



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

## EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA PRESIDENTE DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

**CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI**, entidade sindical de grau superior representativa da indústria brasileira, inscrita no CNPJ sob o nº 33.665.126/0001-34, com sede no SBN, Quadra 1, Bloco C, Edifício Roberto Simonsen, Brasília/DF, representada por seus advogados (**Docs. 1 a 3**), vem, respeitosamente, perante Vossa Excelência, com arrimo nos arts. 102, inciso I, alínea 'a'<sup>1</sup>, e 103, inciso IX<sup>2</sup>, da Constituição Federal, e na Lei nº 9.868/99, propor a presente

### **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE**

#### **com pedido de liminar**

em face dos arts. 5º, inciso I e parágrafo único, e 12, ambos da Lei nº 21.670/2022, do Estado de Goiás, a qual instituiu o Fundo Estadual de Infraestrutura (FUNDEINFRA), e dos dispositivos da Lei nº 21.671/2022, do Estado de Goiás, que trata da contribuição devida para o referido Fundo, diante das condições impostas pelos referidos Diplomas, conforme razões que passa a expor.

<sup>1</sup> “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”

<sup>2</sup> “Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 13.105, de 2015) (Vigência)

(...)

IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.”



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

## I SÍNTESE DA ADI

1. Volta-se a presente ação direta contra legislação do Estado de Goiás que pode ser encarada como **criadora de novo tributo ou de uma parcela destacada do** Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (**ICMS**)
2. **Caso se entenda ser um novo tributo**, ele está em **desacordo** com a **competência constitucional atribuída aos Estados** e a **competência residual atribuída à União Federal**, além de adotar o mesmo fato gerador e base de cálculo do referido imposto estadual.
3. **Caso se entenda como parcela destacada de ICMS**, há patentes **inconstitucionalidades**: i) na parte que trata de substituição tributária, vez que viola o requisito de lei complementar; ii) na tributação indevida das operações de exportação; e iii) ao se destinar parcela de imposto a fundo, todas práticas vedadas nos termos da Constituição Federal.
4. Não bastasse isso, a lei em questão foi aprovada em dezembro de 2022 e está sendo cobrada **sem observar o requisito da antecedência de 90 dias**, **viola o direito adquirido dos contribuintes** que gozam de benefícios fiscais concedidos sob condição onerosa, e **afronta os princípios da isonomia tributária, da não discriminação quanto à origem ou ao destino de bens e serviços, da livre concorrência, da neutralidade tributária, da razoabilidade e da proporcionalidade**.
5. A Autora se volta contra essa legislação porque dentre os mais atingidos estão as agroindústrias e as indústrias de mineração, todas dentro da estrutura sindical da indústria, cuja entidade máxima é a CNI.
6. Há **pedido de liminar** porque além de **flagrantes as inconstitucionalidades formais e materiais**, a **garantia de não surpresa dos contribuintes só pode ser assegurada pela suspensão liminar da norma**, no mínimo dentro do seu prazo. Sem a concessão da cautelar, **as empresas do setor industrial estabelecidas no Estado de Goiás serão sofrerão com carga tributária indevida**.



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

## II CONTEXTUALIZAÇÃO LEGAL

7. Em 6 de dezembro de 2022, foi publicada a Lei Goiana nº 21.670 (**doc. 4**), que dispõe sobre criação do FUNDEINFRA, fundo estadual que tem por objetivo a captação de recursos financeiros destinados ao desenvolvimento econômico do Estado de Goiás.

8. Ao dispor sobre as receitas para o custeio do FUNDEINFRA, a Lei nº 21.670/2022 do Estado de Goiás estabeleceu o pagamento da contribuição destinada ao citado Fundo Estadual como **condição** para: i) fruição de benefícios ou incentivos fiscais; ii) gozo da imunidade do ICMS nas exportações realizadas por contribuintes estabelecidos no Estado de Goiás; e iii) aplicação da sistemática de diferimento (substituição tributária pelas operações anteriores).

9. Em relação à primeira condicionante, a edição da Lei Goiana nº 21.670/2022 teve amparo no Convênio CONFAZ nº 42/2016, o qual foi ratificado pelo Ato Declaratório nº 7/2016 e autoriza os Estados e o Distrito Federal a criarem condição para a fruição de incentivos e benefícios no âmbito do ICMS ou reduzir o seu montante.

10. Por sua vez, as outras duas condições legais trazidas pela Lei Estadual nº 21.670/2022, do Estado de Goiás, foram igualmente tratadas na Lei Goiana nº 21.671/2022 (**doc. 5**), publicada também no dia 6 de dezembro do último ano e que, ao alterar dispositivos das Leis Estaduais nº 11.651/91 (Código Tributário do Estado de Goiás – CTE), 13.194/97 e 13.453/99, impôs requisitos tanto para fruição da imunidade tributária específica do ICMS de que trata o art. 155, § 2º, X, alínea “a”, da Constituição Federal, à comprovação da exportação das “mercadorias discriminadas em regulamento”, quanto para adoção da técnica de tributação da substituição tributária regressiva.

11. A regulamentação da Lei Estadual nº 21.671/2022 veio com o Decreto nº 10.187 (**doc. 6**), publicado em 30 de dezembro de 2022, e no qual se formatou o método de recolhimento da contribuição destinada ao FUNDEINFRA, a se dar como: i) requisito para fruição de certos benefícios fiscais estaduais, como isenção de alguns produtos (cana-de-açúcar, milho, soja e carne bovina e bufalina) quando destinados à industrialização; ii) uma opção ao exportador de milho, soja, carne, amianto, ferroliga,



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

minério de cobre e ouro que não quiser recolher o ICMS sobre a operação de exportação, que, após a comprovação da efetiva exportação, será posteriormente restituído; e ii) de forma obrigatória em relação a certos produtos (cana-de-açúcar, milho e soja) na hipótese de substituição tributária regressiva.

12. Com vistas a disciplinar a aludida contribuição no âmbito da Secretária de Estado da Economia de Goiás, foram editadas as Instruções Normativas (IN) SEE/GO nº 1.542/2023 (**doc. 7**) e nº 1.543/2023 (**doc. 8**), as quais dispõem acerca da forma de lançamento e recolhimento da exação, prevendo, em especial, que esta será devida a partir dos meses de janeiro e fevereiro de 2023 e diversas obrigações acessórias subjacentes.

13. Todavia, com todas as vênias, o complexo conjunto normativo surge no ordenamento pátrio com diversos vícios de inconstitucionalidade formal e material, conforme adiante será articulado.

### III TEOR DAS LEIS E DISPOSITIVOS ATACADOS

14. Eis o teor das normas dos Diplomas Legais do Estado de Goiás vergastadas:

#### **Lei nº 21.670/2022**

Art. 5º Constituem receitas do FUNDEINFRA:

I - contribuição exigida no âmbito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS como condição para:

- a) a fruição de benefício ou incentivo fiscal;
- b) o contribuinte que optar por regime especial que vise ao controle das saídas de produtos destinados ao exterior ou com o fim específico de exportação e à comprovação da efetiva exportação; e
- c) o imposto devido por substituição tributária pelas operações anteriores ser:

1. pago pelo contribuinte credenciado para tal fim por ocasião da saída subsequente; ou

2. apurado juntamente com aquele devido pela operação de saída própria do estabelecimento eleito substituto, o que resultará um só débito por período;

(...)



Confederação Nacional da Indústria

**PELO FUTURO DA INDÚSTRIA**

Parágrafo único. A contribuição referida no inciso I deste artigo pode ser cobrada:

I - em percentual não superior a 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor da operação com as mercadorias discriminadas na legislação do imposto; ou

II - por unidade de medida adotada na comercialização da mercadoria.

(...)

Art. 12. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2023.

Goiânia, 6 de dezembro de 2022; 134º da República.

RONALDO CAIADO

Governador do Estado

### **Lei nº 21.671/2022**

Art. 1º A Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991, Código Tributário do Estado de Goiás – CTE, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 38-A. A não incidência a que se referem a alínea “a” do inciso I do caput do art. 37 e o art. 38, em relação a mercadorias discriminadas em regulamento, fica condicionada à comprovação da efetiva exportação, na forma e no prazo estabelecidos na legislação tributária.

§ 1º Para o controle das operações destinadas ao exterior e a comprovação da efetiva exportação, o regulamento pode:

I - exigir o pagamento do ICMS relativo a cada operação ou prestação no momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente por meio de documento de arrecadação distinto, garantida a restituição do valor do imposto efetivamente pago após a comprovação da efetiva exportação; e

II - em substituição ao disposto no inciso I deste parágrafo, instituir regime especial ao contribuinte que optar pelo pagamento de contribuição para fundo destinado a investimento em infraestrutura, mediante termo de credenciamento celebrado com a Secretaria de Estado da Economia, na forma, nas condições e nos prazos que dispuser.

§ 2º O valor do ICMS previsto no inciso I do § 1º deste artigo deve ser obtido por meio da aplicação da alíquota prevista para as operações internas com a mercadoria objeto da operação sobre:

I - o valor constante da pauta de valores elaborada pela Secretaria de Estado da Economia vigente no último dia do mês anterior ao da saída da mercadoria; ou

II - o valor da operação, quando inexistir valor estabelecido para a mercadoria objeto da operação na pauta de valores de que trata o inciso I deste parágrafo.

§ 3º A contribuição prevista no inciso II do § 1º deste artigo fica dispensada nas hipóteses em que o correspondente pagamento já houver ocorrido em operações anteriores com a mercadoria objeto da exportação.” (NR)



Confederação Nacional da Indústria

**PELO FUTURO DA INDÚSTRIA**

“Art. 50. ...

§ 1º ...

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que seja isenta ou não tributada, desde que:

a) seja credenciado para tal fim, na forma definida em regulamento e com o atendimento das condições estabelecidas na legislação tributária; e

b) nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput deste artigo, em relação às mercadorias discriminadas em regulamento, contribua para fundo destinado a investimento em infraestrutura.

§ 1º-A A contribuição para fundo destinado a investimento em infraestrutura referida na alínea “b” do inciso II do § 1º deste artigo incide na operação anterior e apenas uma vez.

§ 2º Na hipótese do inciso II do § 1º deste artigo, ainda será observado o seguinte:

...

V - ...

c) tenha sido feito o pagamento da contribuição para fundo destinado a investimento em infraestrutura referida na alínea “b” do inciso II do § 1º deste artigo.

...” (NR)

Art. 2º A Lei nº 13.194, de 26 de dezembro de 1997, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 2º ...

§ 1º Quanto ao disposto no inciso III do caput deste artigo:

I - o imposto devido por substituição tributária integra a base de cálculo do valor do benefício do FOMENTAR a que fizer jus o estabelecimento eleito substituto; e

II - a permissão pode ser condicionada a que o substituto tributário contribua para fundo destinado a investimento em infraestrutura, conforme dispuser o regulamento.

§ 1º-A A contribuição para fundo destinado a investimento em infraestrutura referida no inciso II do § 1º deste artigo incide na operação anterior e apenas uma vez.

...” (NR)

Art. 3º A Lei nº 13.453, de 16 de abril de 1999, passa a vigorar com a seguinte alteração:

“Art. 2º ...

§ 5º Quanto à isenção de que tratam as alíneas “f”, “g”, “o” e “w” do inciso II deste artigo, o regulamento pode, em relação a todas ou a algumas das mercadorias ali relacionadas, condicionar a fruição do benefício fiscal ao pagamento de contribuição para fundo destinado a investimento em infraestrutura, hipótese em que o destinatário fica responsável pelo seu pagamento.” (NR)

Art. 4º Fica o Chefe do Poder Executivo autorizado a condicionar a fruição de benefícios ou incentivos fiscais concedidos mediante a celebração de convênio no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ ao pagamento de contribuição a fundo



Confederação Nacional da Indústria

**PELO FUTURO DA INDÚSTRIA**

destinado ao desenvolvimento econômico ou à manutenção do equilíbrio das finanças públicas estaduais.

Art. 5º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos, porém, somente até 31 de dezembro de 2026.

Goiânia, 6 de dezembro de 2022; 134º da República.

RONALDO CAIADO

Governador do Estado

15. Diante da íntima conexão existentes com os normativos acima, são impugnados a seguir, diante da patente inconstitucionalidade por atração, todos os dispositivos infralegais constantes do Decreto nº 10.187/2022 e das IN's SEE/GO nº 1.542/2023 e nº 1.543/2023.

16. Ademais, em virtude do trato conferido pelos Diplomas Legais em questão à fruição de benefícios fiscais, é combatido ainda o Convênio CONFAZ nº 42/2016, tendo em vista remansosa jurisprudência desta Suprema Corte no sentido do indispensável questionamento de todo o bloco normativo para fins de conhecimento da ação direta de inconstitucionalidade.

#### **IV LEGITIMIDADE DA AUTORA. PERTINÊNCIA TEMÁTICA E INTERESSE DA ENTIDADE. CUMPRIMENTOS DOS REQUISITOS CONSTITUCIONAIS**

17. A Confederação Nacional da Indústria é entidade sindical de âmbito nacional, que exerce a adequada representação do setor secundário da economia como categoria econômica inclusive para questões judiciais, uma vez que congrega todas as federações industriais nos Estados. O setor representado pela Autora, constante do quadro relativo ao art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), abrange aproximadamente 700 mil indústrias.

18. É legitimada, nos termos dos arts. 102, inciso I, alínea 'a', e 103, inciso IX, da Constituição Federal, e da Lei nº 9.868/99, à propositura de ações de controle concentrado de constitucionalidade para provocar a atuação desta Suprema Corte, tendo destacada atuação na defesa da ordem jurídico-tributária, como já reconhecido, entre outras oportunidades, no julgamento das ADIs 4.786, 4.787 e 5.635.



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

19. A matéria discutida guarda, por sua vez, relevância para **os contribuintes industriais** e estreita vinculação aos princípios estatutários da CNI, que, nos exatos termos de seu Estatuto, tem como seus objetivos, dentre outros, “*propor medidas judiciais na defesa dos interesses da indústria*”<sup>3</sup>.

20. No caso específico, são subordinadas aos Diplomas legais atacados as empresas industriais estabelecidas no Estado de Goiás que: i) gozem de benefícios ou incentivos fiscais; ii) sejam ligadas aos setores agroindustrial e minerário, cujos produtos são listados no Decreto regulamentar<sup>4</sup>; e iii) legalmente são eleitas como substitutas para fins do regime de substituição tributária.

21. Além da importância da posição política quanto à necessidade de respeito aos direitos adquiridos, à imunidade tributária, à legalidade e à segurança jurídica, a relevância da matéria está justificada pelos potenciais riscos aos integrantes do setor industrial com estabelecimentos no Estado de Goiás que, apesar dos claros regramentos já existentes na legislação nacional tributária, estão sujeitos à surpresa fiscal que pretende romper com: a) a previsibilidade de investimentos já realizados mediante revogação ou cobrança de tributo que havia sido dispensado por tempo determinado ou em razão de contrapartidas; b) a regra imunizante do ICMS sobre operações de exportações; e c) as condições para a submissão ao regime de substituição tributária regressiva.

22. Logo, **há plena legitimidade e absoluta pertinência para instauração do controle abstrato de constitucionalidade**, pois possui a matéria extrema relevância para o setor industrial.

<sup>3</sup> Estatuto da CNI, art. 3º, inciso X.

<sup>4</sup> Anexo XVI do RCTE – PERCENTUAL DE CONTRIBUIÇÃO POR MERCADORIA PARA FUNDO ESTADUAL DE INFRAESTRUTURA - FUNDEINFRA, INSTITUÍDO PELA LEI Nº 21.670, DE 6 DE DEZEMBRO DE 2022.

ITEM	MERCADORIA	% CONTRIBUIÇÃO FUNDEINFRA
1	Cana-de-açúcar	1,2%
2	Milho	1,1%
3	Soja	1,65%
4	Carne fresca, resfriada, congelada, salgada, temperada ou salmourada, e miúdo comestível resultante do abate de gado bovino ou bufalino	0,50%
5	Gado bovino e bufalino	0,50%
6	Amianto; ferroliga; minério de cobre e seus concentrados; ouro, incluído o ouro platinado	1,65%



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

## V DAS VIOLAÇÕES CONSTITUCIONAIS

23. Uma leitura atenta das Leis Estaduais nº 21.670/2022 e nº 21.671/2022, do Decreto Goiano nº 10.187/2022 e das IN's SEE/GO nº 1.542/2023 e nº 1.543/2023 revela haver uma série de incompatibilidades entre as legislações goianas e a Constituição Federal.

### V.I INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL POR INSTITUIÇÃO DE NOVA ESPÉCIE DE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA ESTADUAL E INVASÃO ÀS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS DA UNIÃO E AO ESPAÇO LEGISLATIVO RESERVADO À LEI COMPLEMENTAR.

24. A primeira delas que merece destaque, inclusive por servir de base para toda a análise da questão, é relativa ao **caráter tributário da fonte de receita do FUNDEINFRA** de que trata o art. 5º, inciso I, e o parágrafo único do referido dispositivo da Lei Estadual nº 21.670/2022, novamente transcrito abaixo:

Art. 5º Constituem receitas do FUNDEINFRA:

I - contribuição exigida no âmbito do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS como condição para:

- a) a fruição de benefício ou incentivo fiscal;
- b) o contribuinte que optar por regime especial que vise ao controle das saídas de produtos destinados ao exterior ou com o fim específico de exportação e à comprovação da efetiva exportação; e
- c) o imposto devido por substituição tributária pelas operações anteriores ser:

1. pago pelo contribuinte credenciado para tal fim por ocasião da saída subsequente; ou

2. apurado juntamente com aquele devido pela operação de saída própria do estabelecimento eleito substituto, o que resultará um só débito por período;

(...)

Parágrafo único. A contribuição referida no inciso I deste artigo pode ser cobrada:

I - em percentual não superior a 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor da operação com as mercadorias discriminadas na legislação do imposto; ou

II - por unidade de medida adotada na comercialização da mercadoria.



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

25. Tendo em vista as previsões contidas nos arts. 3º e 4º do Código Tributário Nacional (CTN)<sup>5</sup>, é possível afirmar que foi instituída uma nova espécie tributária, porquanto é possível identificar: **i) o Ente Tributante** (Estado de Goiás); **ii) os possíveis contribuintes** (beneficiários de incentivos fiscais do ICMS ou optante por regime especial que vise ao controle das saídas de produtos destinados ao exterior ou com o fim específico de exportação e à comprovação da efetiva exportação ou substitutos tributários com responsabilidade pelo pagamento do imposto estadual devido nas operações internas anteriores); **iii) os possíveis fatos geradores** (fruição de benesses fiscais de ICMS ou operação de saída para exportação ou certas operações com substituição tributária regressiva); **iv) as bases de cálculo** (valor da operação com as mercadorias ou unidade de medida adotada na comercialização conforme discriminado na legislação do imposto estadual); e **v) as alíquotas** (percentual variável, mas não superior a 1,65%, ou previamente estabelecida conforme a unidade de medida adotada no regramento do ICMS, que, na hipótese, consta do CTE).

26. Ainda que se possa refletir acerca da efetiva espécie tributária de que trata a Lei Estadual nº 21.670/2022, parece ser nítida a natureza tributária da mencionada fonte de custeio do FUNDEINFRA, a caracterizá-la como tributo, uma vez que se criou prestação pecuniária obrigatória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua penalidade por ato ilícito, instituída em lei e exigida mediante atividade administrativa vinculada.

27. No que tange à compulsoriedade da contribuição em tela, é preciso destacar que ela se revela mais contundente quando se nota que o recolhimento dessa exação é condição *sine qua non* e imposta por lei para que o contribuinte do ICMS possa gozar de modalidades de tributação especiais de apuração e de fiscalização próprias desse imposto, a saber: regimes de benefícios ou incentivos fiscais, de controle de exportações e de substituição tributária para trás.

---

<sup>5</sup> “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la.”



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

28. Todavia, essa "espécie tributária" (contribuição no âmbito do ICMS e ainda como condicionante compulsória para fruição de benesses fiscais referentes ao citado imposto estadual, operação de saída para exportação ou certas operações com substituição tributária regressiva) não encontra previsão dentre os impostos previstos nas competências tributárias dos Estados e do Distrito Federal de que tratam os arts. 145, inciso I<sup>6</sup>, e 155, incisos I a III<sup>7</sup>, ambos da Carta da República.

29. Tampouco pode ser classificada como taxa ou contribuição de melhorias, espécies tributárias com assento constitucional no art. 145, incisos II e III<sup>8</sup>, pois, claramente, não há qualquer aderência às previsões dos referidos comando da Lei Fundamental (exigência decorrente do exercício de poder de polícia ou de contraprestação de serviço público específico e divisível, no caso de taxa, ou de obra pública, na hipótese de contribuição de melhoria).

30. Ainda poder-se-ia tentar enquadrar a imposição estabelecida na Lei Estadual nº 21.670/2022 como um adicional ao ICMS já cobrado regularmente pelos fatos imponíveis em lei específica goiana. No entanto, melhor sorte não se obtém em relação à validade da exação, haja vista que o art. 82, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)<sup>9</sup>, que trata da única possibilidade de cobrança de adicional do imposto estadual em questão, traz a previsão da instituição de parcela adicional de até 2 pontos

<sup>6</sup> "Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
I - impostos;"

<sup>7</sup> "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores."

<sup>8</sup> "Art. 145. (...)

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas."

<sup>9</sup> "Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000)

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)"



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

percentuais na alíquota do ICMS para ser destinada a Fundo de combate à pobreza e condiciona a aplicação do adicional a imposições feitas sobre produtos e serviços considerados supérfluos.

31. Logo, não há deferência à aludida previsão constitucional quando se verifica que o produto da arrecadação se destina a fundo diverso daquele destinado ao combate à pobreza e algumas das mercadorias elencadas na regulamentação da matéria (Decreto Estadual nº 10.187/2022) são básicas, como milho, soja e carne.

32. Também não é possível interpretar que a exação criada pelo Estado de Goiás se refira às contribuições de que tratam os arts. 149, § 1º<sup>10</sup>, e 149-A<sup>11</sup>, ambos do Texto Maior, em razão, respectivamente, de não ser contribuição para o custeio de regime próprio de previdência social do aludido Ente Federado e por não se tratar de ser de competência desse instituir contribuição para o custeio de iluminação pública, finalidade que, frise-se, não é a da referida exação da Lei Estadual nº 21.670/2022.

33. Para além das espécies tributárias supramencionadas, a Carta Política de 1988 ainda prevê em seus arts. 148<sup>12</sup>, 149, *caput*<sup>13</sup>, e 154<sup>14</sup> o empréstimo compulsório, as

---

<sup>10</sup> “ Art. 149. (...)”

§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019) (Vigência)”

<sup>11</sup> “Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)”

<sup>12</sup> “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.”

<sup>13</sup> “ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

<sup>14</sup> “Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

contribuições sociais e os impostos residuais e extraordinários, que são de competência tributária da União, inclusive a demandar, em certos casos, a Lei Complementar como veículo introdutor normativo.

34. Como se percebe, a cobrança exacional perpetrada com base na Lei Estadual nº 21.670/2022 (e, por conseguinte, na Lei Goiana nº 21.671/2022 e nos regramentos infralegais regulamentares) é inconstitucional, **porquanto o Estado de Goiás não detém competência tributária para criação de tributo nos moldes previstos e acaba, dessa forma, por avançar indevidamente sobre as competências constitucionais da União para exercer a tributação e/ou reservadas à Lei Complementar.**

35. Destarte, o art. 5º, inciso I, e o parágrafo único do referido dispositivo da Lei Estadual nº 21.670/2022 merece ser declarado inconstitucional.

## V.II DESRESPEITO AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL E DA NÃO SURPRESA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

36. A Constituição Federal estabeleceu em seu art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”<sup>15</sup>, que é vedado aos Entes Federados cobrar tributos:

- no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; e
- antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto acima.

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

<sup>15</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

37. A fim de conter o apetite arrecadatário e evitar surpresas fiscais, o Constituinte limitou os poderes de tributar. Fez constar categoricamente da Lei Magna que o Estado deve respeitar algum tempo antes de exigir o pagamento de tributos. Nesse sentido, o STF reconheceu a "não-surpresa fiscal" como garantia fundamental do contribuinte, como já se viu no julgamento da ADI 939<sup>16</sup>.

38. A essência da mensagem que o dispositivo constitucional busca passar é clara: com algumas exceções previstas na própria Carta da República, o avanço fiscal sobre os signos de riquezas dos contribuintes deve ser precedido de alguma antecedência temporal mínima. Pouco importa a forma pela qual se dê o aumento: criação, majoração, revogação de isenção etc. Se o contribuinte tiver que suportar incremento de carga tributária, merece a proteção constitucional temporal.

39. Vale dizer, portanto, que não é possível cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Ademais, caso o seja nos últimos noventa dias do ano (entre 03/10 e 31/12) deve respeitar igualmente a anterioridade nonagesimal.

---

<sup>16</sup> "EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precipua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no paragrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): **1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição)**; 2. - o princípio da imunidade tributaria reciproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periodicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequencia, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidencia do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993." (ADI 939, Relator(a): SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755) – grifou-se



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

40. Nesse sentido, e com vistas a preservar do princípio da não-surpresa fiscal, a CNI já sustentou na ADI 2.325 (liminar deferida) posição no sentido da aplicação da anterioridade e noventena quando houver revogação de benefícios fiscais que impliquem aumento de carga tributária. Confira-se:

(...)

O preceito constitucional não especifica o modo de implementar-se o aumento. Vale dizer que toda modificação legislativa que, de maneira direta ou indireta, implicar carga tributária maior há de ter eficácia no ano subsequente àquele no qual veio a ser feita. (...) Impõe-se a concessão da liminar para, mediante interpretação conforme a CF e sem redução de texto, afastar-se a eficácia do art. 7 da LC 102/2000, no tocante à inserção do § 5º no art. 20 na LC 87/1996 e às inovações introduzidas no art. 33, II, da referida lei, bem como à inserção do inciso IV. Observar-se-á, em relação a esses dispositivos, a vigência consentânea com o dispositivo constitucional da anterioridade, vale dizer, terão eficácia a partir de janeiro de 2001. (ADI 2.325-MC, voto do Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 23-9-2004, Plenário, DJ de 6-10-2006)

41. O Pretório Excelso já acolheu esse entendimento em outras oportunidades, conforme se percebe dos seguintes precedentes:

Ementa: CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA. LEI 4.454/2017 DO ESTADO DO AMAZONAS. INSTITUIÇÃO DE ADICIONAL NAS ALÍQUOTAS DO ICMS, DESTINADO À CRIAÇÃO DE FUNDO ESTADUAL DE COMBATE À POBREZA (ART. 82 DO ADCT). PERDA PARCIAL DO OBJETO. COBRANÇA DO TRIBUTO DENTRO DO MESMO EXERCÍCIO FINANCEIRO NO QUAL FOI PUBLICADA A LEI QUE O INSTITUIU. CARACTERIZAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 150, III, “B”, DA CF).

1. A revogação expressa de alguns dos dispositivos da norma impugnada enseja a perda parcial do objeto da ação.

**2. O Princípio da Anterioridade (art. 150, III, “b”, da CF), por configurar uma das maiores garantias tributárias do cidadão em face do Estado/Fisco, é consagrado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL como cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, IV, da CF (ADI 939, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, DJ de 18/03/1994). Além de constituir garantia individual, assegura a possibilidade de o contribuinte programar-se contra a ingerência estatal em sua propriedade, preservando-se, pois, a segurança jurídica.**

**3. A instituição do adicional de alíquota de ICMS, facultada pelo art. 82, § 1º, do ADCT, não configura hipótese de relativização do referido princípio.**

4. Ação Direta julgada procedente, na parte em que conhecida, para declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

artigo 5º da Lei 4.454/2017 do Estado do Amazonas, restringindo-se a censura aos fatos geradores ocorridos entre a data de vigência da norma (1º de julho de 2017) e 31 de dezembro de 2017.

(ADI 5733, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-215 DIVULG 02-10-2019 PUBLIC 03-10-2019) – grifou-se

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – BENEFÍCIO FISCAL – REDUÇÃO – ANTERIORIDADE – OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Alcançado aumento indireto de tributo mediante redução de benefício fiscal, cumpre observar o princípio da anterioridade, **geral e nonagesimal, versado nas alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal**. Precedente: medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade nº 2.325/DF, Pleno, da minha relatoria, acórdão publicado no Diário da Justiça de 6 de outubro de 2006.

(ARE 1116443 AgR, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 28/06/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-131 DIVULG 01-07-2021 PUBLIC 02-07-2021) – grifou-se

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA – MERCADORIAS EM ESTOQUE – INOVAÇÃO ONEROSA – PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE E IRRETROATIVIDADE – OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da inovação quanto a mercadorias no regime de substituição tributária, alcançadas aquelas em estoque, surge o dever de observância aos princípios da irretroatividade e da anterioridade, **geral e nonagesimal**, constantes das alíneas “a”, “b” e “c” do inciso III do artigo 150 da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004.

(RE 457792 AgR, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 10/11/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-248 DIVULG 09-12-2015 PUBLIC 10-12-2015) – grifou-se

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – DECRETO – ADEQUAÇÃO. Surgindo do decreto normatividade abstrata e autônoma, tem-se a adequação do controle concentrado de constitucionalidade. TRIBUTO – IPI – ALÍQUOTA – MAJORAÇÃO – EXIGIBILIDADE. **A majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do Poder Executivo – artigo 153, § 1º –, submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal**. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – IPI – MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL – LIMINAR – RELEVÂNCIA E RISCO CONFIGURADOS. Mostra-se relevante pedido de concessão de medida acauteladora objetivando afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida mediante decreto, antes de decorridos os



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

noventa dias previstos no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Carta da República.

(ADI 4661 MC, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 20/10/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-060 DIVULG 22-03-2012 PUBLIC 23-03-2012 RTJ VOL-00222-01 PP-00164) – grifou-se

42. Assim, as regras da anterioridade de exercício e nonagesimal estão comprometidas com o resultado para o indivíduo: se, por qualquer modo, da lei recém introduzida no sistema normativo resultar nova sujeição passiva ou sujeição em montante superior àquele que resultaria das regras anteriores, a lei em questão só poderá ser aplicada a fatos ocorridos a partir do exercício financeiro subsequente e, ainda, após noventa dias da data em que haja sido publicada.

43. As modificações perpetradas pelas legislações ora impugnadas implicam, necessariamente, em incremento da carga tributária, em majoração do *quantum* a ser pago em dinheiro pelos contribuintes.

44. Se das alterações legais promovidas em dezembro de 2022 resulta inexorável aumento do valor a ser recolhido pelos contribuintes, é insofismável a impossibilidade de aplicar a lei nova antes de decorridos noventa dias do dia em que publicadas as Leis Estaduais nº 21.670/2022 e nº 21.671/2022.

45. No caso, as leis goianas supracitadas foram publicadas no Diário Oficial estadual em 06/12/2022, sendo que a Lei Estadual nº 21.670/2022, conforme consta de seu art. 12, entrou em vigor na data de 1º de janeiro de 2023.

46. Por sua vez, a Lei Estadual nº 21.671/2022, embora tenha passado a vigorar na data de sua publicação, somente foi inicialmente regulamentada em 30 de dezembro de 2022, por meio do Decreto Estadual nº 10.187, e devidamente disciplinada no que tange à forma de lançamento e recolhimento da exação por meio das IN’s SEE/GO nº 1.542/2023 e nº 1.543/2023, baixadas em 06/01/2023, oportunidade em que o Diploma Legal formal efetivamente passou a produzir seus efeitos.

47. Destarte, por força da proteção constitucional de que trata a alínea “c” do inciso III do art. 150, aplicável a qualquer espécie exacional, os Diplomas Legais examinados só podem gerar efeitos tributários após decorridos noventa dias, a tornar



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

exigível a contribuição do FUNDEINFRA **para todas as hipóteses legais tão somente sobre os fatos geradores ocorridos a partir de abril de 2023**, a impossibilitar que a cobrança das competências de janeiro, fevereiro e março do ano corrente, como pretende o Ente Tributante nos termos do art. 5º da IN SEE/GO nº 1.543/2023<sup>17</sup>.

48. Ainda que se entenda que de modo diverso, se considerada a data de publicação das Leis Estaduais nº 21.670/2022 e nº 21.671/2022, a cobrança somente seria permitida a partir de 7 de março de 2023, o que torna inviável a exigência das competências de janeiro e fevereiro e limita em parte as operações relativas ao período de março, cujo vencimento se dará em 20 de abril de 2023.

### V.III INSTITUIÇÃO DE CONDIÇÃO PARA O REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR

49. Caso se entenda que não se trata de nova espécie tributária, o que se admite em atenção ao princípio da eventualidade, as previsões contidas no art. 1º da Lei Estadual nº 21.671/2022, que acresceu os arts. 38-A, 50, §§ 1º-A e 2º, inciso V, alínea “c”, e conferiu nova redação aos art. 50, §§ 1º, inciso II, e 2º, *caput*, todos do CTE, e nos arts. 1º do Decreto Estadual nº 10.187/2022, que alterou o Decreto nº 4.852/97 (Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás – RCTE) para incluir o art. 79-A, § 4º, e 2º, o qual alterou o Anexo VIII do RCTE, conduzem à interpretação que a base imponible da contribuição para o FUNDEINFRA é o valor da operação mercantil realizada e, por conseguinte, que se trata verdadeiramente de nova parcela de ICMS.

50. Considerada essa propriedade da mencionada contribuição, a qual agasalha parte daquele imposto estadual, é possível afirmar que os arts. 5º, inciso I, alínea “c”, item 1, da Lei Estadual nº 21.670/2022, e 50, §§ 1º, inciso II, alínea “b”, e 2º, inciso V, alínea “c”, do CTE, com redações conferidas ou acrescidas pela Lei Goiana nº 21.671/2022, possuem vício formal de constitucionalidade.

<sup>17</sup> “Art. 5º Excepcionalmente, com relação aos períodos de apuração de janeiro e fevereiro de 2023, o pagamento da contribuição ao FUNDEINFRA a que se refere esta instrução pode ocorrer até o dia 20 de março de 2023.”



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

51. Isto porque a Carta da República, em seu art, 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, reserva à lei complementar o trato da matéria atinente à substituição tributária de ICMS, como se percebe abaixo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

52. Como os arts. 6º<sup>18</sup> e 8º, inciso I<sup>19</sup>, da Lei Complementar nº 87/96, os quais regulam o instituto da substituição tributária regressiva, apenas estabelecem regras gerais para a definição de responsabilidade pelo pagamento do ICMS, **não é possível se depreender que haja autorização na Lei Kandir para que o Estado de Goiás crie condição de ordem pecuniária (compulsória ou facultativa) para adoção dessa técnica de tributação quando há efetiva imposição legal de responsabilidade tributária pelo pagamento do ICMS.**

53. Pensar de modo diverso seria possibilitar que a adoção de sistemática de apuração da substituição tributária para trás, que se configura como diferimento com atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do crédito tributário a terceiro e que serve principalmente para facilitar a fiscalização e a arrecadação tributária, seja utilizada para aumentar a arrecadação Estatal por intermédio de uma condicionante que onera o contribuinte substituto.

<sup>18</sup> “Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)”

<sup>19</sup> “Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;”



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

54. Embora este egrégio Supremo Tribunal Federal tenha entendimento como compatível como a Carta Política de 1988 o trato dessa técnica por meio de legislação estadual<sup>20</sup>, aqui se trata, como exposto, de situação distinta, que coloca em posição desfavorável o contribuinte substituto e merece ser declarada inconstitucional.

#### V.IV AFRONTAS À PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE VINCULAÇÃO DE RECEITA TRIBUTÁRIA A FUNDO E À REPARTIÇÃO DE RECEITA TRIBUTÁRIA DO ICMS AOS MUNICÍPIOS GOIANOS

55. Em sintonia com a sistema tributário inaugurado pelo CTN e a própria natureza dos impostos prevista no art. 16 desse Diploma Legal<sup>21</sup>, a Carta da República estabeleceu norma profilática no sentido de vedar a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa como regra, como se infere *in verbis*:

Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

56. Na hipótese ora examinada, havendo o entendimento de que se trata de parcela do ICMS, são incompatíveis com a Lei Fundamental alguns dispositivos das

<sup>20</sup> Nesse sentido: “EMENTA: Ação Direta de Inconstitucionalidade. Artigos 9º a 11 e 22 da Lei n. 1.963, de 1999, do Estado do Mato Grosso do Sul. 2. Criação do Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário do Estado de Mato Grosso do Sul - FUNDERSUL. Diferimento do ICMS em operações internas com produtos agropecuários. 3. A contribuição criada pela lei estadual não possui natureza tributária, pois está despida do elemento essencial da compulsoriedade. Assim, não se submete aos limites constitucionais ao poder de tributar. 4. O diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade e, dessa forma, pode ser disciplinado por lei estadual sem a prévia celebração de convênio. 5. Precedentes. 6. Ação que se julga improcedente.” (ADI 2056, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe-082 DIVULG 16-08-2007 PUBLIC 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02285-02 PP-00365 RTFP v. 15, n. 76, 2007, p. 331-337)

<sup>21</sup> “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

legislações editadas, a saber: a) art. 5º, inciso I, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei Estadual nº 21.670/2022; b) arts. 38-A, § 1º, inciso II, 50, §§ 1º, inciso II, alínea “b”, 1º-A, e 2º, inciso V, alínea “c”, do CTE, 2º, §§ 1º, inciso II, e 1º-A, da Lei Goiana nº 13.194/97, e 2º, § 5º, da Lei Estadual nº 13.453/99, todos com redação dada pela Lei Estadual nº 21.671/2022; c) art. 4º da Lei Goiana nº 21.671/2022; d) arts. 79-A, § 2º, do RCTE; e) arts. 2º, §§ 1º-C a 1º-F, 3º, parágrafo único, 14, §§ 3º a 6º, e 16, inciso V, alínea “c”, todos do Anexo VIII do referido Regulamento; f) art. 6º, inciso LXXVIII, alínea “e”, do Anexo IX do RCTE; e g) o próprio Anexo XVI do diploma regulamentar em comento, com modificações e acréscimos respectivos pelo Decreto Estadual nº 10.187/2022.

57. Ora, em essência, houve: i) revogação parcial de benefícios do ICMS com vinculação de recolhimento de parcela do ICMS, com a roupagem de contribuição, a ser então devido ao FUNDEINFRA; ii) obrigatoriedade de recolhimento dessa parte do imposto estadual em relação às operações de saída destinadas à exportação para o citado Fundo Estadual; e iii) incremento da carga de ICMS incidente sobre certos produtos sujeitos à substituição tributária regressiva (diferimento) e destinação do produto dessa arrecadação ao FUNDEINFRA.

58. É dizer, caso não se reconheça a ausência de competência tributária do Estado de Goiás e a invasão da competência tributária da União, não há como negar que as legislações em análise promoveram vinculação de receita do ICMS ao FUNDEINFRA, em claro desrespeito à regra do art. 167, inciso IV, da Constituição Federal, e, além disso, escamotearam receitas públicas pertencentes aos Municípios por força do art. 158, inciso IV, da Lei Maior<sup>22</sup>.

59. Sob o prisma material, as normas em comento admitem condições para fruição de benesses fiscais de ICMS, operações de saída para exportação e certas operações com substituição tributária regressiva que, na prática, visam fraudar a vedação constitucional de vinculação de receita tributária a fundo e ainda subtrair a repartição tributária do ICMS pertencente aos Municípios. Insista-se: os Diplomas Legais e o Decreto

---

<sup>22</sup> “Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.”



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

Goianos lançaram uma cortina de fumaça com essas condicionantes para esconder a vinculação das receitas do ICMS incrementada pela apropriação da repartição devida aos Municípios.

60. Contudo, em favor da não afetação das receitas de impostos, a jurisprudência deste Pretório Excelso é atenta às tentativas de vinculações indiretas ou mascaradas. Dentre muitos, seguem abaixo alguns precedentes:

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Artigo 12 da Lei nº 4.546/2005 do Estado do Rio de Janeiro. Concessão de créditos tributários de ICMS em contrapartida a contribuições realizadas para o Fundo de Aplicações Econômicas e Sociais do Estado do Rio de Janeiro (FAES). Indevida vinculação de receita de impostos a fundo público. Violação do art. 167, IV, da Constituição Federal.

**1. Como forma de preservação de um mínimo de flexibilidade orçamentária, a Constituição veda, em seu art. 167, IV, a “vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa”.**

**2. Para a incidência da vedação, a Corte considera “irrelevante se a destinação ocorre antes ou depois da entrada da receita nos cofres públicos” (ADI nº 1.750/DF, Relator o Ministro Eros Grau, DJ de 13/10/06). No mesmo sentido: ADI nº 3.576/RS, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 2/2/07.**

3. Declara-se a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 4.546/2005 do Estado do Rio de Janeiro, que concede créditos presumidos de ICMS aos contribuintes que destinarem recursos para o denominado Fundo de Aplicações Econômicas e Sociais do Estado do Rio de Janeiro (FAES), criado pela mesma lei, em igual proporção às contribuições realizadas, mecanismo que consiste em indevida vinculação de receita de impostos a fundo, ao arripio do art. 167, IV, da Constituição.

4. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99, para que a decisão somente produza efeitos ex nunc, a partir da data desta sessão de julgamento.

5. Ação direta julgada procedente.

(ADI 3550, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-047 DIVULG 05-03-2020 PUBLIC 06-03-2020) – grifou-se

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI MUNICIPAL Nº 923/2009. VINCULAÇÃO DE RECEITA DE ICMS A FUNDO. INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA LEI EVIDENCIADA. NORMA DE REPRODUÇÃO OBRIGATÓRIA. AFRONTA AO ART. 167, IV, DA CRFB/88, E AO ART. 154, IV, DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL. JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE.



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

**1. Nos termos da jurisprudência da Corte, é inconstitucional a destinação de receitas de impostos a fundos ou despesas, ante o princípio da não afetação aplicado às receitas provenientes de impostos.**

2. Pretensão de, por vias indiretas, utilizar-se dos recursos originados do repasse do ICMS para viabilizar a concessão de incentivos a empresas.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(ARE 665291 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 16/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-038 DIVULG 29-02-2016 PUBLIC 01-03-2016) – grifou-se

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA – VINCULAÇÃO DA DIFERENÇA A ÓRGÃO, FUNDO OU DESPESA. **A teor do disposto no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal, é vedado vincular receita de impostos a órgão, fundo ou despesa.** Inconstitucionalidade dos artigos 1º e 2º da Lei nº 10.983/97, do Estado do Rio Grande do Sul.

(RE 419795 AgR, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 22/02/2011, DJe-056 DIVULG 24-03-2011 PUBLIC 25-03-2011 EMENT VOL-02489-02 PP-00354) – grifou-se

61. Como se percebe, o STF rechaçou tentativas legislativas que, por via oblíqua, tentem vincular a receita de imposto a fundo, especialmente, quanto isso implica desvio da repartição tributária pertencentes aos Municípios.

62. Inclusive em recentíssimo voto-vista da lavra do Eminentíssimo Ministro André Mendonça, proferido no julgamento virtual de ação direta proposta pela CNI para impugnar Fundos criados pelo Estado do Rio de Janeiro (ADI 5.635), esse posicionamento de impossibilidade de vinculação de receitas de impostos a fundo foi reafirmado, como se depreende da integralidade do voto prolatado (**doc. 9**).

63. Repise-se ainda que, no caso ora em exame, não se pode invocar as disposições constitucionais do art. 82 do ADCT, porque, segundo a referida disposição constitucional, o abastecimento dos Fundos locais de Combate à Pobreza depende de uma série de outros requisitos constitucionais, que não estão contemplados nas legislações goianas.

64. Perante essa disposição constitucional, só se pode vincular receita decorrente da criação do adicional de até dois pontos percentuais da alíquota de ICMS sobre produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas em lei complementar.



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

65. Como já registrado, não observa quaisquer dessas condições, uma vez que o produto da arrecadação se destina a Fundo com finalidade diversa da contida no art. 82, *caput*, e uma parcela dos produtos previstos no Decreto Estadual nº 10.187/2022 não é supérflua (milho, soja e carne). Pior, ignora a necessidade de respeito às condições da Lei Complementar, que não existe no ponto.

66. Em suma, os dispositivos elencados são inconstitucionais, porque, sob o rótulo de condições específicas, mascaram a vinculação de receita de ICMS ao FUNDEINFRA e frustram a parcela pertencente aos Municípios do Estado de Goiás, o que torna lei morta os arts. 158, inciso IV, e 167, inciso IV, ambos da Carta Política de 1988, e encontra-se fora da moldura constitucional do § 1º do Art. 82 do ADCT.

#### **V.V VIOLAÇÃO AO DIREITO ADQUIRIDO DOS CONTRIBUINTES (SÚMULA 544/STF) E AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

67. A condição instituída para fruição de benesses fiscais abala o princípio constitucional da segurança jurídica (proteção da confiança), pois, ao exigir o recolhimento prévio da contribuição para o FUNDEINFRA, ignora os investimentos realizados e outras eventuais contrapartidas e obrigações assumidas pelos contribuintes para gozo dos benefícios outorgados a prazo certo, bem como gera, na prática, efeitos retroativos ao comando legal.

68. Por isso, entra em rota de colisão com o disposto nos arts. 5º, inciso XXXVI, da Carta da República<sup>23</sup>, o qual trata da garantia constitucional do direito adquirido, e 178 do CTN<sup>24</sup>, que, ao vedar a livre revogação das isenções a prazo certo e onerosas, faz simples concreção ou tradução legal da mencionada intangibilidade constitucional nessa

---

<sup>23</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

<sup>24</sup> “Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)”



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

questão de natureza fiscal. Nesse sentido, a jurisprudência do STF condensou entendimento e proclamou a Súmula 544<sup>25</sup>.

69. Esse entendimento ainda é seguido pelo Pretório Excelso, como se infere dos seguintes julgados:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO. SUDENE. BENEFÍCIO CONCEDIDO SOB CONDIÇÃO. IRREVOGABILIDADE DURANTE O PERÍODO PREVISTO NO ATO DECLARATÓRIO.

**É firme a jurisprudência desta Corte no sentido de que a isenção tributária concedida por prazo certo e sob condição onerosa gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado.** O acolhimento da pretensão demandaria verificar, em concreto, a inexistência dos requisitos e pressupostos necessários ao gozo do incentivo. Nos termos da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a controvérsia posta nestes termos demanda o reexame da legislação infraconstitucional aplicável ao caso. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AI 861261 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 18/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-249 DIVULG 17-12-2014 PUBLIC 18-12-2014) – grifou-se

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO CONDICIONADA E DEFERIDA A PRAZO CERTO. LIVRE SUPRESSÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 544 DO STF. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CF. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

**I – O acórdão recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a isenção tributária, quando concedida por prazo certo e mediante o atendimento de determinadas condições, gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado. Incidência da Súmula 544 do STF.**

II – A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver orientação consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III - Agravo regimental improvido.

(RE 582926 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 10/05/2011, DJe-100 DIVULG 26-05-2011 PUBLIC 27-05-2011 EMENT VOL-02531-01 PP-00145) – grifou-se

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. BEFIEX. ISENÇÃO CONCEDIDA PELA UNIÃO: C.F., 1967, com a EC 1/69,

<sup>25</sup> “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”. Data de Aprovação: Sessão Plenária de 03/12/1969; DJ de 10/12/1969, p. 5935; DJ de 11/12/1969, p. 5951; DJ de 12/12/1969, p. 5999.



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

art. 19, § 2º. PROIBIÇÃO DE CONCESSÃO, POR PARTE DA UNIÃO, DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS. C.F., art. 151, III. SISTEMÁTICA DE REVOGAÇÃO: ADCT, art. 41, §§ 1º, 2º e 3º. ISENÇÃO CONCEDIDA POR PRAZO CERTO E EM FUNÇÃO DE DETERMINADAS CONDIÇÕES: DIREITO ADQUIRIDO. CTN, art. 178. C.F., art. 5º, XXXVI. Súmula 544-STF.

I. - Isenção de tributos estaduais e municipais concedidas pela União sob o pálio da Constituição pretérita, art. 19, § 2º. Isenção do ICM, hoje ICMS, em razão do Programa de Exportação - BEFIEEX, com prazo certo de dez anos e mediante condições. A sua revogação, em face da proibição de concessão, por parte da União, de isenção de tributos estaduais e municipais - CF, art. 151, III - há de observar a sistemática do art. 41, §§ 1º e 2º do ADCT. Em princípio, ela somente ocorreria dois anos após a promulgação da CF/88, dado que não confirmada pelo Estado membro. Todavia, **porque concedida por prazo certo e mediante condições, corre em favor do contribuinte o instituto do direito adquirido (CTN, art. 178; CF, art. 5º, XXXVI; ADCT, art. 41, § 2º; Súmula 544-STF). Quer dizer, a revogação ocorrerá após o transcurso do prazo da isenção.**

II. - R.E. não conhecido.

(RE 169880, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 29/10/1996, DJ 19-12-1996 PP-51790 EMENT VOL-01855-05 PP-00953) – grifou-se

70. Conforme o entendimento deste Colendo STF acima exposto, certos dispositivos das legislações que são objeto do presente expediente (arts. art. 5º, inciso I, alínea “a”, da Lei Estadual nº 21.670/2022, 2º, § 5º, da Lei Estadual nº 13.453/99, com redação conferida pela Lei Estadual nº 21.671/2022, e 4º desta Lei Goiana), não poderiam ter ignorado a proteção às isenções concedidas sob condição onerosa, que, por isso, já haviam se incorporado ao patrimônio jurídico dos contribuintes. Noutras palavras, como já dito acima, a irrevogabilidade das isenções temporal-onerosas é mera explicitação da garantia constitucional do direito adquirido petrificada no inciso XXXVI do art. 5º da Carta Cidadã.

71. Nesse sentido, os referidos artigos são eivados de inconstitucionalidade e devem ser retirados do sistema normativo estadual ou, no mínimo, em respeito à eventualidade, tais dispositivos merecem interpretação conforme para que não sejam aplicadas as isenções temporal-condicionais na forma do art. 178 do Código Tributário Nacional.



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

## V.VI INOBSERVÂNCIA DA REGRAS DE IMUNIDADE DO ICMS SOBRE EXPORTAÇÕES

72. O art. 5º, inciso I, alínea “b”, e seu parágrafo único, da Lei Estadual nº 21.670/2022, o art. 1º da Lei Goiana nº 21.671/2022, na parte em que acrescenta os art. 38-A, §§ 1º, inciso I, e 2º, ao CTE, e os normas regulamentares constantes dos arts. 79-A, §§ 1º e 3, do RCTE, com redação dada pelo Decreto Estadual nº 10.187/2022, estipulam regras condicionantes para não incidência do ICMS sobre operações de exportação.

73. Como se verifica da leitura dos dispositivos acima elencados, caso não se opte pelo regime especial e conseqüente pagamento da contribuição do FUNDEINFRA, impõe-se o recolhimento do ICMS relativo a cada operação que envolva os produtos indicados nos incisos do art. 79-A do CTE no momento da saída para o exterior da mercadoria do estabelecimento remetente por meio de documento de arrecadação distinto, indicando-se que haverá a garantia de restituição do valor do imposto estadual efetivamente pago após a comprovação da efetiva exportação.

74. Essa condição para não incidência do ICMS sobre operações de exportação, no entanto, vulnera frontalmente a regra imunizante do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

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

(...)

X - não incidirá:

(...)

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

75. Quanto à natureza e objetivo das regras de imunidade trazidas pelo Texto Maior, a doutrina pouco diverge.

76. Para o saudoso Aliomar Baleeiro, as regras de imunidade tributária devem ser traduzidas como limitações constitucionais ao poder de tributar. Neste sentido, afirmava que *“toda imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora a recíproca não seja verdadeira”*<sup>26</sup>.

77. A Ministra Regina Helena Costa afirma que a imunidade tributária pode ser definida como a *“exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação”*<sup>27</sup>.

78. Sem esquivar-se de tais conceitos, Humberto Ávila<sup>28</sup> defende que:

as regras de imunidade seriam uma limitação negativa ao poder de tributar, pois não poderiam ser qualificadas como subtração de competência, posto que esta não teria sido atribuída, razão pela qual não haveria algo a ser retirado”. O eminente Professor ainda defende que *“as imunidades tributárias possuem eficácia semelhante à dos princípios somente na medida em que limitam o poder de tributar, pois as imunidades não são princípios, mas regras de exceção.*

79. Nada obstante as sutis divergências existentes na doutrina quanto à natureza jurídica das normas imunizantes, fato é que seu objetivo é afastar determinadas pessoas ou signos de riqueza do âmbito de competência de um Ente tributante, de modo a levar a efeito valores maiores, constitucionalmente protegidos.

80. Na hipótese particular do ICMS, não se trata de exegese extensiva do beneplácito da imunidade do citado imposto estadual para fins de exportações, o que é

<sup>26</sup> Aliomar Baleeiro. “Imunidades e isenções tributárias”, RD Tribulpario 1/70. APUD COSTA, Regina Helena. “Imunidades Tributárias. Teoria e análise da Jurisprudência do STF”. Pág. 33.

<sup>27</sup> COSTA, Regina Helena. “Imunidades Tributárias. Teoria e análise da Jurisprudência do STF”. 2ª Edição. Editora Malheiros.

<sup>28</sup> Ávila, Humberto. “Sistema Constitucional Tributário: de acordo com a Emenda Constitucional nº 42/2.003”. São Paulo, Saraiva, 2004.



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

rechaçado pelo STF<sup>29</sup>, mas sim de aplicação simples e direta desta norma constitucional, como se depreende dos seguintes julgados:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

**IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do**

<sup>29</sup> “EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Imunidade. Operações de exportação. Artigo 155, § 2º, X, a, CF. ICMS. Operações e prestações no mercado interno. Não abrangência. Possibilidade de cobrança do ICMS. Manutenção e aproveitamento dos créditos. 1. A Corte, sempre que se manifestou sobre as imunidades constitucionais, se ateu às finalidades constitucionais às quais estão vinculadas as mencionadas regras. Nas operações de exportação, é clara a orientação quanto à impossibilidade de, a pretexto de se extrair da regra imunitória o máximo de efetividade, se adotar uma interpretação ampliativa, de modo a se abarcarem fatos, situações ou objetos a priori não abrangidos pela expressão literal do enunciado normativo. 2. Ao estabelecer a imunidade das operações de exportação ao ICMS, o art. 155, § 2º, X, da Constituição se ocupa, a contrario sensu, das operações internas, pressupondo a incidência e estabelecendo o modo pelo qual o ônus tributário é compensado: mediante a manutenção e o aproveitamento dos créditos respectivos. 3. Caso houvesse imunidade para as operações internas, de modo que não fosse cobrado o ICMS em nenhuma das etapas anteriores à exportação, seria inútil e despropositada a regra de manutenção e aproveitamento de créditos. 4. Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso extraordinário. 5. Tese do Tema nº 475 da Gestão por Temas da Repercussão Geral: “A imunidade a que se refere o art. 155, § 2º, X, a, da CF não alcança operações ou prestações anteriores à operação de exportação.” (RE 754917, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020)



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

**montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”.** Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 606107, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013 RTJ VOL-00227-01 PP-00636) – grifou-se

**Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES QUE DESTINAM MERCADORIAS PARA O EXTERIOR. IMUNIDADE. CONSTITUIÇÃO, ART. 155, § 2º, X, A. IRRELEVÂNCIA DA**



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

OPERAÇÃO SER REALIZADA EM MOEDA ESTRANGEIRA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(RE 363011 AgR, Relator(a): TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 07/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 21-05-2013 PUBLIC 22-05-2013)

81. Vale ressaltar que este Pretório Excelso possui entendimento consolidado no sentido de que lei inferior, seja lei complementar, lei ordinária, ou decreto, não pode se sobrepor à disposição constitucional. Nesse diapasão:

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SIMPLES NACIONAL. RECEITAS DECORRENTES DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. DECLARAÇÃO SEGREGADA. POSSIBILIDADE.

1. O Plenário desta Corte, ao apreciar o RE 598.468-RG (Tema 207), decidiu que as empresas optantes pelo Simples têm direito à imunidade tributária sobre as receitas decorrentes de exportação e as oriundas de operações que destinem ao exterior produtos industrializados.

2. A técnica de segregação das receitas oriundas de exportação daquelas advindas do mercado interno configura aplicação normal do regime tributário simplificado.

3. É legítima a declaração segregada das receitas decorrentes da exportação de serviços para a Zona Franca de Manaus, como forma de possibilitar a eficaz aplicação das regras de imunidade alocadas no texto constitucional, notadamente as previstas nos arts. 149, § 2º, I; 153, IV, § 3º, III; e 155, II, § 2º, X, a. **Permitir a tributação sobre operações imunes, mesmo na sistemática do Simples, seria equivocado, pois a Lei Complementar nº 123/2006 não pode se sobrepor às normas constitucionais imunizantes.**

4. Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, em razão de estar pendente a liquidação do julgado.

5. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa de 2% (dois por cento) sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 1.021, § 4º, do CPC/2015.

(RE 1393804 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 05/12/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-249 DIVULG 06-12-2022 PUBLIC 07-12-2022) – grifou-se

82. Portanto, são patentemente inconstitucionais as regras das legislações goianas atacadas que suprimem a regra imunizante do imposto estadual sobre circulação de mercadorias constante dos incisos do art. 79-A do RCTE, a saber: i) milho, ii) soja; iii) carne fresca, resfriada, congelada, salgada, temperada ou salmourada e miúdo comestível



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

resultante do abate de gado bovino ou bufalino; iv) amianto; v) ferroliga; vi) minério de cobre e seus concentrados; e vii) ouro, incluído o ouro platinado.

## V.VII CONSEQUENTE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA, DA NÃO DISCRIMINAÇÃO QUANTO À ORIGEM OU AO DESTINO DE BENS E SERVIÇOS, DA LIVRE CONCORRÊNCIA E DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

83. Como assinalado, a regra de desoneração das exportações relativa ao ICMS não é observada pelas legislações estaduais.

84. Ocorre que a pretexto de se verem arrumadas as finanças estaduais, cujos desequilíbrios têm raízes mais profundas do que a não-incidência do tributo nas saídas para o exterior, acaba-se ainda por solapar a própria neutralidade tributária, postulado fundamental dos princípios da isonomia, da não-discriminação tributária em razão da origem ou destino dos bens e da livre concorrência, as quais constam expressamente dos arts. 1º, inciso IV<sup>30</sup>, 146-A<sup>31</sup>, 150, inciso II<sup>32</sup>, 152<sup>33</sup>, e 170, inciso IV<sup>34</sup>, todos da Carta da República.

85. A simples possibilidade de alguns contribuintes não praticarem a hipótese de incidência do ICMS sobre exportação e sim o fato gerador do imposto estadual sobre operação interna e, com isso, deixar de adimplir com sua obrigação tributária principal com

<sup>30</sup> “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; (Vide Lei nº 13.874, de 2019)”

<sup>31</sup> “Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

<sup>32</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

<sup>33</sup> “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

<sup>34</sup> “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV - livre concorrência;”



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

o Estado não justifica que sejam engendrados mecanismos burocráticos que imponham a oneração às operações para o exterior, ainda que se possibilite a restituição dos valores recolhidos em momento futuro e incerto, tendo-se em conta o grave e antigo problema de acúmulo de créditos de ICMS nas operações destinadas ao exterior.

86. Merece ser destacado que o Supremo Tribunal Federal veda que em nome de uma pretensa praticidade fiscalizatória, sejam mitigados direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, bem como a própria neutralidade tributária. Nesse diapasão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARÁ FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851.

1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

**3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.**

4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado.

6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado.

8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(RE 593849, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017) – grifou-se

87. Noutro giro, é preciso considerar que os produtos sujeitos às legislações goianas são destinatários de tratamentos e proteções constitucionais específicos, como se verifica dos arts. 176, §1<sup>035</sup>, para fins do amianto, ferroliga, minério de cobre e seus concentrados e ouro, incluído o ouro platinado, e 187, inciso I<sup>36</sup>, no que tange ao milho, à soja e à carne fresca, resfriada, congelada, salgada, temperada ou salmourada e miúdo comestível resultante do abate de gado bovino ou bufalino.

88. No presente caso, contudo, verifica-se efetiva transgressão à livre concorrência, porquanto, ao indicar de forma expressa apenas algumas mercadorias que estariam sujeitas ao pagamento do ICMS ou da contribuição ao FUNDEINFRA como condição ao gozo da imunidade da exportação, as normas estaduais ora impugnadas incorreram em manifesta instituição de concorrência desleal.

89. Logo, são patentes as inconstitucionalidades apontadas, o que demanda que este Pretório Excelso declare a incompatibilidade material dos Diplomas atacados com a Lei Maior.

<sup>35</sup> “Art. 176. As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.

§ 1º A pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que se refere o "caput" deste artigo somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão da União, no interesse nacional, por brasileiros ou empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País, na forma da lei, que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)”

<sup>36</sup> “Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:  
I - os instrumentos creditícios e fiscais;”



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

## V.VIII INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL – RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE – INTERVENÇÃO DESPROPORCIONAL E DESARRAZOADA NA ESFERA PATRIMONIAL – NECESSÁRIA PRESERVAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA – CF, ART. 5º, LIV

90. Por fim, vale destacar que o Supremo Tribunal Federal consagrou a aplicação dos Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade, decorrentes do Devido Processo Legal Substantivo inscrito no art. 5º, inciso LIV, da Constituição Federal, como balizas à atuação estatal (inclusive, legislativa) excessiva, radical ou desmedida<sup>37</sup>. Veja-se um exemplo:

(...)

TRIBUTAÇÃO E OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. - O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. - A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado (ADI 2551 MC-QO, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003, DJ 20-04-2006 PP-00005 EMENT VOL-02229-01 PP-00025).

91. Esse Tribunal Constitucional e a doutrina ensinam que o princípio/postulado da proporcionalidade pode ser contemplado em três princípios parciais: a) da adequação, b) da necessidade ou do meio mais benigno e c) da proporcionalidade em sentido estrito. Afirma, também, que a solução para os conflitos entre os princípios exige-se um exercício

<sup>37</sup> “O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais” (Dentre muitos: RE 200844 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 25/06/2002, DJ 16-08-2002 PP-00092 EMENT VOL-02078-02 PP-00234 RTJ VOL-00195-02 PP-00635).



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

de ponderação, verificando qual a disposição constitucional que tem peso maior para a questão concreta a ser decidida.

92. Em apertadíssima síntese, pode-se dizer que adequação indica a aferição da eficácia do meio escolhido em alcançar o fim colimado. A necessidade se traduz ao imperativo de escolha do meio eficaz, porém que imponha menos restrições. A proporcionalidade em sentido estrito revela a necessidade de ponderação entre os benefícios alcançados com o ato e os danos por ele causados.

93. Contudo, em que pese a clareza da indevida invasão da competência legislativa da União, o legislador do Estado de Goiás, em tempos de grave crise financeira que alcança o setor produtivo, acabou por: i) restringir, de forma unilateral, os benefícios e incentivos fiscais que o próprio Estado deferiu em busca de atrair a instalação do setor produtivo em solo goiano; e ii) impôs requisitos para o gozo da imunidade do ICMS sobre operações de exportações.

94. Nesse sentido, é preciso entender que as cautelas constitucionais que determinaram respeito ao direito adquirido e à garantia fundamental têm o claro efeito de impor ao Poder Público o dever de cumprir com o prometido e de respeitar direitos mínimos dos contribuintes. Vale dizer, o Estado *lato senso* não pode contrariar a promessa fiscal conferida anos atrás, nem tão pouco tributar o que não se encontra em seu campo de competência.

95. Ao verificar que o Estado de Goiás quebrou a confiança e as legítimas expectativas depositadas pelos contribuintes, fica claro que há uma desmedida e ilegítima ação estatal.

96. Vale dizer que a ação estatal aqui descrita é completamente abusiva e rompeu quaisquer limites de proporcionalidade ao restabelecer a cobrança parcial de imposto que já havia liberado o setor ou ao tributar o que não é passível de tributação, o que é absolutamente desproporcional e irrazoável.

97. Nesse sentido, fica evidente que a lei estadual não resiste a um exame do tríptico aspecto do princípio da proporcionalidade. Tal aspecto já foi explorado nos tópicos acima, mas será sintetizado a seguir.



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

98. Quanto à adequação, é fácil constatar que há avanço sobre a competência legislativa federal, na forma dos Arts. 148, 149 e 154 da Carta da República, bem como a edição de norma que desconsidera o comando constitucional do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a”.

99. No tocante à necessidade, também se verifica que as normas impugnadas não se justificam, pois, em relação à supressão de benefícios fiscais, ainda que não houvesse lei federal sobre a questão, o eventual vácuo não autoriza a edição de legislação estadual suplementar, o que só se admite nas hipóteses de legislação concorrente (CF, Art. 24, § 2º) ou nos casos de delegação por lei complementar (CF, Art. 22, parágrafo único).

100. Por sua vez, a instituição de condicionantes para a fruição da imunidade de ICMS sobre operações de exportação igualmente extrapola a competência tributária do Ente Federado.

101. Não há, também, proporcionalidade em sentido estrito (razoabilidade), pois, além da inconstitucional restrição ao princípio da confiança e do direito adquirido, bem como à garantia fundamental do contribuinte, extravasar o campo das competências legislativas é medida de extrema gravidade insanável.

102. Em resumo, a abusiva intromissão estadual na esfera privativa da legislação federal aliada ao grave desrespeito à confiança depositada pelo contribuinte e aos direitos e garantias individuais que lhes são constitucionalmente assegurados não é a forma proporcionalmente adequada para que o Estado obtenha as finalidades perseguidas.

#### **VI REQUISITOS PARA CONCESSÃO DE TUTELA ANTECIPADA ESPECÍFICA (INCLUSIVE DE NATUREZA CAUTELAR SE FOR O CASO): PLAUSIBILIDADE JURÍDICA (*FUMUS BONI IURIS*) E PERIGO NA DEMORA (*PERICULUM IN MORA*) – SOLVE ET REPETE – ART. 10 DA LEI 9.868/99**

103. A Lei 9.868/99, ao disciplinar o processo da ação direta de inconstitucionalidade, autoriza, expressamente, a concessão de medida cautelar, consoante dispõem os arts. 10 e seguintes do referido diploma legal. No mesmo sentido



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

são os arts. 102, inciso I, alínea “p”, da Lei Fundamental, 300 e ss. do Código de Processo Civil, e 21, inciso IV, do Regimento Interno desse Supremo Tribunal Federal.

104. A **plausibilidade jurídica do pedido** (*fumus boni iuris*) já foi sobejamente demonstrada linhas atrás. Inclusive, a força jurídica das razões apresentadas nos itens anteriores tem apoio nos preceitos e normas constitucionais, em jurisprudência específica e igualmente se apoia no Enunciado 544 da Súmula desta Corte.

105. Nesse sentido, nos termos expostos, a categoria econômica representada pela CNI tem direito a não ser atingida por quaisquer prejuízos fiscais até a definição total desta lide.

106. Em resumo, a superficial leitura das razões acima expostas, especialmente, no tocante à: **i)** invasão de competência federal reservada à lei complementar; **ii)** inobservância da regra/princípio da anterioridade nonagesimal; **iii)** proibição de vinculação de receita tributária a Fundo e desobediência da regra de repartição de receita tributária do ICMS aos Municípios; **iv)** violação constitucional ao direito adquirido e ao princípio da confiança, corolários da própria segurança jurídica; e **v)** negligência à regra de imunidade do ICMS sobre exportações, é suficiente a deixar mais que evidente a plausibilidade jurídica dos pedidos antecipatórios (tutela específica) adiante formulados.

107. Quanto ao fundado receio de dano irreparável ou perigo na demora (*periculum in mora*), o deferimento da antecipação de tutela é indispensável para evitar que o setor produtivo seja sujeito a deveres fiscais e sanções indevidas, o que pode implicar a necessidade de ajuizamento de outras milhares de ações individuais com grave prejuízo ao próprio bom funcionamento do Poder Judiciário. É dizer: **a concessão de liminar também evitará o chamado efeito multiplicador** de diversas ações, individuais e coletivas, em favor da almejada racionalidade e efetividade processuais.

108. Nesse ponto, a urgência do deferimento medida liminar ganha evidência diante da iminente cobrança da contribuição destinada ao FUNDEINFRA, que terá início no dia 20/03/2023, conforme previsto nos arts. 3º e 5º da IN SEE/GO nº 1.543/2023, e cujo eventuais inadimplementos sujeitam os contribuintes aos mais diversos embaraços fiscais, econômicos e operacionais, tais como a impossibilidade do gozo do incentivo fiscal, a



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

absorção de custo para fruição da imunidade do ICMS sobre operações de exportação sem garantia da restituição do valor despendido em tempo razoável e a maior oneração do contribuinte pela sua simples caracterização com substituto tributário em operação relacionada à mercadoria discriminada no Decreto Estadual.

109. Vale dizer, a ausência de provimento jurisdicional antecipatório ou a demora natural do processo até o julgamento de mérito resultará em uma baixíssima utilidade prática da jurisdição constitucional ora provocada na contramão das almejadas celeridade e efetividade processuais de que tratam o art. 6º do Código de Processo Civil.

110. Além disso, certamente, se não for concedida a medida antecipatória ora requerida, este processo não terá mais a utilidade prática principal perseguida, pois, caso seja exigida a contribuição para o FUNDEINFRA, a ilicitude cometida já estará consolidada. A reparação ficará restrita a uma eventual repetição de indébito, cujo provimento final estará relegado às calendas.

111. Em suma: o dano inconstitucional imposto estará consolidado em razão da demora na apreciação do pleito e só será “remediado” mediante mera repetição de indébito àqueles que ainda conseguirem manter as atividades (que, como se sabe, haverá de enfrentar todo percurso processual de cognição).

112. Portanto, até mesmo para que possa evitar uma plethora de processos individuais (efeito multiplicador), o deferimento da tutela antecipada cautelar para suspensão dos arts. 5º, inciso I, e o parágrafo único do referido dispositivo da Lei Estadual nº 21.670/2022, e 1º a 5º da Lei Goiana nº 21.671/2022, é necessário e absolutamente imprescindível à efetiva utilidade e integridade da jurisdição constitucional de mérito e à preservação da esfera jurídicas dos representados pela autora.

113. Em suma, há evidente urgência na concessão da tutela liminar requerida, porque a ausência do provimento jurisdicional cautelar ensejará exigências e sanções tributárias inconstitucionais e só restará aos contribuintes individuais o amargo caminho da repetição de indébito para, após diversos anos, quiçá, reaver os valores indevidamente entregues. Trata-se, no caso, apenas de evitar o odioso caminho do *solve et repete*



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

(“pague e depois reclame”), que obriga o cumprimento de uma obrigação para, depois, buscar a via judicial para repetição do indébito.

114. Outrossim, cumpre frisar que **não há perigo para as contas públicas do Estado de Goiás em caso de deferimento da medida ora pleiteada**, eis que, conforme apontado pelo próprio Ente Federado em algumas oportunidades (**docs. 10 e 11**), sua saúde fiscal teve considerável melhoras nos últimos tempos.

115. Portanto, respeitosamente, os arts. 5º, inciso I, e o parágrafo único do referido dispositivo da Lei Estadual nº 21.670/2022, e 1º a 5º da Lei Goiana nº 21.671/2022, bem como dispositivos correlatos dos Diplomas infralegais (Decreto nº 10.187/2022 e IN's SEE/GO nº 1.542/2023 e nº 1.543/2023), **devem ser cautelarmente suspensos até que haja o julgamento definitivo de mérito.**

116. De forma subsidiária, caso não acolhido o pedido cautelar nos termos acima, deve ser concedida tutela para evitar a exigência da contribuição para o FUNDEINFRA para todas as hipóteses legais em relação a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro, fevereiro e março de 2023.

117. Na remota hipótese de se entender de forma diversa, que seja deferida cautelar para permitir a cobrança tão somente em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 7 de março de 2023, quando terão se passado noventa dias da data de publicações das Leis Estaduais nº 21.670/2022 e nº 21.671/2022, o que torna inviável a exigência das competências de janeiro e fevereiro e limita em parte as operações relativas ao período de março, cujo vencimento se dará em 20 de abril de 2023.

## VII INCONSTITUCIONALIDADE POR ARRASTAMENTO DO DECRETO ESTADUAL Nº 10.187/2022 E DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SEE/GO Nº 1.542/2023 E Nº 1.543/2023

118. Este egrégio STF considera que a inconstitucionalidade por arrastamento ou por atração ocorre quando a inconstitucionalidade de uma norma se estende aos dispositivos normativos que apresentam com ela uma relação de conexão ou de interdependência. Assim dispõe, por exemplo, os seguintes julgados:



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ADMINISTRATIVO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 5º DA LEI Nº 11.960/2009 QUE CONFERIU NOVA REDAÇÃO AO ART. 1º-F DA LEI Nº 9.494/1997. MODULAÇÃO DE EFEITOS DA DECISÃO PROFERIDA NAS ADIs 4.357 E 4.425. PENDÊNCIA DE APRECIÇÃO POR ESTA CORTE. MANUTENÇÃO DO SISTEMA EM VIGOR. PRECEDENTES.

**1. O art. 1º-F da Lei nº 9.494/1997, com redação dada pela Lei nº 11.960/2009, ao reproduzir as regras da EC nº 62/2009 quanto à atualização monetária e à fixação de juros moratórios de créditos inscritos em precatórios, incorre nos mesmos vícios de juridicidade que inquiram o art. 100, § 12, da Constituição Federal, razão pela qual se revela inconstitucional por arrastamento.**

2. A atualização monetária dos débitos fazendários segundo o índice oficial de remuneração da caderneta de poupança continuará em vigor enquanto não for decidido pelo Plenário o pedido de modulação dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade proferidas nas ADIs 4.357 e 4.425. Precedentes: RE 836.411-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, DJe de 20/11/2014; e ARE 753.860-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe de 8/10/2014.

3. In casu, o acórdão recorrido assentou: “PREVIDENCIÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. LEI Nº 11.960/09. CONSTITUCIONAL. INCIDÊNCIA IMEDIATA AOS PROCESSOS EM ANDAMENTO.”

4. Agravo regimental DESPROVIDO.

(RE 747703 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 24/02/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-045 DIVULG 09-03-2015 PUBLIC 10-03-2015) – grifou-se

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE A EMENDA CONSTITUCIONAL 8/1977 E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. DISCIPLINA POR DECRETO-LEI. IMPOSSIBILIDADE. ART. 55 DA CONSTITUIÇÃO DE 1967, COM REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 1/1969. INVALIDADE, POR ARRASTAMENTO, DE PORTARIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. AGRAVO IMPROVIDO.

I - Esta Corte possui entendimento firmado no sentido de que, no período compreendido entre a EC 8/1977 e o advento da Constituição de 1988, a contribuição para o PIS não possuía natureza tributária e o resultado de seu recolhimento não se qualificava como espécie de finanças públicas, motivo pelo qual sua disciplina não poderia ser realizada por decretos-leis expedidos pelo Presidente da República, nos termos do art. 55 da CF de 1967, com a redação dada pela EC 1/1969. Precedentes.

**II - Segundo a jurisprudência dessa Corte, na hipótese de determinada norma constituir fundamento de validade para outro**



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

**preceito normativo, a inconstitucionalidade daquela implica a invalidade, por arrastamento, desse. Precedentes.**

III – Agravo regimental improvido.

(RE 631698 AgR, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 22/05/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-109 DIVULG 04-06-2012 PUBLIC 05-06-2012 RSJADV jul., 2012, p. 40-43) – grifou-se

119. Neste sentido, impõe-se registrar que o Decreto nº 10.187/2022 e IN's SEE/GO nº 1.542/2023 e nº 1.543/2023, todos do Estado de Goiás, apresentam inquestionável relação de conexão e de interdependência com os dispositivos das Leis impugnadas, cujas inconstitucionalidades ora se examina. Estes normativos, por intermédio de seus dispositivos, regulamentam o conteúdo legal dos arts. 5º, inciso I, e o parágrafo único do referido dispositivo da Lei Estadual nº 21.670/2022, e 1º a 5º da Lei Goiana nº 21.671/2022, os quais, portanto, também merecem ser declarados inconstitucionais, por arrastamento.

## VIII DOS PEDIDOS

120. Ante todo o exposto, respeitosamente, requer a CNI:

a) em sede de cognição sumária, a concessão de medida liminar para:

a.1) **suspender cautelarmente a eficácia** dos arts. 5º, inciso I, e o parágrafo único do referido dispositivo da Lei Estadual nº 21.670/2022, e 1º a 5º da Lei Goiana nº 21.671/2022, bem como dispositivos correlatos dos Diplomas infralegais (Decreto nº 10.187/2022 e IN's SEE/GO nº 1.542/2023 e nº 1.543/2023), até que haja o julgamento definitivo de mérito;

a.2) de forma subsidiária, caso não acolhido o pedido cautelar deduzido acima, **deve ser concedida tutela para, em respeito à anterioridade nonagesimal**, evitar a exigência da contribuição para o FUNDEINFRA para todas as hipóteses legais em relação a fatos geradores ocorridos nas competências de janeiro, fevereiro e março de 2023; ou



Confederação Nacional da Indústria

PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

- a.3) na remota hipótese de se entender de forma diversa, que seja deferida cautelar, **ainda em atenção à noventena**, para permitir a cobrança tão somente em relação a fatos geradores ocorridos a partir de 7 de março de 2023, quando terão se passado noventa dias da data de publicações das Leis Estaduais nº 21.670/2022 e nº 21.671/2022, o que torna inviável a exigência das competências de janeiro e fevereiro e limita em parte as operações relativas ao período de março, cujo vencimento se dará em 20 de abril de 2023;
- b) sejam solicitadas informações ao Governador e à Assembleia Legislativa do Estado de Goiás na forma do art. 6º da Lei 9.868/99;
- c) a oitiva do Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República na forma do art. 8º da Lei 9.868/99;
- d) ao final, **no mérito**, a **declaração de inconstitucionalidade**, com efeito *ex tunc* e eficácia *erga omnes*, dos arts. 5º, inciso I e seu parágrafo único, e 12, ambos da Lei Estadual nº 21.670/2022, e arts. 1º a 5º da Lei Goiana nº 21.671/2022, e, por arrastamento, dos dispositivos correlatos do Decreto nº 10.187/2022 e das IN's SEE/GO nº 1.542/2023 e nº 1.543/2023, todos do Estado de Goiás;
- e) sucessivamente, para evitar eventual alegação de ausência de impugnação de todo o bloco normativo, capaz de gerar o não conhecimento desta ação, a CNI requer, ainda, a declaração de inconstitucionalidade, com efeito *ex tunc* e eficácia *erga omnes*, dos dispositivos correlatos do Convênio ICMS 42, de 3 de maio de 2016, que criou, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, a possibilidade de os estados condicionarem a fruição de benefícios relacionados ao ICMS a depósito em fundo de equilíbrio fiscal, por também estarem a tratar da matéria questionada, possuindo, portanto, os mesmos vícios apontados nas Leis do Estados de Goiás ora atacadas (precedentes: ADI 2132/MC; ADI 2215; ADI 2242; ADI 2938 e ADI 4227), com a possibilidade de emenda à inicial, se necessário, como forma de garantir a primazia do julgamento de mérito, na linha do disposto no art. 4º do CPC; e



Confederação Nacional da Indústria

**PELO FUTURO DA INDÚSTRIA**

- f) que as futuras publicações e intimações referentes ao presente feito ocorram pelo e-mail “cborges@sesicni.com.br”, se realizadas por endereço eletrônico, ou, ainda, em nome do patrono **CASSIO AUGUSTO BORGES**, inscrito na **OAB/RJ 91.152 e OAB/DF 20.016-A**, se realizadas por painel eletrônico ou via diário de justiça, sob pena de nulidade, nos termos do artigo 272, §§ 2º e 5º, do CPC.

Nesses termos, pede deferimento.

Brasília (DF), 17 de março de 2023.

**CASSIO AUGUSTO BORGES**  
**OAB/RJ 91.152 e OAB/DF 20.016-A**

**MARCOS ABREU TORRES**  
**OAB/BA 19.668**

**PEDRO HENRIQUE BRAZ SIQUEIRA**  
**OAB/DF 37.996**