe de produtos, mas a Lei fluminense n.º 9.025/2020 o faz.

Veja-se que o Decreto n.º 44.498/2013 traz um Anexo listando os produtos sujeitos à redução da base de cálculo. Já a Lei n.º 9.025/2020 **inclui novos produtos que não estavam nessa lista original.**

Trata-se, pois, da incorporação do benefício previsto no Decreto n.º 44.498/2013, mas com o seu alargamento, que ocorre de duas formas: (i) uma redução na alíquota do ICMS-ST, que, no Decreto n.º 44.498/2013, era de 15% sobre o valor de entrada, para 12% sobre o valor de saída, na presente Lei; (ii) a inclusão de mais itens no Anexo Único desta Lei.

Com efeito, os seguintes itens do Anexo Único da Lei n.º 9.025/2020 não estão previstos no Decreto n.º 44.498/2013:

Item da Lista de Mercadorias Sujeitas à Substituição Tributária	Descrição da Mercadoria
Itens 1.1, 1.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.6, 1.7, 1.8, 1.12, 1.13, 1.14 e 1.15	Água mineral, bebidas hidroeletrólíticas e bebidas energéticas
10	Medicamentos e outros produtos farmacêuticos, para uso veterinário
12	Sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas
16	Aparelho celular
19	Papelaria
20	Produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos
28(*)	Cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador

(*) No Anexo do Decreto n.º 44.498/2013 havia previsão apenas para os subitens 28.37, 28.38, 28.39, 28.40 e 28.42.

Portanto, a Lei n.º 9.025/2020 **ampliou e englobou todos os subitens**, incluindo, por exemplo, **perfumes, produtos de maquiagem e cosméticos, que passam de uma alíquota seletiva de 27% (vinte e sete por cento)**, prevista no artigo 14, inciso VII, alínea “b”, da Lei n.º 2.657/1996 c/c artigo 4º, inciso II, do Decreto 45.607/16, **para uma alíquota de 12%**. Neste sentido, verifica-se não apenas a redução da alíquota de 20% para 12% (nos demais itens), mas também **uma redução adicional de 27% para 12% em itens cuja alíquota do ICMS era seletiva, em função de serem supérfluos.**

Veja-se, ainda, que a Lei n.º 9.025/2020, do Estado do Rio de Janeiro, concedeu a estabelecimentos atacadistas: (i) crédito presumido nas operações de saídas interestaduais, de modo que a carga tributária efetiva seja equivalente a 1,10 % (um inteiro e dez centésimos por cento) (artigo 2º, inciso I); e (ii) diferimento do ICMS nas operações de importação de mercadorias para o momento da saída, realizada diretamente pela empresa, por conta e ordem ou por encomenda, devendo o referido imposto ser pago englobadamente com o devido pela saída, conforme alíquota de destino (artigo 2º, inciso II).

Ocorre que o artigo 16 da Lei n.º 10.588/2016, do Estado do Espírito Santo, silencia quanto à possibilidade de diferimento do pagamento do ICMS em operações de importação, limitando-se a conferir, nas operações de saídas interestaduais, crédito presumido, de modo que a carga tributária efetiva seja equivalente ao percentual de 1,10% (um inteiro e dez centésimos por cento).

No ponto, convém destacar, resumidamente, que, a princípio, o diferimento consiste em uma técnica de recolhimento. **Todavia, na hipótese em que é afastada a aplicação do artigo 39 do Regulamento do ICMS¹² e o diferimento é cumulado com um pagamento englobado na saída, onde há redução de carga tributária, como se dá no caso vertente (artigo 2º, inciso I, e artigo 5º, incisos I e II, da Lei n.º 9.025/2020), este diferimento constitui benefício fiscal**, amoldando-se ao disposto no inciso XVII do § 4º da Cláusula 1ª do Convênio ICMS n.º 190/2017:

“Cláusula primeira Este convênio dispõe sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, instituídos, por legislação estadual ou distrital publicada até 8 de agosto de 2017, em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, bem como sobre a reinstituição dessas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais, observado o contido na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e neste convênio.

[...]

§ 4º Para os fins do disposto neste convênio, os benefícios fiscais concedidos para fruição total ou parcial, compreendem as seguintes espécies:

[...]

XVII - outro benefício ou incentivo, sob qualquer forma, condição ou denominação, do qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou prestação, mesmo que

¹² “Art. 39. Salvo disposição em contrário, quando ocorrer entrada de mercadoria com diferimento ou suspensão do tributo e sem direito a crédito equivalente, o imposto diferido ou suspenso será exigido por ocasião da saída.”

o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro.”

Corroborando o raciocínio de que é preciso observar a verdadeira essência do instituto do qual o Poder Público quer se valer, e não somente a sua nomenclatura, tem-se o seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual o diferimento que se reveste de renúncia de receita deve ser encarado como benefício fiscal:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Decreto nº 1.542-R, de 15 de setembro de 2005, do Estado do Espírito Santo. Inclusão de hipótese de diferimento de ICMS. Descaracterização do instituto. Benefício fiscal. Ausência de convênio entre os estados-membros. Inconstitucionalidade. 1. Caracterização da ABIMAQ como entidade de classe de âmbito nacional. O novo estatuto social prevê que a associação é composta apenas por entidades singulares de natureza empresarial, com classe econômica bem definida, não mais restando caracterizada a heterogeneidade de sua composição, que impedira o conhecimento da ADI nº 1.804/RS. Prova, nos autos, da composição associativa ampla, estando presente a associação em mais de nove estados da federação. Cumprimento da exigência da pertinência temática, ante a existência de correlação entre o objeto do pedido de declaração de inconstitucionalidade e os objetivos institucionais da associação. 2. O decreto impugnado tem autonomia e suficiente abstratividade para figurar como objeto de ação de controle concentrado de constitucionalidade. Precedentes. 3. **O decreto estadual prevê hipótese de diferimento do pagamento do ICMS sobre a importação de máquinas e equipamentos destinados à avicultura e à suinocultura para o momento da desincorporação desses equipamentos do ativo permanente do estabelecimento.** 4. A tradicional jurisprudência da Corte encara a figura do diferimento do ICMS como mero adiamento no recolhimento do valor devido, não implicando qualquer dispensa do pagamento do tributo ou outra forma de benefício fiscal (ADI nº 2.056/MS, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 17/8/07). 5. **Os bens do ativo permanente do estabelecimento não fazem parte de qualquer cadeia de consumo mais ampla, restando ausente o caráter de posterior circulação jurídica, uma vez que fadados a permanecer no estabelecimento, estando sujeitos à deterioração, ao perecimento ou à obsolescência. Nesses casos, o fato gerador do ICMS será uma operação, em regra, monofásica, restrita à transferência de domínio do bem entre exportador e importador (destinatário final), cuja configuração fática descaracteriza o conceito de diferimento. A desincorporação do bem do ativo permanente e, conseqüentemente, o pagamento do tributo ficarão a cargo exclusivamente do arbítrio do contribuinte, que poderia se evadir do recolhimento do tributo com a manutenção do bem no seu patrimônio.** 6. **O nominado diferimento, em verdade, reveste-se de caráter de benefício fiscal, resultando em forma de não pagamento do imposto, e não no simples adiamento.** Assim, o Decreto nº 1.542-R, de 15 de setembro de 2005, do Estado do Espírito Santo, ao conceder forma indireta de benefício fiscal, sem aprovação prévia dos demais estados-membros, viola o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘g’, da Constituição Federal. 7. Ação direta julgada procedente.”¹³ (sem esse grifo no original)

¹³ STF, ADI n.º 3.702/ES, Min. Rel. Dias Toffoli, julgamento em 01/06/2011.

Conclui-se, assim, que o artigo 2º da Lei n.º 9.025/2020 concede novo benefício fiscal sem lastro em Convênio.

Ademais, importa destacar que o artigo 10 da Lei fluminense destoa do artigo 16, § 3º, da Lei n.º 10.568/2016 e do artigo 5º-A, § 6º, da Lei n.º 7.000/2001. Isso porque, ao prever as mercadorias cujas operações não podem ser acobertadas pelo novo regime fluminense, o dispositivo deixa de fazer menção “às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”, consignadas na legislação capixaba. Alarga-se, assim, o espectro de atividades passíveis de abrangência pelo regime sem aval convenial.

Noutros termos, a edição da Lei n.º 9.025/2020 não encontra amparo nas regras excepcionais da Lei Complementar n.º 160/2017 e do Convênio ICMS n.º 190/2017 (com suas posteriores alterações), o que denota a sua flagrante e direta violação ao artigo 199, § 11, inciso VII, da Constituição do Estado.

Essa conclusão também foi alcançada no Parecer SUT n.º 001/2020, de 16 de setembro de 2020 (SEI-150001/004792/2020), emitido pela Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda, que teve como objeto a análise do Projeto de Lei n.º 2.772/2020, que deu origem à Lei n.º 9.025/2020:

“Quanto ao texto do PL, tendo em vista a urgência da matéria, serão analisados em especial determinados dispositivos, cuja apreciação considera-se suficiente para os objetivos do presente parecer. Tal análise terá como pressuposto o disposto nos incisos I e II do art. 111 da Lei federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), que estabelecem que a interpretação da legislação relativa a benefícios fiscais deve ser literal, ou seja, restritiva.

O art. 2º contém um exemplo da mescla de técnicas de desoneração presentes no benefício paradigma com outras de origem diversa, especificamente o diferimento previsto em seu inciso II, descaracterizando as previsões do benefício paradigma da adesão pretendida.

[...]

Ora, é evidente que no diferimento em questão há redução do valor devido. Em primeiro [sic] lugar pelo expresso afastamento da aplicação do disposto no art. 39 do Livro I do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 27.427, de 17 de novembro de 2000, o qual determina que o imposto diferido seja exigido por ocasião da saída da mercadoria. Em segundo lugar, em razão da previsão de pagamento do imposto englobadamente com o devido pela saída, conforme alíquota de destino, implicando evidente desoneração, haja vista as diversas hipóteses, previstas no PL, de tributação parcial nas operações de saída (inciso I do art. 2º, incisos I e II do art. 5º).

Por conseguinte, este diferimento constitui benefício fiscal. [...]

[...]

Em relação ao art. 2º do PL, ficam evidenciadas duas razões para o veto da proposição:

- a mescla de técnicas de desoneração, por caracterizar descumprimento do disposto no § 8º do art. 3º da Lei Complementar nº 160/2017, consoante o entendimento desta Superintendência, explicitado no trecho transcrito anteriormente do PARECER Nº 17/2020/SEFAZ/CCJT;
- a concessão de diferimento com natureza de benefício fiscal, por caracterizar descumprimento do disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, ou seja, instituição de benefício fiscal do ICMS sem amparo em convênio CONFAZ.

Avaliam-se em seguida as alíquotas de ICMS previstas no art. 5º do PL, aplicáveis a operações internas realizadas por estabelecimentos atacadistas.

Preliminarmente, também neste caso não se verifica a efetiva adesão ao benefício paradigma, haja vista que o inciso VII do art. 5-A da Lei nº 7.000, de 27 de dezembro de 2001, do Estado do Espírito Santo, concede redução de base de cálculo nas operações internas promovidas por estabelecimento comercial distribuidor atacadista estabelecido naquele Estado, de forma que a carga tributária efetiva resulte no percentual de 7% (sete por cento).

[...]

Entendo que não é possível a alegada fungibilidade de técnicas de desoneração quando da instituição de benefícios fiscais, seja em relação ao ato convencional ou à norma paradigma, a permitir a substituição de uma 'técnica de tributação' por outra. Lembro que o modelo típico para a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS está previsto na Lei Complementar federal nº 24, de 7 de janeiro de 1975, cujo art. 1º dispõe que os mesmos '*serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal*' (grifo nosso). Entender possível tal flexibilização, em especial agora que a instituição de qualquer benefício fiscal de ICMS depende de lei, gera um risco de que a Casa Legislativa acabe aprovando modificações nos termos definidos em Convênio CONFAZ, o que pode gerar confusão e insegurança jurídica. Devem ser aplicados os mesmos conceitos jurídicos a todos os benefícios fiscais do ICMS, de forma a garantir coerência ao ordenamento jurídico tributário estadual.

[...]

Em relação ao art. 5º do PL, identifica-se mais uma razão para o veto da proposição, por descumprimento do disposto na alínea 'g' do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, ou seja, instituição de benefícios fiscais do ICMS sem amparo em convênio CONFAZ, além dos demais dispositivos constitucionais e legais apontados.”

Considerando que esse quadro de anarquia tributária - comumente definido como “disputa fiscal no contexto federativo” ou como “intensificação de práticas concorrenciais extremas e não cooperativas entre os entes da Federação”¹⁴ - atenta diretamente contra o princípio federativo, alicerce fundamental da República e cláusula pétrea constitucional, tem-se como igualmente violado o artigo 5º da Constituição Estadual.

Sobre o tema, assim explica a doutrina especializada:

“Os convênios – ressalte-se – fortalecem a Federação, evitando que cada Estado-membro (ou o Distrito Federal) busque, por intermédio de benesses concedidas unilateralmente, atrair, a qualquer preço, para seus territórios, contribuintes de ICMS.

Essa idéia [*sic*] foi bem captada pelo Min. Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, *verbis*:

‘Esses convênios – enquanto instrumento de exteriorização formal do prévio consenso constitucional entre as Unidades Federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS – destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que de presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS’.

[...]

Logo, retomando o fio do discurso, os *convênios*-ICMS que tratam de isenções tributárias são sempre *impositivos* sob pena de aluir, de uma vez por todas, o objetivo constitucional de evitar que, em matéria tributária de ICMS, os Estados e o Distrito Federal se empenhem em verdadeiras ‘batalhas campais’, cada qual buscando atender a seus próprios interesses.”¹⁵

Nesse sentido, convém conferir a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL. CONCESSÃO DE BOLSAS DE ESTUDO A PROFESSORES. [...]. INSTITUIÇÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIO FISCAL RELATIVO AO ICMS. EXIGÊNCIA CONSTITUCIONAL DE PRÉVIO CONVÊNIO INTERESTADUAL (ART. 155, § 2º, XII, ‘g’, da CRFB/88). DESCUMPRIMENTO. RISCO DE DESEQUILÍBRIO DO PACTO FEDERATIVO. GUERRA FISCAL. PROCEDÊNCIA

¹⁴ FERNANDES, André Eduardo da Silva; WANDERLEI, Nélio Lacerda. *A questão da guerra fiscal: uma breve resenha*, p. 6. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/626/r148-01.pdf>> Acesso em 10 nov, 2020.

¹⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 523/525.

PARCIAL DO PEDIDO, COM EFEITOS EX NUNC. [...] 4. **O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, na forma prevista no art. 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição e como disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela atual ordem constitucional.** 5. *In casu*, padece de inconstitucionalidade o art. 3º da Lei nº 11.743/02, do Estado do Rio Grande do Sul, porquanto concessiva de benefício fiscal de ICMS sem antecedente deliberação dos Estados e do Distrito Federal, caracterizando hipótese típica de exoneração conducente à guerra fiscal em desarmonia com a Constituição Federal de 1988. 6. Pedido de declaração de inconstitucionalidade julgado parcialmente procedente, conferindo à decisão efeitos *ex nunc*, a partir da publicação da ata deste julgamento (art. 27 da Lei nº 9.868/99).¹⁶ (sem esse grifo no original)

“INCIDENTE DE ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO LEGISLATIVO 2/2016 QUE REVOGOU O DECRETO ESTADUAL Nº 41.142/2008. REPETRO. O REPETRO é um regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisas e lavras de jazidas de petróleo e de gás natural instituído pelo Decreto 3.161/99, que acompanhou a abertura do setor ocorrida com a edição da Lei nº 9478/97. O Convênio do CONFAZ nº 130/2007, autoriza os Estados e o Distrito Federal a reduzir a base de cálculo do ICMS incidente no momento do desembaraço aduaneiro de bens ou mercadorias. Com a finalidade de ratificar o Convênio, o Estado do Rio de Janeiro promulgou o Decreto nº 41.142/2008, o qual dispôs sobre a isenção e redução de base de cálculo do ICMS em operação com bens ou mercadorias destinadas às atividades de pesquisa, exploração ou produção de petróleo e gás natural. A Lei Complementar 24/75, que disciplinava a concessão de isenções no âmbito do extinto ICM o qual, apesar de não ter as mesmas características que o ICMS, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, mais precisamente pelo art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB. **Os Convênios tributários têm por objetivo, justamente, atender ao pacto federativo, evitando a denominada guerra fiscal, que os Estados costumam travar em matéria de concessões, incentivos e isenções fiscais.** A ratificação dos convênios ocorre por meio de Decreto do Poder Executivo, considerando ratificação tácita os Estados que não houverem se manifestado no prazo de 15 dias (art. 4º). Considerando a celebração do Convênio nº 130/2007 foi editado o Decreto nº 41.142/2008, de acordo com a competência conferida pelo art. 145, IV, da Constituição Estadual. Ressalta-se que não se está discutindo a constitucionalidade ou a legalidade do Decreto nº 41.142/2008 e, portanto, não é possível por meio desta ação, até porque não há elementos suficientes, analisar o cumprimento do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000. Além disso, seu descumprimento não foi suscitado seja no próprio ato impugnado ou pela defesa técnica realizada pela Procuradoria da Alerj. Da análise do ato impugnado, sobressai a ausência de fundamentação do Decreto Legislativo nº 2/2016 e a consequente violação do art. 99, VII, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, uma vez que não restou comprovado que o Chefe do Poder Executivo Estadual extrapolou seu poder regulamentar. ACOLHIMENTO DO INCIDENTE O DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO LEGISLATIVO Nº 2/2016.”¹⁷ (sem grifo no original)

¹⁶ STF, ADI n.º 2.663/RS, Min. Rel. Luiz Fux, julgamento em 08/03/2017.

¹⁷ TJRJ, RI n.º 0000321-40.2017.8.19.0000, Des. Rel. Teresa de Andrade Castro Neves, julgamento em 18/02/2019.

“REPRESENTAÇÃO POR INCONSTITUCIONALIDADE. Decreto nº 41.860, de 11 de maio de 2009, do Exmo Sr Governador do Estado do Rio de Janeiro, que concede ‘tratamento tributário especial para operações de importação de malte, cevada e lúpulo e dá outras providências’. Viabilidade de controle concentrado de decreto autônomo, presentes as características de generalidade, abstração e impessoalidade. **Concessão de benefício fiscal sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ. Violação ao pacto federativo.** Incompatibilidade com o art. 199, § 11, VII, da CE/89. Precedente. Procedência do pleito declaratório de inconstitucionalidade, com modulação de efeitos.”¹⁸

Manifesta, pois, a inconstitucionalidade da Lei n.º 9.025/2020, do Estado do Rio de Janeiro, dada a ofensa aos artigos 5º e 199, § 11, inciso VII, da Constituição Estadual.

Da violação à regra que impõe ao Estado o dever de realizar a estimativa do impacto orçamentário e financeiro decorrente da criação de renúncia de receita, e aos princípios da economicidade, da eficiência, do interesse coletivo, da transparência e da responsabilidade fiscal (artigo 6º da CERJ c/c artigo 113 do ADCT da CRFB, artigos 77, *caput*, e 122, *caput*, da CERJ; artigos 37, *caput*, e 70, *caput*, da CRFB).

Inicialmente, é preciso ter em conta que todo e qualquer incentivo tributário excepciona a obrigação prevista no artigo 11 da Lei Complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).¹⁹ Isso quer dizer que, antes de mais nada, todo incentivo carente de fundamentação legal corresponde a uma violação ao dever de instituição e arrecadação dos tributos de competência do ente responsável pela sua concessão.

Tamanha é a importância do tema que a Lei Nacional n.º 8.429/1992 prevê, em seu artigo 10, inciso VII, que constitui ato de improbidade administrativa “conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie”.

Entretanto, mais do que isso, a concessão de benefícios tributários pode reverberar negativamente sobre a gestão fiscal, comprometendo as finanças públicas. Isso se dá porque a concessão de benefícios fiscais implica “renúncia de receita”:

“A expressão ‘renúncia de receita’, equivalente a ‘gasto tributário’ (*tax expenditure*), entrou na linguagem orçamentária americana nas últimas décadas e adquiriu dimensão universal pelos trabalhos de Surrey (*op. cit.*). Gastos tributários ou renúncias de receita são os mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito

¹⁸ TJRJ, RI n.º 0005085-11.2013.8.19.0000, Des. Rel. Jessé Torres, julgamento em 26/08/2013.

¹⁹ “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.”

de imposto de renda etc.) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos etc.).”²⁰

O § 1º do artigo 14 da Lei Complementar n.º 101/2000, norma geral de Direito Financeiro, esclarece que “A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

Trata-se de premissas válidas para todos os entes federados, mas que ganham especial relevo no caso do Estado do Rio de Janeiro, que, além de já se encontrar formalmente em estado de calamidade financeira desde 2016,²¹ também aderiu ao Regime de Recuperação Fiscal instituído pela Lei Complementar n.º 159/2017.²²⁻²³

É à luz desse cenário que devem ser analisados os benefícios concedidos pela Lei n.º 9.025/2020.

Pois bem, segundo o preceito inscrito no artigo 113 do ADCT da Constituição de 1988, implícito na ordem constitucional estadual por força do artigo 6º da Carta fluminense, “A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”. Trata-se de norma cogente, que não pode ser afastada pelo artigo 4º da Lei Complementar n.º 160/2017,²⁴ que lhe é hierarquicamente inferior.

Na verdade, **o afastamento das restrições do artigo 14 da LRF pelo referido artigo 4º da Lei Complementar n.º 160/17 se refere apenas ao caso das remissões.** Isso porque, como na concessão original dos benefícios fiscais geralmente tal requisito não foi atendido, a manutenção dessa exigência para a remissão e reinstituição poderia inviabilizar a implementação da norma.²⁵ Não é esse, contudo, o caso da Lei n.º 9.025/2020 e, por tal razão, o afastamento do artigo 14 da LRF não é argumento válido.

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 192.

²¹ O estado de calamidade pública no âmbito da administração financeira previsto no Decreto Estadual n.º 45.692/2016 foi ratificado pela Lei Estadual n.º 7.483/2016 e prorrogado pelas Leis n.ºs 7.627/2017, 8.272/2018 e 8.647/2019. A Assembleia Legislativa também reconheceu o estado de calamidade pública em virtude da situação de emergência decorrente do novo coronavírus (COVID-19), por meio da Lei n.º 8.794/2020.

²² A autorização para a adesão ao plano em questão foi conferida pela Lei Estadual n.º 7.629/2017.

²³ Não por outra razão a Lei Complementar Estadual n.º 175/2016, veda “a concessão de anistia ou remissão, total ou parcial, relativas a tributos do Estado do Rio de Janeiro, pelo prazo de dez anos a partir da publicação desta Lei”.

²⁴ “Art. 4º São afastadas as restrições decorrentes da aplicação do art. 14 da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, que possam comprometer a implementação das disposições desta Lei Complementar.”

²⁵ CARVALHO, Osvaldo Santos; MARTINELLI, Luis Fernando dos Santos. *A Lei Complementar n. 160 e seus reflexos nas administrações tributárias estaduais. Será mesmo o fim da guerra fiscal?* Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/06/LC-160-Prof.-Osvaldo.pdf>> Acesso em: 22 jan, 2021.

Aliás, o Supremo Tribunal Federal já assentou, em sede de controle de constitucionalidade, que o artigo 113 do ADCT se dirige a todos os entes federados:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA. ICMS. TRIBUTAÇÃO INDIRETA. GUERRA FISCAL. CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL E ANÁLISE DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO. ART. 113 DO ADCT (REDAÇÃO DA EC 95/2016). EXTENSÃO A TODOS OS ENTES FEDERATIVOS. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. A imunidade de templos não afasta a incidência de tributos sobre operações em que as entidades imunes figurem como contribuintes de fato. Precedentes. 2. A norma estadual, ao pretender ampliar o alcance da imunidade prevista na Constituição, veiculou benefício fiscal em matéria de ICMS, providência que, embora não viole o art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF – à luz do precedente da CORTE que afastou a caracterização de guerra fiscal nessa hipótese (ADI 3421, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 5/5/2010, DJ de 58/5/2010) –, exige a apresentação da estimativa de impacto orçamentário e financeiro no curso do processo legislativo para a sua aprovação. 3. **A Emenda Constitucional 95/2016, por meio da nova redação do art. 113 do ADCT, estabeleceu requisito adicional para a validade formal de leis que criem despesa ou concedam benefícios fiscais, requisitos esse que, por expressar medida indispensável para o equilíbrio da atividade financeira do Estado, dirige-se a todos os níveis federativos.** 4. Medida cautelar confirmada e Ação Direta julgada procedente.”²⁶ (sem esse grifo no original)

Ademais, é seguro afirmar que o referido artigo adota como parâmetro diretivo o princípio da economicidade, implícito no artigo 122, *caput*, da Constituição Estadual, segundo o qual o Estado deve exercer um controle da eficiência na gestão financeira e na execução orçamentária, que “Transcende o mero controle da economia de gastos, entendida como aperto ou diminuição de despesa, pois abrange também a receita e principalmente, a justa adequação e equilíbrio entre as duas vertentes das finanças públicas”.²⁷ Por sua vez, o princípio da eficiência na gestão financeira, implícito no artigo 77, *caput*, da Constituição Estadual, pode ser entendido como “a procura da produtividade e economicidade e, o que é mais importante, a exigência de reduzir os desperdícios de dinheiro público”.²⁸

É, portanto, imprescindível que o administrador público esteja cômico de sua responsabilidade pela gestão eficiente dos recursos públicos, de modo que se abstenha de conceder ou ampliar benefícios fiscais que impliquem renúncia de receita pública sem a realização de estudos que comprovem o impacto orçamentário-financeiro:

“O princípio da responsabilidade, ou, mais especificamente, a responsabilidade fiscal corresponde ao conceito de *accountability*, de difícil tradução para o português. Aproxima-se do sentido de uma responsabilidade pela eficiente gerência de recursos públicos.

²⁶ STF, ADI n.º 5.816/RO, Min. Rel. Alexandre de Moraes, julgamento em 05/11/2019.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 97.

²⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 31.

O princípio da responsabilidade está presente nos vários momentos da vida orçamentária do País, desde a elaboração da lei de meios até a gestão dos recursos orçamentários e o controle de contas.”²⁹

A necessidade de estudo também é pressuposto fundamental do princípio da transparência fiscal, que só pode ser garantido a partir da ampla publicidade e clareza dos fundamentos que embasam as medidas fiscais adotadas. Afinal, apenas diante de todos os elementos de fato disponíveis é possível ao operador do direito e aos cidadãos em geral identificar o que configura, ou não, interesse público³⁰ em matéria tributária:

“O princípio da transparência fiscal se complementa com o da transparência ou clareza orçamentária, também proclamado pela CF, segundo o qual o orçamento será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (art. 165, § 6º), medida que se compagina com o controle interno e externo das subvenções e renúncias de receitas (art. 70) e com a regra de que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderão ser concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente tais matérias ou o correspondente tributo ou contribuição (art. 150, § 6º, da CF, na redação da EC 3/93).³¹

Parece evidente que **apenas por meio da realização de estudo prévio de impacto orçamentário-financeiro poderá ser aferido e comprovado o resultado fiscal proveniente de qualquer política de desoneração tributária** que se pretenda implementar, e bem assim se daí advirá algum benefício ao interesse coletivo, fim último da atuação estatal, conforme artigo 77, *caput*, da Constituição do Estado.

Disso resulta uma conclusão óbvia, a saber, a de que a Lei n.º 9.025/2020 deveria ter sido precedida de estudo técnico apto a revelar o seu impacto orçamentário e financeiro e a embasar a legitimidade dos benefícios fiscais que contém, o que, todavia, não ocorreu no caso em apreço.

Foram realizados três estudos no curso do processo legislativo da Lei.³²

O primeiro relatório, publicado no DOE, em 10/08/2020, feito pela Secretaria de Fazenda do Rio de Janeiro – SEFAZ, apontava que o Projeto de Lei traria um possível ganho de arrecadação de até R\$ 603 milhões, apenas se cumprida a condição de se todas as operações migrassem para atacadistas no Estado do Rio de Janeiro:

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 126.

³⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Op. cit.*, 2017, p. 33.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 125.

³² Na verdade, tem se referido ao segundo como um complemento do primeiro.

de ICMS próprio gerado nessas operações interestaduais. Desta forma, uma possível arrecadação que poderia ser gerada para o cofre público do estado do Rio de Janeiro seria de R\$ 603.222.662,83, caso todas essas operações migrassem de atacadistas de outros estados para atacadistas fluminenses.

Importante salientar que este primeiro relatório já apresentava defeito gravíssimo, na medida em que **não contemplava a perda da arrecadação de ICMS-ST** (substituição tributária) retido nas operações interestaduais.

A SEFAZ apresentou um segundo relatório, publicado no DOE, em 18/8/2020, que estimava a perda de arrecadação em R\$ 348.000.000,00 (trezentos e quarenta e oito milhões de reais) anuais, **o que já diminuiria o possível ganho de 603 milhões** indicados no relatório anterior, para R\$ 255.000.000,00 (duzentos e cinquenta e cinco milhões de reais):

No painel D da Tabela 1, podemos observar a simulação do efeito da perda de arrecadação de ICMS ST para o Estado do Rio de Janeiro, referente a operações no setor atacadista. O ICMS ST destacado teria uma redução anual de R\$545.472.819,40 e a arrecadação do ICMS ST teria uma queda anual de R\$347.902.363,37.

Portanto, já no segundo estudo (um complemento ao primeiro), levou-se em conta que, se os atacadistas vierem para o território fluminense, o ICMS-ST que antes era recolhido pelos industriais de outros Estados em favor do Rio de Janeiro, passaria a ser recolhido pelos atacadistas do Rio de Janeiro. Desse modo, a elevação de R\$ 603.000.000,00 (seiscentos e três milhões de reais) seria reduzida no montante de R\$ 348.000.000,00 (trezentos e quarenta e oito milhões de reais). **Entretanto, esse valor de R\$ 348.000.000,00 foi calculado de forma claramente incorreta.**

Por fim, no terceiro estudo são revistos os resultados do complemento anterior, corrigindo-se a fórmula de cálculo.³³ **Corrigida a fórmula, apresenta-se uma redução de R\$ 914.000.000,00** (novecentos e catorze milhões de reais) na arrecadação do ICMS-ST interestadual (em regra, corresponde aos fabricantes dos produtos em outros estados). O impacto final é calculado como uma **perda de arrecadação de R\$ 285.000.000,00 (duzentos e oitenta e cinco milhões).**

Deve-se atentar para o fato de que, com o objetivo de reduzir a perda, foram incluídos no estudo dois fatores que são excludentes: a operação dos atacadistas e o efeito da “trava fiscal”, que, se corrigidos, resultariam numa perda de R\$ 600.000.000,00 (seiscentos milhões)³⁴.

³³ Embora se afirme que houve erro de extração de dados, na verdade, o erro é de fórmula, demonstrando-se desconhecimento básico sobre a dinâmica de cálculo do imposto.

³⁴ É de se salientar, porém, que segundo o estudo realizado pelo SINFRERJ, o alegado efeito da trava fiscal não existe, o que levaria a uma estimativa de 600 milhões de perda de arrecadação, a saber: 913 milhões de perda de arrecadação- 313 milhões de arrecadação na operação envolvendo o ICMS próprio).

Segundo o artigo 7º, inciso I, da Lei n.º 9.025/2020, para fazer jus ao regime diferenciado, o seu beneficiário deverá “assegurar o recolhimento mensal mínimo equivalente à média aritmética de recolhimento de ICMS da operação própria adicionado do ICMS-ST e do ICMS importação nos últimos 12 meses anteriores à adesão ao regime, corrigida pela UFIR”. O intuito do dispositivo é transmitir a falsa impressão de que não haverá redução de arrecadação.

Imagine-se uma indústria em São Paulo que venda diretamente para uma rede de mercados, recolhendo o ICMS-ST com a alíquota de 20%.³⁵ Agora, com a Lei n.º 9.025/2020, esse produto (que não gozava do benefício original do Decreto n.º 44.498/2013)³⁶ passa a ter a alíquota reduzida, tornando-se mais barato para a rede de mercados comprá-lo diretamente do atacadista.

Obviamente esse atacadista terá uma venda nova, elevando a sua arrecadação, mas o cômputo global da arrecadação sofrerá uma queda, na medida em que a alíquota será menor – a indústria pagava 20%, e o atacadista vai pagar 12% – e não haverá aumento no consumo interno do Estado do Rio de Janeiro para compensá-la.

Ressalte-se, ainda, que, ao fim do terceiro estudo, abre-se margem a ponderações genéricas sobre a efetiva perda de arrecadação, apontando-se, de forma vaga, possíveis efeitos positivos não monetariamente estimados:

“Outros potenciais benefícios que não tiveram os seus ganhos estimados monetariamente, mas que também devem ser considerados são: i) crescimento de arrecadação de ICMS proveniente de operações de frete dentro do Estado do Rio de Janeiro; ii) maior competitividade das empresas atacadistas e, conseqüentemente, o fortalecimento do setor; iii) geração de emprego no setor atacadista; iv) aumento de fluxo de operações nos portos fluminenses devido a maior competitividade dos atacadistas do Estado do Rio de Janeiro frente aos atacadistas dos demais estados; e iv) a maior circulação de dinheiro na economia fluminense. Tais ganhos **poderiam** compensar a renúncia de receita apontada acima.” (sem esse grifo no original)

Tampouco foi medido em quaisquer dos estudos o impacto da previsão contida no artigo 8º, § 5º, que contempla os centros de distribuição vinculados à indústria localizada em solo fluminense, e do artigo 12, que cria novo benefício para importadores.

Não bastasse isso, o terceiro estudo só foi publicado no dia 03/09/2020, ou

³⁵ O ICMS-ST incide sobre todos os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária no Estado do Rio de Janeiro e o seu valor e pagamento independem do produto ter vindo de um fabricante em São Paulo, de um distribuidor no Espírito Santo, etc. Neste sentido, confirmam-se os artigos 9º da Lei Complementar n.º 87/1996 (Lei Kandir) e 21 da Lei Estadual n.º 2.657/1996.

³⁶ O referido Decreto, que dispunha sobre outros benefícios fiscais para o setor atacadista, foi revogado pelo artigo 15 da Lei n.º 9.025/2020.

seja, após a votação do Projeto de Lei n.º 2.772/2020, que ocorreu no dia 02/09/2020. Restou inviabilizada, dessa forma, a participação efetiva da sociedade no curso do processo legislativo, que pressupõe a divulgação e o conhecimento geral das informações relativas ao impacto da proposta nas finanças públicas.

Assim, em síntese, à luz dos cálculos realizados pelo SINFRERJ (Sindicato dos Auditores Fiscais do Estado do Rio de Janeiro), confirmados pelo GAESF, tudo indica que a votação do Projeto que deu origem à Lei n.º 9.025/2020 foi realizada com base em valores equivocados, dados incompletos e sem a devida participação popular, assegurada por meio da correta publicidade dos estudos realizados.

Em idêntico sentido, manifestou-se a Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro, no Parecer n.º 8166685/2020/PGE/PG02/CFS (SEI-150001/004792/2020), tendo como objeto a análise da constitucionalidade do Projeto de Lei n.º 2.772/2020:

“[...] considerando as fragilidades apontadas nos estudos econométricos pelo Deputado Estadual Relator da Comissão de Tributação e Orçamento, que, em síntese, não permitem concluir que a renúncia de receita decorrente do Regime Tributário Diferenciado de ICMS (benefício fiscal), objeto do projeto de lei n.º 2.772/20, ‘colado’ do Estado do Espírito Santo e voltado ao setor atacadista fluminense será compensada pelo incremento de operações comerciais neste Estado e consequente aumento de arrecadação do ICMS na cadeia de circulação de mercadorias em operações internas e interestaduais; e que os estudos de impacto e apresentação de medidas compensatórias, a meu sentir, são fundamentais para que não esteja configurada a *pura* renúncia de receita tributária, em especial durante a execução do Regime de Recuperação Fiscal a que se encontra submetido o Estado do Rio de Janeiro, na forma da Lei Complementar 159/17, **entendo que o projeto de lei carece de inconstitucionalidade formal consistente no atendimento do art. 113 do ADCT da CF/88.**” (sem esse grifo no original)

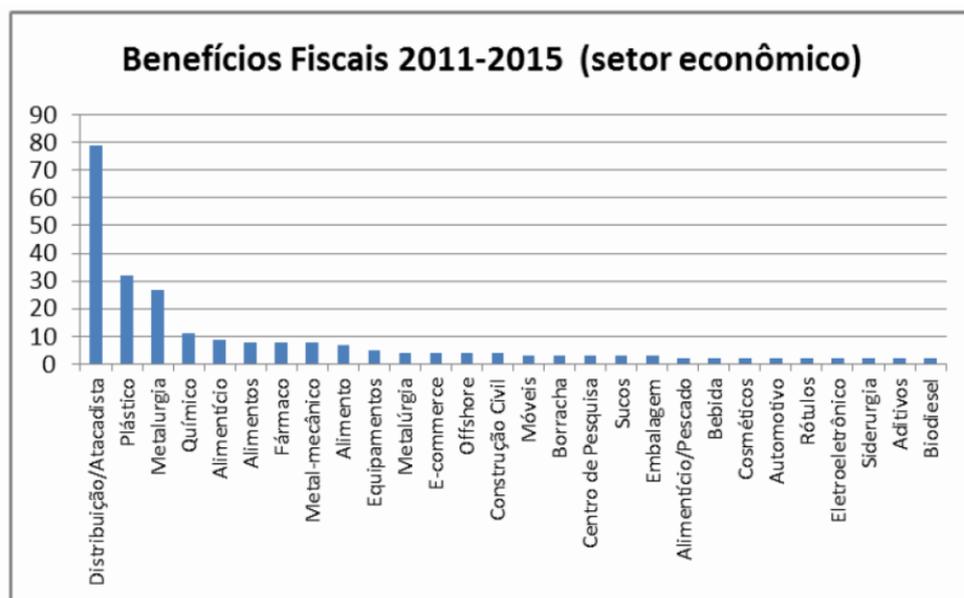
No ponto, considerando que a principal razão alegada para a elaboração da Lei n.º 9.025/2020 é um suposto enfraquecimento do setor atacadista no Rio de Janeiro, faz-se imperioso sublinhar que a situação real é justamente a inversa, ou seja, o histórico recente demonstra que **o setor atacadista tem sido, simplesmente, o mais favorecido com as políticas concessivas de benefício fiscal no Rio de Janeiro.**

No bojo do **Processo n.º 108.773-3/16**, em 2016, o Tribunal de Contas do Estado, após a realização de rigorosa auditoria, identificou diversos aspectos graves na concessão de benefícios fiscais-tributários no Estado do Rio de Janeiro. Em trecho localizado à fl. 119 do Relatório de Auditoria, encontra-se a seguinte passagem:

“Segundo o Corpo Técnico, outro aspecto relevante analisado diz respeito aos setores econômicos avaliados, **observando-se que a esmagadora maioria dos benefícios concedidos foi no setor atacadista.** Contudo, não parece haver uma política específica para setores, uma vez que, como nesse exemplo, a maioria dos

beneficiários deste setor fruem benefícios fiscais em virtude da Lei Estadual nº 5.636/2010, revogada pela Lei Estadual nº 6.979/2015, cujo objetivo é o de reduzir as desigualdades regionais no Estado do Rio de Janeiro, por meio de benefícios para empresas localizadas em municípios determinados.

No quadro abaixo, apresento a relação dos setores beneficiados no período de 2011 a 2015, conforme segue:



FONTE: Resposta ao Termo de Solicitação de Informações e Documentos nº 1442.001.

Ainda na esteira do recente controle exercido pela Corte de Contas sobre a política de concessão de benefícios fiscais no Estado do Rio de Janeiro, é crucial fazer referência a alguns achados de sua auditoria, plenamente conhecidos pelo Estado do Rio de Janeiro quando da aprovação da Lei n.º 9.025/2020, e que não apenas deixaram de ser corrigidos, como foram repetidos no processo legislativo referente à gênese do diploma legal impugnado.

Entre os achados da auditoria no tocante às estimativas de impacto orçamentário-financeiro, podem-se citar, com pesar, as seguintes determinações **direcionadas precisamente para a Secretaria de Fazenda:**

“II - Pela COMUNICAÇÃO ao atual Secretário de Estado de Fazenda e Planejamento, na forma prevista pela Lei Orgânica deste Tribunal em vigor, para que adote as medidas necessárias ao cumprimento das DETERMINAÇÕES indicadas abaixo:

[...]

4.3.1. Para que, em 30 dias, caso o Plenário não determine prazo diverso, cumpra as **DETERMINAÇÕES** a seguir relacionadas, por meio dos órgãos competentes, conforme inciso I do art. 41 da Lei Complementar 63/90 alertando-o de que o não atendimento injustificado o sujeita às sanções previstas no inciso IV do art. 63 da mesma Lei.

[...]

2. **Proceder, quando da análise de processos de concessão de benefícios fiscais, obrigatoriamente a verificação dos pontos abaixo**, assinalando as manifestações dos representantes dos órgãos competentes para tratar de cada questão, reduzindo-as a termo nas respectivas Atas de Reunião (Achado 5):

a) Impacto econômico decorrente da concessão do benefício (investimentos previstos, **cenário macroeconômico, aumento esperado de arrecadação, outros**);

b) **Quantidade de empresas que atuam no setor beneficiado, apontando as consequências do benefício para a livre concorrência, em especial no que se refere às empresas de menor porte**;

c) Impacto **social** decorrente da concessão do benefício (**quantidade de novos empregos, qualificação de mão de obra, outros**);

d) Impacto ambiental decorrente da atração de novas empresas para atuarem no local.

3. Realize e formalize estudos econômico-setoriais que estabeleçam **critérios sólidos** para a concessão de benefícios fiscais, definindo regiões e setores específicos a serem beneficiados, **de modo alinhavado com as diretrizes do Plano Plurianual ou outro instrumento de macroplanejamento, vinculando as decisões dos processos administrativos de concessão aos critérios estabelecidos, tornando públicas referidas decisões em veículo apropriado (Achado 4);**” (sem esse grifo no original)

Em 30 de setembro de 2020, no julgamento do Processo TCE/RJ n.º 108.773-3/16), **foi determinada “a revisão de todos os benefícios concedidos por prazo indeterminado, bem como daqueles que não tenham observado o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal no que tange à mensuração do impacto orçamentário-financeiro e à previsão de medidas de compensação, providenciando a revogação ou a anulação do(s) benefício(s), conforme o caso”**.

À guisa de conclusão, tem-se que a Lei n.º 9.025/2020 foi aprovada com base em premissas, no mínimo, incompletas, incertas e temerárias. Sinteticamente, pode-se constatar o seguinte conjunto de pontos cegos que a basearam:

- (i) O Projeto de Lei n.º 2.772/2020 foi inicialmente apresentado **sem um estudo ou estimativa de impacto orçamentário-financeiro** que o lastreasse, o que evidencia a **total falta de planejamento fiscal responsável** quanto à renúncia de receitas, violando-se vários pressupostos da Responsabilidade Fiscal (artigo 1º, § 1º, da Lei Complementar n.º 101/2000),³⁷ **desvirtuando-se e invertendo-se a ordem correta: primeiro a apresentação de estudos e estimativas adequadas**

³⁷ “§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

- e, depois, a deliberação** (ao invés de deliberação anterior à apresentação de estimativas confiáveis);
- (ii) Além disto, conforme visto acima, nenhum dos estudos ou estimativas apresentados é credível, confiável, completo e abrangente nas análises de cenários e verificações de pontos relevantes para o esclarecimento quanto à renúncia de receita. Tampouco há verificação adequada a respeito de se as premissas para a concessão do benefício existem concretamente e, em caso afirmativo, se são idôneas ao atingimento dos resultados positivos esperados. Ao revés, o que se vê é um cenário extremamente prejudicial às finanças do Estado do Rio de Janeiro e à sociedade fluminense;
 - (iii) As metodologias de cálculo, quando não absolutamente equivocadas, como mostrado acima, também não são claramente indicadas;
 - (iv) Além de todos os aspectos acima, sob uma perspectiva analítica *ex ante*, nada garante que os efeitos da Lei n.º 9.025/20 serão benéficos para a arrecadação fluminense. A rigor, uma análise *ex ante* revela que tais efeitos, inevitavelmente, serão **catastróficos, com imensa e inadmissível perda de receita em um momento de conhecida e grave crise fiscal no Estado do Rio de Janeiro.**

Isto posto, diante da insuficiência - para se dizer o mínimo, frise-se novamente - do estudo de impacto orçamentário-financeiro do quanto disciplinado na Lei n.º 9.025/2020, conclui-se que o novel diploma, em sua integralidade, importa em violação aos artigos 6º (c/c artigo 113 do ADCT da Constituição da República), 77, *caput*, e 122, *caput*, da Constituição do Estado.

Da violação aos princípios da proporcionalidade, da isonomia e da reserva legal (artigos 7º, 9º, *caput* e §§ 1º e 4º, 77, *caput*, e 145, inciso IV, da CERJ; artigos 2º, 5º, incisos II e LIV, 37, *caput*, e 84, inciso IV, da CRFB).

Conquanto objetivo garantir igualdade de condições para os contribuintes capixabas e fluminenses, a Lei n.º 9.025/2020 provoca grave perda de arrecadação, sem contrapartida equivalente, e sem lastro em Convênio de ICMS, colocando em xeque o Regime de Recuperação Fiscal instituído pela Lei Complementar n.º 159/2017.

Segundo o artigo 8º, inciso IX, da referida norma, é vedado ao Estado, durante a vigência do Regime em questão, “a concessão, a prorrogação, a renovação ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, ressalvados os concedidos nos termos da alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal”.

Além disso, a nova sistemática estimula a importação em detrimento de produtos internos e nacionais, e facilita a entrada de produtos de outros Estados, prejudicando a indústria fluminense.

Parece claro, portanto, que, ao adotar medidas claramente inadequadas ao objetivo legítimo de beneficiar a economia e as finanças do Estado do Rio de Janeiro, a Lei n.º 9.025/2020 incorreu em violação ao princípio da proporcionalidade, implícito nos artigos 9º, § 4º, e 77, *caput*, da Constituição do Estado. Afinal, como sabido, para que uma conduta estatal seja considerada proporcional, deve atender a três pressupostos, cumulativamente: (i) deve ser *adequada*, o que significa que o meio empregado deve ser compatível com o fim colimado (*que também deve ser legítimo*); (ii) deve ser *exigível ou necessária*, no sentido de que o meio escolhido deve ser aquele que cause o menor prejuízo possível; e (iii) deve ser *proporcional em sentido estrito*, significando que as vantagens a serem alcançadas devem superar as desvantagens.³⁸

A norma impugnada também viola o princípio da igualdade, implícito no artigo 9º, § 1º, da Carta fluminense, na medida em que, sem razão aparente, restringe, em seu artigo 8º, incisos I e II, o acesso de pequenos atacadistas ao novo regime.

Segundo o dispositivo, será considerado estabelecimento atacadista apenas aquele que “possuir área de armazenagem e estocagem de produtos localizados no Estado do Rio de Janeiro de, no mínimo, 1.000 m² (mil metros quadrados) localizado em um único imóvel” e “comprovar que, no trimestre imediatamente anterior à protocolização do pedido de enquadramento, comercializou mercadorias com, no mínimo, 600 (seiscentos) estabelecimentos distintos e não interdependentes do beneficiário, inscritos no Cadastro do RJ – CAD ICMS”. Afinal, por qual razão o regime instituído deveria beneficiar apenas os grandes atacadistas? Não há resposta convincente para essa indagação.

A mesma inobservância ao princípio da igualdade pode ser extraída do artigo 16 da Lei n.º 9.025/2020, que assegura aos estabelecimentos atacadistas enquadrados no regime do Decreto Estadual n.º 44.498/2013 o enquadramento automático no novo regime, relegando aos demais uma análise de seus requerimentos em ordem cronológica (artigo 13, parágrafo único).

As exigências acima mencionadas acabam por criar dificuldades óbvias para empresas pequenas, médias ou mesmo novas empresas que queiram se estabelecer na região e fazer uso do benefício.

De modo direto: enquanto para os estabelecimentos atacadistas que já usufruem de regime de tributação diferenciado do Decreto n.º 44.498/2013 bastará uma simples

³⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Op. cit.*, 2013, pp. 42/43.

comunicação à Secretaria de Estado de Fazenda a fim de efetivar a migração para o enquadramento e fruição dos benefícios da Lei nº 9.025/2020, as novas empresas que a Lei supostamente pretende atrair não só terão que comprovar área de estocagem e armazenamento de no mínimo 1.000 m² (mil metros quadrados) localizado em um único imóvel, mas também que, no trimestre imediatamente anterior ao pedido de protocolização do enquadramento, que comercializam com no mínimo 600 (seiscentos) estabelecimentos distintos e interdependentes do beneficiado.

Ou seja, a Lei inegavelmente beneficia as empresas que já estavam contempladas com regime de tributação diferenciado. **Isto se torna mais evidente ainda a partir do momento em que os benefícios fiscais da Lei n.º 9.025/2020 poderão ser gozados apenas por 02 (dois) anos.³⁹ Ou seja: um tempo deveras exíguo para que empresas novas ou de fora cumpram os rigorosos requisitos mencionados e possam ser enquadradas no regime.**

Tampouco poderia prosperar eventual argumento de que empresas novas ou de fora poderiam ter buscado ingressar no mercado fluminense antes, pois é nítida no propósito formal da Lei n.º 9.025/2020 a ampliação do leque de produtos ou mercadorias, o que obviamente abre a possibilidade de participação e de ingresso no mercado fluminense de outras empresas. Insofismavelmente, no mínimo, e num cenário extremamente otimista - **sem contar a inevitável demora na apreciação cronológica de todos os requerimentos de enquadramento, os quais formariam uma fila de pedidos** -, as empresas novas teriam desvantagens comparativas concorrenciais por mais de 03 (três) meses numa prognose realista, circunstância esta que em mercados altamente competitivos e agressivos pode significar a extinção de negócios.

As diferentes situações de vantagem comparativa poderiam assim ser sintetizadas: (i) as empresas já enquadradas no Decreto n.º 44.498/2013, as quais podem migrar automaticamente, por meio de mera comunicação, para a Lei nº 9.025/20, não perderiam um dia sequer para comprovar os requisitos exigidos e já poderiam estabelecer seu preço no mercado desde logo, **com enorme vantagem**; (ii) eventuais empresas que já operam no novo segmento de produtos, adicionados ao Anexo, no Rio de Janeiro, podem comprovar os requisitos de extensão territorial do estabelecimento e do número de clientes – no mínimo 600 (seiscentos) e; (iii) por fim, eventuais empresas novas que queiram instalar distribuidoras no Rio de Janeiro e que certamente perderiam, no mínimo, em uma prognose realista, mais de 03 (três) meses para ingressar de fato no mercado com a utilização do benefício, **situação de extrema desvantagem comercial**.

³⁹ Vide “Cláusula décima [Convênio ICMS nº 190/2017] As unidades federadas que editaram os atos e que atenderam as exigências previstas na cláusula segunda ficam autorizadas a conceder ou prorrogar os benefícios fiscais, nos termos dos atos vigentes na data da publicação da ratificação nacional deste convênio, desde que o correspondente prazo de fruição não ultrapasse: [...] III - 31 de dezembro de 2022, quanto àqueles destinados à manutenção ou ao incremento das atividades comerciais, desde que o beneficiário seja o real remetente da mercadoria.”

Por derradeiro, note-se que os artigos 7º, § 4º, e 8º, inciso II, *in fine*, e § 1º, *in fine*, da Lei n.º 9.025/2020, transferem ao Poder Executivo o poder de, unilateralmente, alterar ou tornar sem efeito algumas das regras do regime instituído:

“**Art. 7º** Para fazer jus ao regime tributário de que trata esta Lei, a empresa beneficiária deverá:

I – assegurar o recolhimento mensal mínimo equivalente à média aritmética de recolhimento de ICMS da operação própria adicionado do ICMS-ST e do ICMS importação nos últimos 12 meses anteriores à adesão ao regime, corrigida pela UFIR;

II – ter como objeto social exclusivo o comércio atacadista de mercadoria;

III – estar em situação de regularidade fiscal e cadastral junto à Secretaria de Estado de Fazenda;

IV – estar em situação de regularidade junto à Dívida Ativa do Estado do Rio de Janeiro;

V – não efetuar vendas para contribuintes localizados no Estado do Rio de Janeiro por meio de estabelecimentos localizados em outros Estados da Federação;

VI – garantir que, caso haja transbordo ou fracionamento de pacotes maiores em menores, todas as operações ocorram no Estado do Rio de Janeiro.

[...]

§ 4º As regras de recolhimento mínimo previstas neste artigo poderão ser flexibilizadas, excepcionalmente, em caso de recessão econômica ou de ocorrência de motivo de força maior que impossibilite o seu cumprimento, mediante decisão fundamentada em critérios técnicos, proferida por órgão competente definido em ato normativo expedido pelo Chefe do Poder Executivo.

Art. 8º Para fins do disposto nesta Lei, será considerado estabelecimento atacadista apenas aquele que atender, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

[...]

II – comprovar que, no trimestre imediatamente anterior à protocolização do pedido de enquadramento, comercializou mercadorias com, no mínimo, 600(seiscentos) estabelecimentos distintos e não interdependentes do beneficiário, inscritos no Cadastro do RJ – CAD ICMS –, **cujo quantitativo poderá ser ampliado pelo Poder Executivo;**

[...]

§ 1º Nas hipóteses envolvendo a comercialização de mercadorias por atacadistas para lojas de conveniência, estabelecidas em postos de serviços e abastecimento de combustíveis, a exigência prevista no inciso II será reduzida para, no mínimo, 100 (cem) outros estabelecimentos não interdependentes, **cujo quantitativo poderá ser ampliado pelo Poder Executivo.**”

Ocorre que, como decorrência do princípio da reserva legal, inscrito no artigo 5º, inciso II, da Constituição da República c/c artigo 9º, *caput*, da Constituição do Estado, compete à lei formal indicar as condições de aquisição ou restrição de direitos e impor deveres. Em outras palavras, não é dado a atos normativos infralegais inovar o ordenamento jurídico:

“Se o regulamento cria direitos ou obrigações novas, estranhos à lei, ou faz reviver direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações ou exceções, que a lei apagou, é inconstitucional. Por exemplo: se faz exemplificativo o que é taxativo, ou vice-versa. Tampouco pode ele limitar, ou ampliar direitos, deveres, pretensões, obrigações ou exceções à proibição, salvo se estão implícitas. Nem ordenar o que a lei não ordena (...). Nenhum princípio novo, ou diferente, de direito material se lhe pode introduzir. Em consequência disso, não fixa nem diminui, nem eleva vencimentos, nem institui penas, emolumentos, taxas ou isenções. Vale dentro da lei; fora da lei a que se reporta, ou das outras leis, não vale.”⁴⁰ (sem esse grifo no original)

No mesmo sentido, o artigo 145, inciso IV, da Constituição fluminense, ao determinar que compete ao Chefe do Poder Executivo local “sancionar, promulgar e fazer publicar as leis bem como *expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução*”. É dizer que, alocadas em patamar hierárquico-normativo inferior, normas infralegais não podem suspender, reduzir ou ampliar a eficácia de leis em sentido estrito.

Nesse contexto, tem-se que as normas antevistas nos artigos 7º, § 4º, e 8º, inciso II, *in fine*, e § 1º, *in fine*, da Lei n.º 9.025/2020, caso efetivamente editadas, ostentariam inadmissível caráter autônomo, autorizado pelo inciso VI do mesmo artigo 145 apenas nas hipóteses de (i) organização e funcionamento da administração estadual, que não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos; e de (ii) extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos.

Extrai-se, portanto, das normas constitucionais em apreço, que o Poder Executivo jamais poderia concentrar em si o poder de flexibilização das exigências impostas pelos artigos 7º e 8º da Lei impugnada, sendo certo que tal conclusão não pode ser afastada nem mesmo diante de pretensa outorga legislativa. Isso porque, ressalvada a possibilidade de edição de leis delegadas (artigo 117 da Constituição da República), a transferência de função tipicamente legislativa é comportamento vedado pela atual ordem constitucional, de modo que “[...] a lei que limitar-se a (pretender) transferir ao Executivo o poder de ditar, por si, as condições ou meios que permitem restringir um direito configura delegação disfarçada, inconstitucional”.⁴¹

⁴⁰ Pontes de Miranda *apud* MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 354/355.

⁴¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Op. cit.*, p. 356.

Nessa mesma direção, a doutrina de José dos Santos Carvalho Filho:

“[...] não podem considerar-se legítimos os atos de mera regulamentação, seja qual for o nível da autoridade de onde se tenham originado, que, a pretexto de estabelecerem normas de complementação da lei, criam direitos e impõem obrigações aos indivíduos. Haverá, nessa hipótese, indevida interferência de agentes administrativos no âmbito da função legislativa, com flagrante ofensa ao princípio da separação de Poderes insculpido no art. 2º da CF. Por isso, de inegável acerto a afirmação de que *só por lei se regula liberdade e propriedade; só por lei se impõem obrigações de fazer ou não fazer, e só para cumprir dispositivos legais é que o Executivo pode expedir decretos e regulamentos*, de modo que **são inconstitucionais regulamentos produzidos em forma de delegações disfarçadas oriundas de leis que meramente transferem ao Executivo a função de disciplinar o exercício da liberdade e da propriedade das pessoas.**”⁴² (sem esse grifo no original)

Ademais, a ampliação ou a suspensão dos critérios para a aderência ao regime em razão de alterações legais, isto é, sem a interferência unilateral do Poder Executivo, tenderá a conferir maior legitimidade ao processo de adesão.

Como consequência, os artigos 7º, § 4º, e 8º, inciso II, *in fine*, e § 1º, *in fine*, da Lei n.º 9.025/2020, implicam, igualmente, ofensa ao princípio da separação dos poderes, inscrito no artigo 7º da Constituição do Estado, engrenagem-chave do regime democrático e do Estado Constitucional de Direito.

Nesse sentido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO Nº 6.618-E, DE 05.12.95, DO GOVERNADOR DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO. Ato pelo qual restou suspenso, pelo prazo de 120 dias, o pagamento de acréscimos pecuniários devidos aos servidores estaduais, decorrentes de concessão de vantagens e benefícios funcionais. **Relevância do fundamento segundo o qual falece competência ao Chefe do Poder Executivo para expedir decreto destinado a paralisar a eficácia de ato normativo hierarquicamente superior, como a lei.** Medida cautelar deferida.”⁴³ (sem esse grifo no original)

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS: CRÉDITO-PRÊMIO: SUSPENSÃO MEDIANTE PORTARIA. **DELEGAÇÃO INCONSTITUCIONAL.** D.L. 491, de 1969, arts. 1º e 5º; D.L. 1.724, de 1979, art. 1º; D.L. 1.894, de 1981, art. 3º, inc. I. C.F./1967. I. - Inconstitucionalidade, no art. 1º do D.L. 1.724/79, da expressão ‘ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir’, e, no inciso I do art. 3º do D.L. 1.894/81, inconstitucionalidade das expressões ‘reduzi-los’ e ‘suspendê-los ou extingui-los’. Caso em que se tem delegação proibida: C.F./67, art. 6º. **Ademais, matérias reservadas à**

⁴² CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Op. cit.*, 2017, p. 63.

⁴³ STF, ADI n.º 1.410 MC/ES, Min. Rel. Ilmar Galvão, julgamento em 29/02/1996.

lei não podem ser revogadas por ato normativo secundário. II. - R.E. conhecido, porém não provido (letra b).⁴⁴ (sem esse grifo no original)

“ADMINISTRATIVO E CONSTITUCIONAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE ESTADUAL. ART. 70 DA LEI 9.167/80, DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI MUNICIPAL 11.548/94. APLICAÇÃO, AOS SERVIDORES DO TRIBUNAL DE CONTAS MUNICIPAL, DA LEGISLAÇÃO ESTABELECIDADA PARA O QUADRO FUNCIONAL DA CÂMARA MUNICIPAL, INCLUSIVE NO QUE TOCA AOS ‘VALORES E FORMAS DE CÁLCULO DAS VANTAGENS’ E ÀS ‘ESCALAS DE VENCIMENTOS’. ATRIBUIÇÃO DA REGULAMENTAÇÃO DA MATÉRIA À CORTE DE CONTAS, POR RESOLUÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. OFENSA AOS ARTS. 2º, 37, X, 39, § 1º, 73 E 96, II, ‘B’, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. A isonomia a que se referia o art. 39, § 1º, da CF/88, na redação anterior à EC 19/98, era princípio dirigido ao legislador, a quem cabia concretizá-lo, considerando especificamente os cargos de atribuições iguais ou assemelhadas, por meio da observância recíproca das leis de fixação de vencimentos (ADI 1.776-MC, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ de 26/5/2000; RMS 21.512, Rel. Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, DJ de 19/2/1993). 2. Não obstante haja, no caso em exame, lei formal prevendo a aplicação da legislação referente aos servidores da Câmara Municipal ao quadro funcional do Tribunal de Contas, a referida norma não identificou os cargos de atribuições iguais ou assemelhados, limitando-se a conferir à Corte de Contas a competência para, por meio de resolução, aplicar a seus servidores a legislação pertinente ao quadro funcional da Câmara Municipal. 3. **Ao regular a matéria de que trata o art. 70 da Lei 9.167/80, o Tribunal de Contas terminaria por dispor pormenorizadamente acerca ‘dos valores e formas de cálculo das vantagens e das escalas de vencimentos’ aplicáveis a seus servidores, extrapolando, em muito, os limites do poder normativo inerente à função administrativa desempenhada pelo órgão e imiscuindo-se em atribuição do Poder Legislativo Municipal, em manifesta violação ao princípio da separação dos poderes, no qual encontra-se implícita a restrição de delegação legislativa (ADI 3.090-MC, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe de 26/10/2007), mormente de matéria cuja reserva de lei é prescrita pela própria Carta Magna.** 4. A norma municipal impugnada usurpa a iniciativa legislativa privativa conferida pela Constituição Federal aos tribunais de contas para tratar da fixação da remuneração de seu quadro funcional, uma vez que, observada a legislação municipal, a esse órgão caberia apenas adequar aos seus servidores o disposto em resolução da Câmara Municipal. 5. Agravo regimental a que se nega provimento.”⁴⁵ (sem esse grifo no original)

Isto posto, forçoso concluir que a Lei n.º 9.025/2020 viola os artigos 7º, 9º, *caput* e §§ 1º e 4º, 77, *caput*, e 145, inciso IV, da Constituição Estadual.

⁴⁴ STF, RE n.º 180.828/RS, Min. Rel. Carlos Velloso, julgamento em 14/03/2002.

⁴⁵ STF, RE n.º 285.302 AgR-4/SP, Min. Rel. Teori Zavascki, julgamento em 06/10/2015.

DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE POR ARRASTAMENTO

Impugnada a Lei n.º 9.025/2020, imperiosa a declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento, do Decreto n.º 47.437, de 30 de dezembro de 2020, também do Estado do Rio de Janeiro.

Confira-se a íntegra da norma regulamentadora:

“DECRETO Nº 47.437 DE 30 DE DEZEMBRO DE 2020

REGULAMENTA A LEI Nº 9.025/2020, QUE INSTITUIU REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO PARA O SETOR ATACADISTA.

O GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, em exercício, no uso das atribuições que lhe confere o inciso IV, do artigo 145, da Constituição Estadual, e tendo em vista o disposto nos arts. 13 e 22 da Lei nº 9.025, de 25 de setembro de 2020, e o que consta no Processo nº SEI-040058/000120/2020,

DECRETA:

Art. 1º - - Este Decreto regulamenta a Lei nº 9.025, de 25 de setembro de 2020, que “Dispõe sobre instituição de um REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO para o setor atacadista, com base no § 8º do art. 3º - da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, e na cláusula décima terceira do Convênio ICMS nº 190/2017, nos termos em que especifica”, doravante denominada Lei.

Art. 2º - - Poderão requerer o enquadramento no REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO, observado, em especial, o disposto nos artigos 4º, 7º, 8º, 10, 11, 12, 14, 17 e 18 da Lei, os seguintes estabelecimentos com domicílio fiscal no Estado do Rio de Janeiro:

I - atacadista localizado em solo fluminense;

II - central de distribuição vinculada a indústria localizada em solo fluminense;

III - central de distribuição vinculada a indústria localizada em outro Estado ou no Distrito Federal;

IV - empresa de comércio de exterior atacadista que realize importação por conta própria, por conta e ordem ou por encomenda.

§ 1º - - Para fins do disposto nos incisos II e III do caput, considera-se vinculada a central de distribuição que seja sucursal, filial, controlada ou filiada de indústria localizada em solo fluminense ou em outro Estado ou no Distrito Federal.

§ 2º - - O Secretário de Estado de Fazenda definirá, por meio de resolução, os procedimentos para comprovação dos requisitos previstos no art. 3º - da Lei.

§ 3º - - Para fins de atendimento ao requisito previsto no inciso II do art. 7º da Lei, deve constar como objeto social, no contrato social da empresa a que o estabelecimento estiver vinculado, somente a atividade de comércio atacadista de mercadoria, devendo o mesmo estar inscrito exclusivamente em código(s) englobado(s) na Divisão 46 da Classificação de Atividades Econômicas - CNAE, com exceção das empresas de comércio exterior atacadistas referidas no inciso IV do caput, nos termos do art. 12 da Lei.

Art. 3º - - O enquadramento no REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO deverá ser efetuado conforme os procedimentos estabelecidos no Decreto nº 47.201, de 07 de agosto de 2020, observado, no que couber, o disposto na Lei, neste Decreto e na legislação aplicável, bem como o desenquadramento, hipótese em que deve ser atendida em especial a previsão do art. 9º da Lei.

Art. 4º - O enquadramento no REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO deverá ser requerido nos termos deste artigo, observados, no que couber, os demais dispositivos deste Decreto.

§ 1º - - O requerimento de enquadramento deve ser instruído com os documentos indicados no Anexo Único.

§ 2º - - O contribuinte que requerer o enquadramento deverá recolher os seguintes valores:

I - previsto no art. 20 da Lei, no montante equivalente a 1.000 (mil) UFIRs, em favor da CODIN;

II - Taxa de Serviços Estaduais prevista no item 1.15 do Anexo I - Administração Fazendária anexa ao art. 107 do Decreto-Lei nº 5/1975, conforme valor indicado na Portaria SUAR vigente.

§ 3º - - O recolhimento mensal mínimo de que trata o inciso I do art. 7º da Lei será corrigido pela UFIR na data de protocolo do pedido de adesão, devendo ser considerado no seu cálculo o ICMS importação, o recolhimento adicional de ICMS devido ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza sobre o ICMS próprio e sobre o ICMS-ST e o recolhimento complementar destinado ao Fundo Orçamentário Temporário - FOT, instituído pela Lei nº 8.645, de 9 de dezembro de 2019.

§ 4º - Para fins de atendimento ao requisito previsto no inciso VI do art. 8º da Lei, o estabelecimento requerente deverá comprovar a oferta anual de cursos de capacitação, prestados diretamente ou por meio de outras entidades, como indústrias, associações de classe ou empresas prestadoras de serviço.

§ 5º - Para o atendimento ao disposto no art. 11 da Lei, havendo a realização de operações internas e interestaduais no mesmo período de apuração, o estabelecimento deverá segregar as operações e promover o estorno proporcional dos créditos relacionados às operações interestaduais.

§ 6º - A comprovação de manutenção do número de funcionários de que trata o art. 18 da Lei será realizada pela Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GEFIP do mês anterior ao da apresentação do requerimento.

§ 7º - Sendo deferido o enquadramento no REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO, o estabelecimento beneficiário deverá firmar termo de acordo com a Secretaria de Estado de Fazenda e a Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico, Energia e Relações Internacionais, conforme modelos definidos em Resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

Art. 5º - Para gozar do diferimento de que trata o inciso II do *caput* do art. 2º - da Lei, o estabelecimento deverá promover a entrada e o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada nos portos ou aeroportos localizados em território fluminense.

Parágrafo Único - Para os efeitos do *caput* deste artigo, Resolução SEFAZ disciplinará o desembaraço aduaneiro, em porto seco ou Centro Logístico e Industrial Aduaneiro localizado no Estado do Rio de Janeiro, de mercadoria fabricada na região do Mercosul e que tenha entrado no território nacional por fronteira terrestre e sido transportada exclusivamente por modal terrestre.

Art. 6º - O cálculo do imposto devido por substituição tributária a ser recolhido pelo estabelecimento comercial atacadista enquadrado no REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO, nos termos do art. 6º da Lei, será realizado conforme previsto neste artigo.

§ 1º - - Nas saídas internas para contribuinte do ICMS, a base de cálculo do ICMS retido por substituição tributária será obtida adicionando-se ao valor de partida os valores correspondentes a frete e carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao destinatário e parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, de percentual da margem de valor agregado (MVA) indicada no Anexo I do Livro II do RICMS/RJ, aprovado pelo Decreto nº 27.427, de 17 de novembro de 2000.

§ 2º - - Considera-se como valor de partida o valor da operação de saída constante da Nota Fiscal do estabelecimento beneficiário do regime tributário de que trata a Lei.

§ 3º - - Não se aplica o disposto no § 1º - no caso de haver Resolução SEFAZ que estabeleça o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) para determinadas mercadorias, hipótese em que a base de cálculo de retenção será o referido PMPF.

§ 4º O imposto devido por substituição tributária pelo contribuinte comercial atacadista deverá ser recolhido em separado, deduzindo-se do valor obtido o ICMS próprio destacado na Nota Fiscal de saída, e será calculado mediante a aplicação das alíquotas previstas:

I - no art. 5º da Lei, no caso das mercadorias indicadas no Anexo Único dessa mesma Lei;

II - no art. 14 da Lei nº 2.657, de 26 de dezembro de 1996, acrescida do adicional de ICMS destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais - FECP, instituído pela Lei nº 4.056, de 30 de dezembro de 2002, nos demais casos previstos no art. 23, inciso IV, item 2, da Lei nº 2.657/96 e na importação de mercadorias.

§ 5º - O estabelecimento que, na data da adesão ao REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO, tiver mercadoria em estoque, adquirida com substituição tributária, deverá:

I - apurar o estoque da mercadoria existente após o encerramento das operações no último dia do mês anterior, efetuando o respectivo lançamento no livro Registro de Inventário;

II - em relação à mercadoria inventariada, creditar-se proporcionalmente do ICMS retido e do destacado no documento fiscal correspondente à aquisição mais recente, à razão de 1/12 (um doze avos) por mês.

Art. 7º As centrais de distribuição vinculadas a indústrias localizadas em outros Estados, previstas no art. 11 da Lei, e as empresas de comércio exterior, previstas no art. 12 da Lei, deverão emitir:

I - documentos fiscais para as saídas das mercadorias importadas com o diferimento, referenciando nas informações complementares o número e a data da nota fiscal de entrada da importação;

II - relatório mensal, até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da realização das operações, que será mantido à disposição do Fisco, contendo, no mínimo:

a) o mês e o ano de referência;

b) o valor das importações realizadas no período, indicando, separadamente, as alcançadas pelo diferimento e o número das respectivas declarações de importação;

c) o valor das saídas e o imposto debitado, indicando, separadamente, os relativos a mercadorias importadas com o tratamento tributário aqui previsto, bem como os números das respectivas notas fiscais.

Art. 8º - O estabelecimento que realizar operações com as mercadorias referidas no art. 10 da Lei deverá efetuar a segregação das operações, aplicando-se às mercadorias alcançadas pela vedação a tributação de acordo com as regras previstas na Lei nº 2.657/96.

Parágrafo Único - Para fins do disposto no inciso V do caput do art. 10 da Lei, considera-se transferência o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte.

Art. 9º - O estabelecimento atacadista enquadrado no Regime de Tributação Diferenciada, instituído pelo Decreto nº 44.498, de 29 de novembro de 2013, poderá

requerer o enquadramento automático no REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO, mediante comunicação à repartição fiscal a que estiver vinculado, no prazo de 90 (noventa) dias a contar da publicação deste Decreto, na qual deve declarar que observará todos os requisitos previstos na Lei.

§ 1º - Após o prazo previsto no caput, o enquadramento deixará de ser automático, devendo ser requerido conforme previsto no Decreto nº 47.201/2020, e observada a necessidade de celebração de termo de acordo.

§ 2º - A migração a que se refere o caput produzirá efeitos a partir do 1º - dia do mês subsequente ao do envio da comunicação, dispensada a celebração de termo de acordo.

§ 3º - O disposto neste artigo aplica-se também aos estabelecimentos que usufruem do benefício com base no permissivo previsto no § 1º - do art. 10 da Resolução SEFAZ nº 728/2014.

§ 4º - Caso seja identificado, em ação fiscal, o descumprimento de requisito para o enquadramento automático previsto neste artigo, deve ser observado o disposto no art. 3º.

Art. 10 - Ficam vedados novos enquadramentos no programa instituído pela Lei nº 4.173, de 29 de setembro de 2003, e no regime previsto no Decreto nº 44.498/2013, a partir de 1º de novembro de 2020, ressalvada a hipótese prevista no § 1º.

§ 1º - Poderá ser solicitada a renovação do enquadramento no programa instituído pela Lei nº 4.173/2003, desde que protocolado o requerimento até o último dia do mês subsequente ao da publicação deste Decreto, assegurado o direito de fruição do regime antigo até que advenha decisão administrativa favorável à renovação, sendo devido, na hipótese de indeferimento do pedido de renovação, o valor do ICMS não recolhido, com os acréscimos legais devidos, a contar da data do término da vigência do benefício.

§ 2º - Ficam preservados os efeitos dos termos de acordo firmados para a fruição do programa instituído pela Lei nº 4.173/2003, até os prazos finais neles indicados, inclusive na hipótese do § 1º, sendo vedada sua renovação, e do regime previsto no Decreto nº 44.498/2013, respeitada, em ambos os casos, a data limite de 31 de dezembro de 2022.

§ 3º - Os contribuintes que apresentaram pedido de enquadramento inicial no regime previsto na Lei nº 4.173/03, e possuíam decisão favorável por deliberação da Comissão de Avaliação prevista naquela lei, mas não tenham firmado o termo de acordo até 31 de outubro de 2020, poderão optar por requerer o enquadramento no REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO, no prazo de 90 (noventa) dias a contar da publicação deste Decreto, mediante entrega de documentação complementar que demonstre o cumprimento dos requisitos de enquadramento no REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO, observado o disposto no art. 3º.

Art. 11 - A Comissão Permanente de Políticas para o Desenvolvimento Econômico - CPPDE proferirá a decisão relativa à flexibilização prevista no § 4º do art. 7º da Lei, fundamentada em critérios técnicos, precedida de manifestação da SEFAZ, que

analisará os impactos à economia fluminense, ponderando a capacidade contributiva do contribuinte, as contrapartidas oferecidas e os impactos na arrecadação estimados.

Art. 12 - Fica revogado o Decreto nº 36.453, de 29 de outubro de 2004.

Art. 13 - Este Decreto entra em vigor no primeiro dia do mês subsequente ao da sua publicação, produzindo efeitos até 31 de dezembro de 2022.

Rio de Janeiro, 30 de dezembro de 2020

CLÁUDIO CASTRO

Governador em Exercício”

Cumprir destacar que a chamada “inconstitucionalidade por arrastamento” se verifica nas hipóteses em que dispositivos não impugnados no pedido original, mas que serão logicamente afetados pela decisão a ser proferida, são alcançados pela declaração de nulidade. De acordo com a doutrina especializada, é o que ocorre em relação às normas que detêm teor análogo à que foi objeto da ação ou que, como no caso em exame, venham a tornar-se inaplicáveis ou inexecutáveis em decorrência do acolhimento do pedido formulado.⁴⁶

Vale destacar que o fenômeno em questão possui amplo amparo jurisprudencial, como bem denotam os seguintes excertos de julgados do Supremo Tribunal Federal:

“Considero também que a manifestação do titular da Ação Direta, às fls. 197 a 199, pode se retomada como aditamento implícito à inicial, subscrita pelo próprio Procurador-Geral da República.

E ainda que não se admita que a manifestação do Procurador-Geral seja tomada como um aditamento, **considero razoável, no caso, a declaração de inconstitucionalidade por arrastamento. Observo que, além de os dispositivos possuírem teor análogo e a causa de pedir ser exatamente a mesma, a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 22 e 28 evidentemente acaba por atingir o disposto no art. 5º e no parágrafo único do art. 25.**⁴⁷ (sem esse grifo no original)

“Lacres Eletrônicos nos Postos de Combustíveis. O Tribunal iniciou julgamento de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Governador do Distrito Federal contra a Lei distrital 3.228/2003, que obriga as distribuidoras de combustíveis locais a colocar lacres eletrônicos nos tanques dos postos de combustíveis que exibam sua marca e dá outras providências. **A Min. Cármen Lúcia, relatora, julgou procedente o pedido, registrando que as normas dos artigos 1º e 2º determinam a declaração de inconstitucionalidade das demais por arrastamento, por se tornarem ineficazes, quando não inexecutáveis, sem aqueles dispositivos, no**

⁴⁶ BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 211.

⁴⁷ STF, ADI n.º 2.982/CE QO, Min. Relator Gilmar Mendes, julgamento em 17/06/2004.

que foi acompanhada pelos Ministros Ricardo Lewandowski e Joaquim Barbosa. [...].”⁴⁸ (sem esse grifo no original)

Nesse sentido, tem-se que, uma vez reconhecida a inconstitucionalidade do regime diferenciado de tributação para o setor atacadista, instituído pela Lei n.º 9.025/2020 - como se espera -, necessária também será a declaração de inconstitucionalidade, por arrastamento, do Decreto n.º 47.437/2020, que a regulamenta.

DA MEDIDA CAUTELAR

Na esteira de tudo o que acima se expôs, avulta a necessidade da concessão de medida cautelar, nos termos do artigo 105 do Regimento Interno desse Tribunal e dos artigos 10 a 12 da Lei n.º 9.868/1999, porquanto claramente presentes, na espécie, os requisitos do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora*.

Quanto à plausibilidade jurídica do pedido, esta decorre da manifesta violação aos artigos 5º, 6º, 7º, 9º, *caput* e §§ 1º e 4º, 77, *caput*, 122, *caput*, 145, inciso IV, e 199, § 11, inciso VII, todos da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, conforme os argumentos esmiuçados nos tópicos anteriores, que, como visto, contam com amplo respaldo doutrinário e jurisprudencial.

Ressalte-se, uma vez mais, que a própria Procuradoria-Geral do Estado, órgão incumbido da orientação jurídica no âmbito da Administração Pública Estadual, reconheceu, por meio do Parecer n.º 8166685/2020/PGE/PG02/CFS (SEI-150001/004792/2020), a existência de inconstitucionalidades, ao menos no que concerne à existência de vícios de ordem formal. Segundo ela, “o projeto de lei [2.772/2020] carece de inconstitucionalidade formal consistente no atendimento do art. 113 do ADCT da CF/88”.

A conclusão acerca da inconstitucionalidade da norma impugnada também foi alcançada no Parecer SUT n.º 001/2020, de 16 de setembro de 2020 (SEI-150001/004792/2020), emitido pela Superintendência de Tributação da Secretaria de Estado de Fazenda, que também reconheceu a incompatibilidade do diploma com o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição da República (artigo 199, § 11, inciso VII, da Constituição Estadual).

Atente-se, ainda, para o fato de que a Corte de Contas fluminense, em 30 de setembro de 2020, no julgamento de Auditoria Governamental Extraordinária instaurada com a finalidade de verificar a conformidade de benefícios de ICMS outorgados (Processo

⁴⁸ STF, ADI n.º 3.236/DF, Min. Relatora Cármen Lúcia, julgamento em 17/09/2007.

TCE/RJ n.º 108.773-3/16), determinou “a revisão de todos os benefícios concedidos por prazo indeterminado, bem como daqueles que não tenham observado o disposto na Lei de Responsabilidade Fiscal no que tange à mensuração do impacto orçamentário-financeiro e à previsão de medidas de compensação, providenciando a revogação ou a anulação do(s) benefício(s), conforme o caso”.

O perigo da demora do provimento jurisdicional, por sua vez, evidencia-se na indubitável renúncia de receita tributária para os próximos exercícios fiscais, decorrente do advento da Lei n.º 9.025/2020, o que acarretará vultoso prejuízo para as finanças do Estado do Rio de Janeiro.

É certo que a manutenção de dispositivos inconstitucionais afronta, dia após dia, a supremacia constitucional, o que, por si só, confere urgência ao provimento jurisdicional que tenha o condão de ensejar o restabelecimento da ordem jurídica.

Mas, para além disso, é preciso considerar que a aplicabilidade das regras aqui alvejadas implica um estado de lesão continuada ao erário fluminense, o que, se já seria extremamente grave num contexto de relativa normalidade econômica e social, o que dirá num cenário marcado pela dramática escassez de recursos estatais, provocada pela queda arrecadatória e pelos esforços voltados para a prevenção e o combate aos efeitos da pandemia global da Covid-19.

No ponto, convém ressaltar que a Lei n.º 9.025/2020 já está produzindo efeitos desde o dia 01 de novembro de 2020, conforme atesta a Portaria SUT n.º 352/2020, que deu publicidade à realização de registro e depósito da referida Lei na Secretaria Executiva do CONFAZ.

E não é só. A denotar a extrema urgência do cenário formado, convém destacar que **a inobservância da legislação relativa a convênio de ICMS pode resultar na aplicação das sanções previstas no artigo 6º, caput, da Lei Complementar n.º 160/2017, e na exclusão do Estado do Rio de Janeiro do Regime de Recuperação Fiscal instituído pela Lei Complementar n.º 159/2017:**

“Art. 6º [da LC n.º 160/2017] Ressalvado o disposto nesta Lei Complementar, a concessão ou a manutenção de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais em desacordo com a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, implica **a sujeição da unidade federada responsável aos impedimentos previstos nos incisos I, II e III do § 3º do art. 23 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, pelo prazo em que perdurar a concessão ou a manutenção das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.**”⁴⁹ (sem esse grifo no original)

⁴⁹ “§ 3º Não alcançada a redução no prazo estabelecido e enquanto perdurar o excesso, o Poder ou órgão referido no art. 20 não poderá: I - receber transferências voluntárias; II - obter garantia, direta ou indireta, de outro ente; III - contratar operações

“Art. 13. São causas para a extinção do Regime de Recuperação Fiscal o descumprimento pelo Estado:

I - das vedações de que trata o Capítulo V;

[...]

§ 2º A extinção do Regime de Recuperação Fiscal implica a imediata extinção das prerrogativas de que tratam os arts. 9º e 10, com o retorno das condições contratuais das dívidas a que se refere o art. 9º àquelas vigentes antes da repactuação e do recálculo do passivo do Estado com a aplicação dos encargos financeiros de inadimplemento.”⁵⁰

Note-se que, em situações semelhantes, isto é, quando constatada a concessão de benefícios fiscais sem a observância do artigo 199, § 11, inciso VII, da Constituição Estadual, o Órgão Especial desse Tribunal concedeu a medida cautelar pleiteada, conforme se extrai do seguinte *decisum*:

“REPRESENTAÇÃO POR INCONSTITUCIONALIDADE. PROPOSITURA PELA PROCURADORIA-GERAL DE JUSTIÇA. O REPRESENTANTE ASSEGURA HAVER A VIOLAÇÃO DO ARTIGO 199, §11, VII DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. ALEGA BURLA A NECESSIDADE DE CONVÊNIO PARA A CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS DE ICMS SOB O PRETEXTO DE SER UM MERO DIFERIMENTO DO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. REQUISIÇÃO DE MEDIDA LIMINAR. REPRESENTADO ADUZ QUE NÃO SE TRATA DE VICIO DE INCONSTITUCIONALIDADE. HÁ OS REQUISITOS PARA A CONCESSÃO DA MEDIDA LIMINAR, POIS O DIPLOMA, AO MENOS DIANTE DA COGNIÇÃO SUMÁRIA FEITA, APRESENTA OS VICIOS QUE A REPRESENTAÇÃO APONTA. A CONSTITUIÇÃO ESTADUAL, NO MODELO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ORDENA QUE SE FAÇA UM CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS PARA A CONCESSÃO DE BENEFÍCIO DE ICMS. A RUBRICA DE DIFERIMENTO NÃO PERMITE QUE SE CONCEDA BENEFÍCIOS DE ICMS, QUE SE DEMONSTRARAM NO CASO CONCRETO. MEDIDA LIMINAR CONCEDIDA PARA SUSPENDER O DIPLOMA IMPUGNADO A PARTIR DESSA DECISÃO.”⁵¹

Destarte, não apenas os nefastos efeitos financeiros, econômicos e sociais decorrentes da aplicação da Lei inconstitucional, mas também o zelo do Tribunal pela manutenção de sua coerência interna, preconizado pelo artigo 926, *caput*, do Código de Processo Civil de 2015, estão a recomendar o deferimento do pedido em caráter liminar.

de crédito, ressalvadas as destinadas ao pagamento da dívida mobiliária e as que visem à redução das despesas com pessoal. (Redação dada pela Lei Complementar nº 178, de 2021)”

⁵⁰ De acordo com o artigo 8º, inciso IX, constante do Capítulo V da LC n.º 159/2017, é vedado aos Estados que se enquadram nessa situação “a concessão ou a ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, ressalvados os concedidos nos termos da alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal”.

⁵¹ TJRJ, RI n.º 0038529-59.2018.8.19.0000, Des. Rel. Teresa de Andrade Castro Neves, julgamento em 25/03/2019.

Considerando, pois, **a extrema urgência de que se reveste o caso em exame**, postula-se seja o pleito cautelar concedido na forma do artigo 105, § 3º, do Regimento Interno do Tribunal de Justiça.

Pondere-se que, além de contar com previsão regimental, a medida cautelar concedida *ad referendum* é amplamente admitida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, sempre que configurada a urgência que a justifica, como ocorre na espécie.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes excertos:

“Ação direta de inconstitucionalidade. **Medida cautelar deferida ad referendum**. Conversão do julgamento do referendum da cautelar em mérito. Precedentes. 2. Lei 5.694/2016 do Distrito Federal. Obrigatoriedade de doação de alimentos com prazo de validade próximo ao fim. 3. A competência legislativa dos Estados, ainda que exercida sobre matérias a eles atribuídas, não pode gerar grave interferência no âmbito normativo reservado à União, sob pena de caracterizar invasão de competência. 4. Norma que determina a destinação de bens particulares dispõe sobre direito de propriedade e tem natureza de direito civil, não podendo ser validamente emitida por ente federado. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.”⁵² (sem esse grifo no original)

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. **Requerimento de concessão de suspensão liminar da eficácia da Lei Estadual nº 8.170/2018, a qual estabelece normas para a isenção do pagamento de pedágio no âmbito do Estado do Rio de Janeiro** e dá outras providências. Presença dos requisitos indispensáveis, quais sejam, *fumus boni iuris* e *periculum in mora*. Providência *initio litis*, que se defere, para suspender a eficácia da Lei Estadual nº 8.170, com efeitos *ex tunc*, até o julgamento final da presente ação. **Concessão da suspensão cautelar, ad referendum do E. Órgão Especial desta E. Corte, com lastro no art. 105, § 2º, do Regimento Interno do Tribunal de Justiça do ERJ, na redação conferida pela Resolução TJ/OE/RJ nº 20/2017, por se tratar de caso de excepcional urgência. Ratificação pelo E. Órgão Especial.**”⁵³

DO PEDIDO

Ante o exposto, requer o Procurador-Geral de Justiça do Estado do Rio de Janeiro que, uma vez recebida e autuada a presente petição inicial:

- a) seja concedida medida cautelar ad referendum, na forma do artigo 105, § 3º, do Regimento Interno desse Tribunal, para o fim de se decretar **a suspensão da eficácia da Lei n.º 9.025, de 25 de setembro de 2020, e, por arrastamento, do Decreto n.º 47.437, de 30 de dezembro de 2020, ambos do Estado do Rio de**

⁵² STF, ADI n.º 5.838/DF, Min. Rel. Gilmar Mendes, julgamento em 20/11/2019.

⁵³ TJRJ, RI n.º 0078337-37.2019.8.19.0000, julgamento em 09/12/2020.

Janeiro, em razão do seu conteúdo flagrantemente inconstitucional e dos evidentes riscos imediatos deles decorrentes;

- b) sejam notificados o Exmo. Sr. Presidente da Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro e o Exmo. Sr. Governador do Estado do Rio de Janeiro, a fim de que prestem as informações que entendam pertinentes;
- c) seja intimado, na forma do artigo 162, § 3º, da Constituição do Estado, o Exmo. Sr. Procurador-Geral do Estado do Rio de Janeiro;
- d) seja, ao fim, julgado procedente o pedido pelo Colendo Órgão Especial, declarando-se, com eficácia *ex tunc* e efeitos *erga omnes*, a **inconstitucionalidade da Lei n.º 9.025, de 25 de setembro de 2020, e, por arrastamento, do Decreto n.º 47.437, de 30 de dezembro de 2020, ambos do Estado do Rio de Janeiro**, por violação aos artigos 5º, 6º, 7º, 9º, *caput* e §§ 1º e 4º, 77, *caput*, 122, *caput*, 145, inciso IV, e 199, § 11, inciso VII, todos da Constituição do Estado do Rio de Janeiro.

Protesta por vista dos autos após as manifestações dos interessados, em conformidade com o disposto no artigo 106, inciso VIII, do Regimento Interno do Tribunal de Justiça.

Dá-se a causa o valor de R\$ 285.000.000,00 (duzentos e oitenta e cinco milhões), valor da potencial renúncia de receita anual, a partir da metodologia da receita perdida, aplicada no caso.⁵⁴

Dispensado o pagamento de custas e taxa judiciária, por ser feito de iniciativa do Ministério Público, por sua Chefia.

Rio de Janeiro, de de 2021.

Pedro Elias Erthal Sanglard

Subprocurador-Geral de Justiça de
Assuntos Cíveis e Institucionais

(Ato de delegação GPGJ n.º _____ de _____ / _____ /2021)

Procedimento administrativo MPRJ n.º 2020.00755777

AOCivel/JFM

⁵⁴O método da receita perdida (*forgone revenue*) é o mesmo utilizado pela SEFAZ-RJ e, em essência, consiste basicamente “em determinar a diferença entre o valor de tributos devido pelo contribuinte afetado pelo benefício fiscal e o valor que seria recolhido pelo mesmo contribuinte na mesma situação caso a norma exonerativa não existisse”. HENRIQUES, Élcio Fiori. Os Benefícios Fiscais no Direito Financeiro e Orçamentário – O Gasto Tributário no Direito Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 84.