

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP**

Fabiana Guimarães Dunder Condé

A redução da base de cálculo do ICMS

MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO

**São Paulo
2010**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP**

Fabiana Guimarães Dunder Condé

A redução da base de cálculo do ICMS

MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em **Direito Público e área de concentração em Tributário**, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob orientação do Professor **Roque Antonio Carrazza**.

**São Paulo
2010**

Condé, Fabiana Guimarães Dunder.

A redução da base de cálculo do ICMS

São Paulo, 2010.

148 f.

Dissertação apresentada à Banca Examinadora, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Público e área de concentração em Tributário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Orientador: Professor Roque Antonio Carrazza

1 ICMS. 2 Redução. 3 Base de cálculo. 4 Isenção tributária.

Banca Examinadora:

Professor
Orientador

Professor
Membro

Professor
Membro

*“...tanto os científicos originais como os artistas têm substanciais traços
comuns, particularmente o ato de criação.”*

Agustín Gordillo

El Metodo en Derecho, p. 99

Dedicatória

Em primeiro lugar, dedico a Deus, o qual, por meio de seu filho Jesus, nos deu nova oportunidade de salvação e de vida eterna.

À minha mãe Ana Maria.

Ao meu amado e inseparável marido Alessandro, com você tudo ficou mais fácil e prazeroso.

À maior das bênçãos, meu filho querido e desejado, Lucas.

A todos os amigos que torceram por mim nesta empreitada e me confortaram com palavras de ânimo e força.

Agradecimento

Ao meu orientador.

RESUMO

O imposto incidente sobre a operação de circulação de mercadoria – ICMS – previsto no artigo 155, § 2º, da Constituição Federal do Brasil, é um dos tributos de maior relevância, dado o seu elevado poder arrecadador. Este imposto contempla algumas materialidades possíveis de incidência, todavia, o núcleo comum a todas elas é a não-cumulatividade do ICMS.

O princípio da não-cumulatividade autoriza o contribuinte a se creditar do ICMS incidente na operação anterior, para a compensação desse tributo na etapa subsequente. Por se tratar de norma cogente e autoaplicável, tal preceito se afigura como verdadeira garantia dos sujeitos frente à imposição tributária. Entretanto, há exceções.

Nos moldes da Lei Fundamental, as operações isentas ou não-sujeitas (imunes) ao ICMS não possibilitam o creditamento do imposto passível de compensação na etapa seguinte e, ainda, anulam o crédito da entrada.

A grande discussão reside no fato da redução da base de cálculo do ICMS subsumir-se ou não à espécie de isenção tributária, de modo a provocar a anulação do crédito da entrada. Não há dúvida que não se amolda ao conceito de isenção tributária porque, nesta hipótese, não há a obrigação de recolhimento do tributo.

Então, conclui-se pela existência de formas distintas de concessão de benefícios fiscais: numa permanece a obrigação tributária e, aqui, insere-se a redução da base de cálculo; noutra, não, hipótese de isenção tributária.

Por isso, não é legítima, do ponto de vista científico, a recente decisão do Supremo Tribunal Federal que admitiu a redução da base de cálculo como espécie de isenção parcial, porquanto criou nova exceção constitucional ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, maculando o primado da Segurança Jurídica.

Palavra-chave: ICMS. Redução. Base de cálculo. Isenção tributária.

ABSTRACT

The tax levied on sales and services – ICMS – set forth in article 155, paragraph 2, of the Brazilian Federal Constitution is one of the most relevant taxes in Brazil on account of its high collection power. Such tax contemplates some matters subject to application; however, the common core of all of such matters is the principle of non-cumulativeness, which authorizes taxpayers to use the credit of the ICMS levied on a preceding transaction in order to offset such tax in the subsequent phase. As it is a compulsory and self-applicable rule, such concept is a true guarantee of the parties against tax imposition. Nevertheless, there are exceptions.

Pursuant to the Brazilian Federal Constitution, transactions which are exempt or are not subject (immune) to ICMS do not generate credit subject to offset in the following phase, and also annul the credit upon entry.

The major debate lies in the fact that the reduction of the ICMS tax basis has to belong to the kind of tax exemption in order to cause the annulment of the credit upon entry. There are no doubts that it does not apply to this doctrine because in this doctrine there is no obligation of payment of the tax, whereas in that doctrine, there is such obligation.

Then, what can be concluded is that there are different ways to grant tax benefits: in one way, the tax obligation remains, and this includes a reduction in the tax basis; in the other way, the tax obligation does not remain, which is an event of tax exemption. Therefore, the recent decision from the Federal Supreme Court is not lawful from a scientific standpoint inasmuch as it accepted the reduction in the tax basis as a kind of partial exemption, thereby creating a new constitutional exception to the principle of non-cumulativeness of the ICMS and violating the principle of Legal Security.

Keyword: ICMS. Reduction. Tax basis. Exemption.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 A SUPERIORIDADE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	11
1.1 Conclusão.....	19
2 MOLDURA CONSTITUCIONAL DO ICMS.....	21
2.1 A origem do ICMS no Brasil.....	27
2.2 O Imposto sobre Valor Agregado – IVA.....	30
2.3 Conclusão.....	38
3 O ICMS MERCANTIL.....	41
3.1 O princípio da não-cumulatividade do ICMS: Regra geral.....	52
3.2 O princípio da não-cumulatividade do ICMS: Exceções constitucionais.....	59
3.3 Conclusão.....	67
4 A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.....	70
4.1 Conclusão.....	84
5 A BASE DE CÁLCULO DO ICMS.....	86
5.1 A redução da base de cálculo do ICMS como espécie de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal.....	93
5.2 A “isenção parcial” reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.....	108
5.3 Conclusão.....	119
6 A LEI COMPLEMENTAR NO ICMS.....	122
6.1 Conclusão.....	133
CONCLUSÃO.....	135
BIBLIOGRAFIA.....	142

INTRODUÇÃO

O imposto incidente sobre a operação de circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – o ICMS – previsto no artigo 155, § 2º, da C.F./88, é um dos tributos de maior repercussão econômica de nosso país.

Pelo fato do ICMS possuir algumas materialidades passíveis de incidência (operação de circulação de mercadorias; prestação de serviço de transporte interestadual; prestação de serviço de comunicação etc.), elegemos o ICMS Mercantil como espécie tributária para figurar como pano de fundo do tema cerne desta dissertação, consistente na classificação da redução da base de cálculo do ICMS como espécie de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal.

Esta matéria despertou o nosso interesse porque, apesar do ICMS estar sujeito ao princípio da não-cumulatividade, que implica no direito constitucional de o contribuinte creditar-se do imposto incidente na operação anterior para o abatimento do tributo devido na etapa subsequente, o legislador constituinte previu duas exceções a esse princípio: as operações isentas e as não-sujeitas (imunes) à incidência do ICMS.

Embora a redução da base de cálculo do ICMS não se afigure espécie de isenção tributária, muito menos parcial, o STF, recentemente, a concebeu como tal e admitiu a anulação proporcional do crédito desse imposto.

Como na isenção tributária – quer na linguagem ordinária, quer na científica - não há a obrigação de o contribuinte recolher o tributo, o entendimento revela-se absolutamente inconstitucional. Desta inconstitucionalidade, trataremos nesta dissertação.

1 SUPERIORIDADE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Constituição da República, fruto da atuação do Poder Constituinte que expressa a vontade coletiva mais soberana, é a norma que inaugura todo o sistema jurídico e, por seu turno, ocupa-se com a criação do Estado, regulando a sua estrutura de funcionamento mediante a instituição de autoridades, dos poderes públicos e dos direitos e garantias fundamentais.

SEABRA FAGUNDES¹ define a Constituição como “... a *expressão primária e fundamental da vontade coletiva organizando-se juridicamente no Estado, que com ela principia a existir e segundo ela demanda os seus fins.*”. Para GERALDO ATALIBA², “a Constituição é a institucionalização do poder público, tomada pela expressão poder no seu sentido mais lato.”

A República Federativa Brasileira elegeu o formato rígido de Constituição³, em que as normas insertas em seu bojo somente poderão ser alteradas mediante processo legislativo rigoroso. Queremos com isso dizer, a iniciativa para a modificação das normas constitucionais está adstrita às pessoas contempladas nos incisos I, II e III do artigo 60 do Texto Constitucional; a aprovação da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) pressupõe *quorum* qualificado, ou seja, a maioria absoluta⁴ de cada uma das Casas Legislativas do Congresso Nacional, em dois turnos. Tanto a limitação relativa à legitimidade ativa para a apresentação da PEC

¹ *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 2ª Ed. atual. Rio de Janeiro: José Konfino – Editor, p. 11/12.

² *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 3. Grifo do autor. Destaques do autor.

³ CANOTILHO, JOSÉ JOAQUIM GOMES, diferencia o constitucionalismo antigo, consistente no “conjunto de princípios escritos ou consuetudinários alicerçadores da existência de direitos estamentais perante o monarca e simultaneamente limitadores do seu poder”, do constitucionalismo moderno, que deu origem à constituição moderna. E explica: “por **constituição moderna** entende-se a ordenação sistemática e racional da comunidade política através de um documento escrito no qual se declaram as liberdades e os direitos e se fixam os limites do poder político. Podemos desdobrar este conceito de forma a captarmos dimensões fundamentais que ele incorpora: (1) ordenação jurídico política plasmada num *documento escrito*; (2) declaração, nessa carta escritura, de um conjunto de *direitos fundamentais* e do respectivo modo de *garantia*; (3) organização do poder político segundo esquemas tendentes a torná-lo um *poder limitado e moderado.*” *In Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 4ª Ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2001, p. 52. Destaques do autor.

O Brasil, sem dúvida, adotou o modelo de constituição moderna, na medida em que encampou os requisitos citados nos itens (1), (2) e (3) acima.

⁴ Três quintos dos membros do Senado Federal e da Câmara dos Deputados.

quanto o *quorum* necessário à sua aprovação apresentam-se como rigorismos de natureza formal.

Há, todavia, óbices de índole material – relacionados, portanto, ao próprio objeto regulado pelas normas constitucionais – que não poderão, sequer, ser objeto de PEC, por constituírem cláusulas pétreas. Estes limites materiais são, na verdade, obstáculos intransponíveis a qualquer proposta de alteração da Lei Maior e estão elencados no §4º⁵, do artigo 60, da Constituição Federal.

Por isso, é possível afirmar que os preceitos constitucionais possuem diferentes graus de densidade.

Os princípios estruturantes considerados como cláusulas pétreas, que direcionam e limitam o exercício da competência legislativa, são concebidos com maior intensidade, por encamparem à Constituição a compreensão de sistema interno, segundo o magistério de J. J. CANOTILHO⁶. Por outro lado, há princípios de densidade inferior ou subprincípios que se propõem a dar concretude aos princípios estruturantes. Nesse contexto, assevera o autor que “... a constituição é formada por normas e princípios de diferente grau de concretização (= diferente densidade semântica).”⁷

Assim, as normas jurídicas contempladas no §4º, do artigo 60, da Lei Maior são princípios estruturantes de maior densidade em relação aos demais princípios e normas contemplados no texto constitucional.

Por reunir os princípios de maior e menor densidade, bem como as regras jurídicas, a Constituição Federal exerce um papel importantíssimo dentro do ordenamento jurídico brasileiro, justamente o de servir como fundamento de validade aos demais preceitos normativos. Apresenta-se, nesse passo, como norma fundamental ou pressuposta, como alude Kelsen⁸, ou se revela com “autoprimazia

⁵ “§ 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais.”

⁶ *Direito Constitucional*. 4ª Ed., totalmente refundida e aumentada. Coimbra: Almedina, 1987, p. 129/130.

⁷ Idem. Grifos originais.

⁸ “Como já anotamos, a norma que representa o fundamento de validade de outra norma é, em face desta, uma norma superior. Mas a indagação do fundamento de validade de uma norma não pode, tal como a investigação da causa de um determinado efeito, perder-se no interminável. Tem de terminar numa norma que se pressupõe como a última e a mais elevada. Como norma mais elevada, ela tem de ser *pressuposta*, visto que não pode ser *posta* por uma autoridade, cuja competência teria de se fundar numa norma ainda mais elevada. A sua validade já não pode ser derivada de uma norma mais

normativa” de acordo com CANOTILHO⁹, por não derivar de outro preceito de hierarquia superior. A Constituição Federal mostra-se, portanto, como fonte primária da produção jurídica, eis que serve de fundamento de validade a outras normas jurídicas.

Possui, então, a Constituição Federal, a incumbência de dispor sobre a forma de produção das leis que hão de alinhar-se aos seus preceitos. Nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁰, afigura-se como norma de estrutura ou *norma de cabeça*, como se refere RAMÓN FALCÓN Y TELLÁ¹¹.

É fato, independentemente do nome que se lhe atribua, a Constituição Federal tem o desiderato de impingir o procedimento legal para a veiculação de normas jurídicas, harmonizando-as entre si, de sorte a outorgar ao ordenamento jurídico a condição de sistema¹².

Significa dizer que, por ser o fundamento último de validade das normas jurídicas, a Constituição Federal goza de superior hierarquia em relação aos demais comandos normativos e, bem por isso, esses deverão com ela (Constituição) coadunar-se sob pena de posterior expulsão do sistema jurídico.

Como aventamos outrora, no bojo da Constituição Federal há preceitos normativos que veiculam regras jurídicas e outros que encampam princípios¹³, os quais deverão iluminar a produção e a aplicação das normas jurídicas.

Dentre os princípios constitucionais relevantes ao nosso estudo enfatizamos o Republicano, no qual todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de

elevada, o fundamento da sua validade já não pode ser posto em questão. Uma tal norma, pressuposta como a mais elevada, será aqui designada como norma fundamental (*Grundnorm*).” *Teoria Pura do Direito*. Tradução por João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 217.

⁹ Op. cit., *Direito Constitucional e Teoria...*, p. 1112/1113.

¹⁰ *Curso de Direito Tributário*. 20ª Ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 154.

¹¹ *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Madrid: Editorial Civitas, S.A., 1988, p. 106.

¹² Consoante as explicações de FERRAZ JUNIOR, TERCIO SAMPAIO: “Um ordenamento, como sistema, contém um repertório, contém também uma estrutural. Elementos normativos e não-normativos (repertório) guardam relações entre si. Por exemplo, quando dizemos que as normas estão dispostas hierarquicamente, umas são superiores, outras inferiores, estamos pensando em sua estrutura. Hierarquia é um conjunto de relações, estabelecidas conforme regras de subordinação e de coordenação. [omissis].

[omissis]. Bastante importante é a questão do ordenamento como sistema unitário, isto é, sua concepção como repertório e estrutura marcados por um princípio que organiza e mantém o conjunto como um todo homogêneo. Esse princípio recebe em Kelsen o nome de *norma fundamental...*” *Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, Decisão, Dominação*. 4ª Ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Atlas S/A, 2003, p. 176/177.

¹³ Princípio, como ensina CANOTILHO, exprime a idéia de valor e, por isso, possui função sistêmica, pois além de fundamentar as regras, ainda, serve como ferramenta apta a ligar ou cimentar todo o sistema constitucional. Op.cit., *Direito Constitucional e Teoria...*, p. 1127.

representantes eleitos através do sufrágio universal. O exercício desse poder é compartilhado entre o Executivo, o Legislativo e o Judiciário.

Tem-se, desta feita, como característica inerente ao Princípio Republicano a separação dos poderes, no sistema de freios e contrapesos como ressaltou MONTESQUIEU¹⁴, cuja importância não escapou da observação do saudoso GERALDO ATALIBA¹⁵.

Ao lado do Princípio Republicano – e em igual relevância – encontramos o Pacto Federativo caracterizado pela autonomia¹⁶ política, administrativa e, principalmente, financeira dos entes políticos de direito público interno.

Avançando um pouco mais e já adentrando ao tema que nos propusemos tratar, registramos ser impossível conceber a autonomia política das pessoas jurídicas de direito público interno sem admiti-la, também, no campo tributário. E isto por uma razão muito simples: a arrecadação de tributos é uma das principais fontes de recursos financeiros do ente político, pois lhe outorga condições econômicas para desenvolver as suas atividades. Neste sentido, são as explicações de ESTEVÃO HORVATH¹⁷.

Entrementes, a autonomia tributária não se confunde com o Poder Tributário. O Poder Tributário¹⁸ é a habilitação para se desenhar a competência tributária dos

¹⁴ *Apud* ATALIBA, GERALDO. *República e Constituição*. 2ª Ed. 3ª tir. atual. por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 48.

¹⁵ “Caracteriza-se modernamente o regime republicano pela tripartição do exercício de poder e pela periodicidade dos mandatos políticos, com conseqüentes responsabilidades dos mandatários.

Todos os mandamentos constitucionais que estabelecem os complexos e sofisticados sistemas de controle, fiscalização, responsabilização e representatividade, bem como os mecanismos de equilíbrio, harmonia (checks and balances do direito norte-americano, aqui adaptados pela mão genial de Ruy) e demais procedimentos a serem observados no relacionamento entre os poderes, asseguram, viabilizam, equacionam, reiteram, reforçam e garantem o princípio republicano, realçando sua função primacial no sistema jurídico. Assim, funciona ele como alicerce de toda a estrutura constitucional, pedra de toque ou chave de abóboda do sistema.” *In República...*, p. 37.

¹⁶ A autonomia de que gozam os entes de direito público interno não se confunde, de modo algum, com a soberania conferida ao Estado Brasileiro enquanto nação, isto é, como pessoa jurídica de direito público externo, que tem a responsabilidade de representar a vontade do país perante os demais Estados soberanos.

Devemos anotar que o Estado Brasileiro não se confunde com a União, pessoa jurídica de direito público interno, que se encontra no mesmo patamar hierárquico das demais pessoas jurídicas de direito público interno e não goza de soberania.

¹⁷ “Dado que a idéia de federação implica necessariamente a de autonomia, forçoso é convir que ninguém possui esta última caso seja destituído de recursos financeiros que propiciem sua manutenção. Daí a peculiar relevância assumida pela discriminação da competências no tocante à matéria tributária, uma vez que as receitas tributárias são, de longe, o modo mais importante de obtenção de recursos no mundo contemporâneo, pelo Poder Público.” *In Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 39.

¹⁸ Este é um dos traços distintivos entre os Estados Federados e as Comunidades Europeias que, ao contrário, possuem a titularidade na criação dos tributos e não somente o exercício da competência tributária, segundo observa RAMÓN FALCÓN Y TELLÁ, *Op. cit.*, p. 106/107.

entes federados sem qualquer limite preestabelecido. O legislador constituinte, quando tratou do Sistema Constitucional Tributário delimitando as respectivas competências tributárias, exerceu o Poder Tributário.

Sem dúvida, a liberdade para a criação da competência tributária não é a mesma outorgada aos respectivos entes políticos para a instituição de tributos. Por isso, é correto afirmar que o exercício da competência tributária pela pessoa política competente nasce restrito, porquanto não poderá extrapolar o arquétipo constitucional delimitado pelo Texto Constitucional.

Foi exatamente com a finalidade de coibir o exercício do Poder Tributário pelos entes federados, de modo a não colocar em risco a manutenção do Princípio Federativo (um dos alicerces do Estado Democrático de Direito), que o legislador constituinte se dedicou a traçar o arquétipo constitucional dos tributos, delimitando as referidas competências tributárias.

Com a repartição constitucional das competências tributárias, evita-se que um tributo reservado ao campo de atuação de determinado ente seja instituído por outra pessoa política, em afronta à cláusula pétrea concernente ao Princípio Federativo.

Sensível à importância de enrijecer o exercício das competências tributárias pelos respectivos entes políticos, o legislador constituinte, por meio da Constituição Federal, se propôs a desenhá-las de forma rica. Em que pesem as críticas sobre esse detalhamento, há autores, como CARLOS FOUROUGE¹⁹, que veem como boa técnica essa previsão constitucional.

A importância de se possuir um Sistema Constitucional rígido é o de facilitar o controle de constitucionalidade das normas pelo Poder Judiciário, conforme explicita VILLEGAS²⁰:

“Nos Estados de direito o poder tributário se subordina às normas constitucionais. Esta subordinação tem especial importância em países como a Argentina, em que a Constituição é rígida e onde existe o controle de constitucionalidade pelos órgãos judiciais.”

¹⁹ “Por outra parte, contém disposições sobre o poder tributário (arts. 4, 44, 67, incs. 1 e 2, 108), não tão claras tecnicamente como as da constituição do Brasil”. In *Derecho Financiero*. Vol. 1. 3ª Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1977, p. 58. Traduzimos.

Esclarecemos, o poder tributário citado pelo autor se refere à competência tributária que apontamos nesse estudo.

²⁰ *Curso de finanzas...*, p. 252 – Traduzimos.

ANTONIO BERLIRI²¹, com efeito, elucida uma situação hipotética passível de ser submetida ao órgão judicante, reforçando, assim, a relevância da existência de uma Constituição que contempla normas fundamentais do Estado, especialmente, no tocante ao exercício da competência tributária e ao seu controle pelo Poder Judiciário, *in verbis*:

“Como se tem dito, de acordo com o artigo 53 da Constituição, é indubitável que o poder do Parlamento para criar tributos não é ilimitado e, portanto, é admissível recurso ao Tribunal constitucional denunciando a incompatibilidade entre um determinado imposto e o citado artigo, e não há dúvida em que se o legislador, por exemplo, institui um verdadeiro imposto de capacitação, isto é, um imposto de uma quantidade igual exigida de todas as pessoas que vivem no território do Estado, em recurso ao dito Tribunal, mais que admissível, estaria muito fundamentado e a lei deveria, por conseguinte, ser declarada ilegítima.”

A Constituição Federal brasileira, a despeito de ter desenhado de forma rica e rígida as competências tributárias conferidas a cada ente federado, não instituiu o tributo. Essa prerrogativa foi reservada às respectivas pessoas políticas, que deverão exercê-la mediante lei. Sobre essa questão, leciona EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO²²:

“Encontram-se, pois, no corpo da Constituição, os preceitos maiores que tratam da competência tributária e de seu exercício, ou seja, da maneira pela qual as pessoas políticas deverão instituir as fontes de receita tributária que, nela, lhes são reservadas.
Esta instituição, a seu turno, há de ser feita com respeito e homenagem ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária consagrado nos arts. 5º, II, e 150, I, da Carta, do qual nos ocuparemos com o devido tempo.
Como se vê, a Constituição não apenas partilhou as competências tributárias, mas também estabeleceu regras atinentes ao respectivo exercício.
Criação *in abstracto* de tributos com rigorosa obediência do procedimento estabelecido na Constituição: eis, em essência, o que se pretende por exercício de competência tributária.”

A lei, por certo, revela-se como importante sustentáculo do Estado Democrático de Direito, pois, somente ela é o veículo normativo hábil para impor condutas ativas ou passivas ao sujeito de direito.

²¹ *Principios de Derecho Tributario*. Vol. II. Traducción, Estudio preliminar y Notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio Gonzáles García. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971, p. 330. Traduzimos.

²² *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 31.

O Princípio da Legalidade, além de estar previsto em caráter geral no artigo 5º, inciso II²³, do Texto Constitucional, foi reforçado pelo artigo 150, inciso I²⁴, dessa mesma norma no que atine à seara tributária.

Pela regra, é a lei ordinária o veículo introdutor de norma jurídica adequado à instituição dos tributos. Entretanto, há casos expressamente previstos na Lei Maior, em que o exercício da competência tributária deverá ocorrer por meio de lei complementar²⁵.

Do exposto até aqui, identificamos a presença de traços marcantes da competência tributária. Esses traços geram explicações distintas²⁶ dos doutrinadores quando tratam das características que delineiam a aptidão para criar tributos. Não criticaremos as opiniões defendidas no campo doutrinário de forma a nos posicionar sobre o assunto, por não guardarem estreita relação com o cerne do tema que nos propusemos a tratar. Não obstante, relacionaremos as características que julgamos importantes e teceremos breves considerações acerca de cada uma delas.

O primeiro traço característico da competência tributária, decorrente do próprio Princípio Federativo, é a *privatividade* de seu exercício. É dizer que os tributos, cujos arquétipos foram expressamente delimitados no Texto Constitucional, somente poderão ser instituídos por aquelas pessoas que receberam da Lei Maior esta incumbência. A razão de ser dessa característica é, deveras, simples: evitar a invasão das competências tributárias entre os entes políticos de sorte a colocar em risco o Princípio Federativo.

Por igual razão, a competência tributária é *indelegável*; de maneira que é vedado ao ente político, definido constitucionalmente, a transferência de sua prerrogativa na instituição do tributo a outro ente tributante. Salienta ROQUE ANTONIO

²³ “Art. 5º (...)

[*omissis*]

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

²⁴ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

²⁵ Tais como: os empréstimos compulsórios (Art. 148, incisos I e II, da C.F./88); as contribuições sociais, de intervenção do domínio econômico e de interesse de categorias profissionais (Art. 149, da C.F.), porém, é importante ressaltar que no tocante às materialidades previstas no artigo 195 da C.F., sua instituição pressupõe lei ordinária, conforme já decidiu o STF, na ADC 01/D.F.; os impostos residuais (Art. 154, inc. I, da C.F./88 e os impostos extraordinários (Art. 154, inc. II, da C.F./88).

Cuidaremos da questão atinente à superioridade hierárquica da lei complementar em relação à lei ordinária no capítulo em que tratamos do papel da lei complementar.

²⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, por exemplo, defende que as características da competência tributária seriam apenas três, quais sejam: a indelegabilidade, a irrenunciabilidade e a incaducabilidade. Op. cit., p. 239, *Curso de ...*

CARRAZZA²⁷, que a competência tributária é indelegável, no todo ou em parte, ainda que haja previsão em lei.

Vale dizer, não se pode delegar a aptidão para a instituição do tributo. Todavia, depois de criada a exação, nada obsta que a capacidade tributária ativa, consistente em sua arrecadação e fiscalização, seja transferida a outrem.

Se a competência tributária é indelegável, de igual modo será *irrenunciável*, no todo ou em parte. O sujeito ativo poderá até optar por não exercê-la, o que revela a sua *facultatividade*, outra característica a ela atinente; contudo, de maneira alguma lhe é conferida a possibilidade de renunciá-la, porque tal ato implica na modificação dos lindes da competência tributária que somente poderá ocorrer mediante reforma constitucional, desde que não atente contra os princípios protegidos por cláusula pétrea.

Atribui-se, também, à competência tributária o traço da *incaducabilidade* do seu exercício. Desta sorte, mesmo que o ente competente leve um tempo considerável para instituir o tributo, essa prerrogativa não poderá ser exercida por outra pessoa política de direito público interno, ainda que parte do montante arrecadado lhe seja destinado constitucionalmente.

Ainda como reflexo do Princípio Federativo, a competência tributária é *inalterável*, ou seja, o campo tributário reservado pelo legislador constituinte a determinado ente político não poderá ser modificado por qualquer outra pessoa jurídica de direito público interna, nem por ele próprio.

Das características acima aventadas, temos para nós que o objetivo fulcral do legislador constituinte, ao delimitar as competências tributárias dos entes federados, foi a de preservar o Princípio Federativo, uma das cláusulas pétreas capituladas na Lei Fundamental.

Por derradeiro, vale dizer que ao exercitar a competência tributária o sujeito ativo visa alcançar, em linhas gerais, uma dessas três situações: a) abastecer os cofres públicos, ou seja, a sua intenção é meramente arrecadatória, o que deflagra o caráter *fiscal* do tributo; b) intervir na sociedade, quer no campo social, político ou econômico, no sentido de provocar comportamentos ativos ou passivos dos sujeitos submetidos àquela tributação. Nesta situação, o tributo tem a finalidade *extrafiscal*. Tomemos, como exemplo, situação recente, em que a União reduziu a alíquota do

²⁷ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Ed. rev., amp. e atual. até a EC 56/2007. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 642.

Imposto incidente sobre Produtos Industrializados – I.P.I – para impulsionar o setor automobilístico, fragilizado pela crise econômica que assolou o mundo; ou c) o ente tributante competente exerce a sua competência tributária (até porque é indelegável e irrenunciável), porém, delega a sua arrecadação e fiscalização a outrem, transmitindo-lhe, assim, a capacidade tributária ativa. Na espécie, o tributo será considerado *parafiscal*, aqui exemplificado com o recolhimento da anualidade pelos advogados à Ordem dos Advogados do Brasil.

De antemão, nos apressamos em afirmar que a redução da base de cálculo do ICMS, no que tange aos produtos que integram a cesta básica, afigura-se como espécie de benefício extrafiscal, haja vista que o legislador objetivou a redução do impacto tributário incidente sobre os produtos de primeira necessidade, essenciais ao sustento das famílias de baixa renda.

1.1 Conclusão

(i) a Constituição Federal é rígida não só do ponto de vista formal (restrição quanto à legitimidade ativa para a apresentação de Proposta de Emenda Constitucional, como em relação ao *quorum* qualificado para a sua aprovação), mas também material, na medida em que existem previsões constitucionais consideradas como cláusulas pétreas, as quais não poderão sofrer alterações sequer por Emendas Constitucionais. Dentre essas cláusulas, elencamos os princípios Republicano e Federativo;

(ii) a Constituição Federal é, portanto, a norma fundamental do ordenamento jurídico, servindo como supedâneo último de validade dos demais preceitos normativos; encontra-se, por assim dizer, em grau hierarquicamente superior ou no topo da pirâmide normativa;

(iii) o Pacto Federativo pressupõe a autonomia política, administrativa e, principalmente, tributária dos entes políticos de direito público interno; todavia, essa autonomia não se confunde com a soberania, a qual foi conferida tão somente a União enquanto pessoa jurídica de direito público externo;

(iv) para preservar a autonomia dos entes tributantes, o legislador constituinte delimitou o arquétipo constitucional dos tributos, de modo que a competência

tributária somente poderá ser exercida dentro desses limites, sob pena de incompatibilidade com o Sistema Constitucional Tributário;

(v) o exercício da competência tributária é realizado por meio de lei (Princípio da Legalidade e da Estrita Legalidade Tributária) e, geralmente, a lei ordinária é o instrumento adequado à instituição do tributo, salvo se a Constituição Federal não dispuser, expressamente, que tal criação deva ocorrer por intermédio de lei complementar;

(vi) são características da competência tributária: a) a privatividade; b) a indelegabilidade; c) a irrenunciabilidade; d) a inalterabilidade; e) a facultatividade e; f) a incidência, todas relacionadas ao Princípio Federativo; e

(vii) ao exercer a competência tributária, o sujeito ativo possui intenção *fiscal*, *extrafiscal* ou *para-fiscal*, sendo que, em relação à redução da base de cálculo do ICMS dos produtos integrantes da cesta básica, o intento é, evidentemente, *extrafiscal*.

2 MOLDURA CONSTITUCIONAL DO ICMS

O Imposto incidente sobre a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transportes interestadual, intermunicipal e de comunicação – o ICMS – de competência do Estado e do Distrito Federal consoante o *caput* e o inciso II, do artigo 155, da Constituição Federal de 1988, é um dos tributos de maior relevância econômica no Brasil, dado o seu elevado poder arrecadador. Provavelmente, por isso, o legislador constituinte²⁸ se esmerou no desenho de seu arquétipo constitucional, detalhando-o com maior riqueza em comparação com os demais tributos contemplados no Texto Constitucional.

Logo no § 2º do artigo 155 da Lei Maior se estipulou que o ICMS é *não-cumulativo*, de maneira que imposto incidente na operação anterior configure crédito para a compensação do tributo devido na etapa subsequente. O objetivo dessa previsão legal foi o de minimizar o impacto tributário nas operações por ela tributadas por onerarem o consumo.

A não-cumulatividade do ICMS – assunto a ser abordado em capítulo próprio – trata de princípio emanado na própria Lei Maior e aplicado a todas as hipóteses de incidência que esse imposto contempla. É, portanto, o “núcleo central comum” dos critérios materiais sujeitos à incidência do ICMS, segundo salienta ROQUE ANTONIO CARRAZZA²⁹.

A partir da Constituição Federal, é possível identificar as materialidades ou *factos signos presuntivos de riqueza*, conforme ensinamento de ALFREDO AUGUSTO BECKER³⁰, que autorizam a incidência do ICMS, quais sejam: **a)** operações envolvendo comercialização de mercadorias (Artigo 155, inciso II, da C.F./88); **b)** prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (Artigo 155, inciso II, da C.F./88); **c)** prestação de serviço de comunicação (Art. 155, inciso II, da C.F./88); **d)** a importação, por pessoa física ou jurídica, ainda que não contribuinte habitual do imposto, de mercadoria proveniente do exterior, qualquer que seja a sua

²⁸ Utilizamos a expressão legislador constituinte em sentido *lato*, ou seja, tanto para tratar do poder constituinte originário, surgido quando da edição da Constituição da República Federativa promulgada em 1988, quanto o poder constituinte derivado, exercido através das Emendas Constitucionais.

²⁹ ICMS. 13ª Ed. rev.e amp. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 37.

³⁰ Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 279.

finalidade e a prestação de serviço no exterior (Artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea “a”³¹, da C.F./88); **e)** os derivados de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos; **f)** a energia elétrica; e **g)** as operações envolvendo minerais, com exceção das hipóteses previstas no artigo 153, § 5º³², da C.F./88.

Há divergência de autores quanto ao número de hipóteses de incidência que o ICMS contempla. ROQUE ANTONIO CARRAZZA³³ identifica a presença de 5 (cinco) critérios materiais distintos, enquanto PAULO DE BARROS CARVALHO³⁴ assevera que são três. Apesar da dissonância existente sobre esse tema e do fascínio que cada materialidade exerce, decidimos não nos aprofundar nesse assunto. Além disso, com finalidade exclusivamente metodológica, elegemos o ICMS Mercantil como pano de fundo que permitirá tratar do tema concernente à redução da base de cálculo do ICMS e, conseqüentemente, da impossibilidade desse benefício fiscal (compreendido, neste momento, na acepção lata) ensejar a anulação ou o estorno do crédito da entrada, bem como vedar o creditamento pelo contribuinte adquirente da mercadoria; do que nos ocuparemos em capítulo próprio.

Voltando à questão da não-cumulatividade do ICMS, apesar desse princípio resultar na desoneração da cadeia tributária – efeito benéfico para a economia – o legislador constituinte optou por criar exceções, dispondo que as operações isentas ou não sujeitas à incidência desse imposto (hipótese de imunidade), preceituadas no

³¹ com redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001.

³² “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[*omissis*]

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do *caput* deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:”

³³ “A sigla ‘ICMS’ alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.” *ICMS*. 13ª Ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 36/37.

³⁴ No caso do ICMS, temos três regras-matrizes, o que implica admitir que existem três hipóteses de incidência e três conseqüências. Vejamos os três antecedentes normativos que a legislação constitucional consagra para, de seguida, tratarmos dos conseqüentes:

- a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) prestar serviços de comunicação, mesmo que iniciem no exterior; prestações essas que deverão concluir-se ou ter início dentro dos limites territoriais dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes;
- c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.” *Direito Tributário Linguagem e Método*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 645.

inciso II³⁵, do § 2º, do aludido artigo 155 da C.F./88, não gerarão crédito para a compensação nas operações subsequentes e culminarão na anulação do crédito da entrada.

Em outros dizeres: a mercadoria adquirida em operação isenta ou não sujeita à incidência do ICMS (verificaremos adiante que a não-incidência, em verdade, refere-se à imunidade) não autorizará o creditamento do imposto pelo adquirente desse bem (alínea “a”, do inciso II, do §2º, do artigo 155, da Lei Maior) e, ainda, acarretará a anulação do crédito da entrada pelo vendedor da mercadoria (alínea “b”, do dispositivo constitucional em comento).

As exceções delineadas no inciso II, do §2º, do artigo 155 da Constituição Federal, quando ocorridas no meio do ciclo produtivo, resultam na cumulatividade do ICMS, conforme demonstraremos em tópico próprio.

Mais adiante, o legislador constituinte atribuiu outro traço importante ao ICMS, qual seja, o da *seletividade*, nos termos do artigo 155, inciso III³⁶, da C.F./88.

O princípio da seletividade também é aplicado ao Imposto sobre Produtos Industrializados – I.P.I., de acordo com a redação do § 3º, inciso I, do artigo 153, da C.F./88, que assim reza: “§ 3º. O imposto previsto no inciso IV: I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;”.

A seletividade – aplicada tanto ao ICMS quanto ao I.P.I. – levanta a questão sobre o fato de esta previsão ser obrigatória ou facultativa no que tange ao ICMS. Isto porque, na redação do inciso III, do § 2º, do artigo 155, da Lei Maior, o legislador utilizou o verbo “poderá” enquanto, em relação ao IPI, houve a afirmação de que esse imposto “será” seletivo.

O fato de o ICMS Mercantil ser um imposto incidente sobre a operação de circulação de mercadorias e que onera o consumidor em virtude do princípio da não-cumulatividade, nos permite afirmar que a seletividade a ele relativa trata-se de norma cogente, ou seja, impõe uma obrigação ao legislador ordinário e não mera

³⁵ “Art. 155. (...)

[*omissis*]

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

[*omissis*]

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

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

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

³⁶ “...

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;”

recomendação. Nesse sentido, concordamos com ROQUE ANTONIO CARRAZZA³⁷, de que a seletividade é uma imposição ao destinatário desse preceito constitucional para a tributação levar em conta a essencialidade das mercadorias. EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO³⁸, no entanto, defende o contrário.

A obrigatoriedade de que o ICMS seja seletivo decorre do fato de esse imposto incidir sobre o consumo de mercadorias e, com isso, onerar produtos de primeira necessidade, dos quais nem sempre os consumidores têm a liberdade de escolha na sua aquisição, como se observa em relação ao consumo de energia elétrica e à prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação.

A seletividade está intimamente ligada à essencialidade do produto tributado de modo que, quanto maior a sua relevância para o consumo (por exemplo, as mercadorias que compõem a cesta básica), menor deverá ser a incidência tributária do ICMS. Nesse raciocínio, as mercadorias supérfluas deverão sofrer maior tributação em comparação aos bens ou serviços de primeira necessidade, os quais são essenciais à coletividade, principalmente aos sujeitos menos afortunados.

Sobre a seletividade explica JOSÉ AFONSO DA SILVA³⁹:

“É uma regra política fiscal com conteúdo sócio-econômico importante, porque obriga o estabelecimento de alíquotas diversas para os produtos tributados, como permite isentar alguns à vista de motivos sociais ou econômicos. O grau de *essencialidade* de certos produtos pode variar segundo circunstâncias concretas, mas pode-se *a priori* determinar que certos produtos serão essenciais à vida, como a alimentação e vestuário, enquanto outros são essenciais ao desenvolvimento do país; e há aqueles que são apenas úteis e os que são supérfluos. A alíquota do imposto deve variar segundo o grau de essencialidade dos produtos, a fim de atender aos reclamos da justiça social e ao processo de industrialização e desenvolvimento econômico.”

Considerando que o princípio da seletividade na tributação deve levar em conta a essencialidade das mercadorias, já que estamos nos referindo ao ICMS Mercantil, causa-nos estranheza o fato de a energia elétrica ser tributada com

³⁷ ICMS..., p. 438.

³⁸ Fundamentos..., p. 60.

³⁹ Comentário Contextual à Constituição. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 665.

alíquota de 25%⁴⁰, sendo produto de primeira necessidade⁴¹, sem qualquer resquício de dúvida, tanto que o governo federal atual criou um programa de justiça social denominado “Luz para todos”.

Como bem esclarece BOTTALLO⁴², a observância ao princípio da seletividade é aferida por meio de um processo de comparação de produtos. Dentro desta perspectiva, nos filiamos à corrente doutrinária que sustenta que o Poder Judiciário poderá se pronunciar acerca do cumprimento ou não dessa imposição constitucional, sem, contudo, ditar a alíquota a ser aplicada, porque, neste caso, estaria infringindo a competência do Poder Legislativo. Assim, cabe ao judiciário pontificar se os princípios da razoabilidade e do bom senso foram respeitados quando da instituição da alíquota aplicada à mercadoria tributada pelo ICMS e, portanto, sujeita à seletividade prevista constitucionalmente.

A seletividade confere ao ICMS Mercantil a roupagem de tributo extrafiscal porquanto determina que as mercadorias de primeira necessidade ou essenciais à coletividade sofram menor tributação em relação aos bens considerados supérfluos, mediante processo de comparação dos produtos.

Ainda no contexto constitucional, devemos salientar, o legislador constituinte dispôs que a operação de circulação de mercadorias e a prestação de serviço interestadual, bem como de exportação, todas sujeitas à incidência do ICMS, deverão ter as suas alíquotas fixadas por Resolução do Senado Federal (inciso IV, do § 2º, do artigo 155, da C.F./88). Além disso, conferiu a essa Casa Legislativa a faculdade de dispor sobre as alíquotas internas, mínimas e máximas, das operações

⁴⁰ “Art. 52. - As alíquotas do imposto, salvo exceções previstas nos artigos 53, 54, 55 e 56-B, são: (Lei 6.374/89, art. 34, “caput”, com alterações da Lei 10.619/00, arts. 1º, XVIII, e 2º, IV, § 1º, 4, e § 4º, Lei 6.556/89, art. 1º, Lei 10.706/00, art. 1º, Resoluções do Senado Federal nº 22, de 19-05-89 e nº 95, de 13-12-96 e Lei Complementar nº 123/06):

...

V - Nas operações com energia elétrica, no que respeita aos fornecimentos adiante indicados:

...

b) 25% (vinte e cinco por cento), em relação à conta residencial que apresentar consumo mensal acima de 200 (duzentos) kWh;

⁴¹ “Evidentemente, a *essencialidade* de que aqui se cogita tem por escopo favorecer os consumidores finais, que, como não se contesta, são os que suportam a carga econômica do ICMS. Não é por outra razão que quem adquirindo bem ou serviço luxuoso, revela possuir grande capacidade econômica deve ser proporcionalmente tributado por meio deste imposto do que quem compra um bem imprescindível à sua vida ou frui de um serviço essencial. É que, neste último caso, não há, em rigor, liberdade de consumo, mas, apenas, necessidade, já que ninguém pode prescindir de pão, de transporte coletivo, **de energia elétrica**, de remédios (apenas para citarmos alguns exemplos). Daí ser imperioso que sobre estes bens e serviços se faça sentir um tratamento fiscal mais brando.” Carrazza, Roque Antonio *in ICMS*, p. 440. Destacamos.

⁴² Op. cit., p. 67.

de circulação de mercadorias e das prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, com a finalidade de tornar o ICMS uniforme em todo o território nacional e, deste modo, evitar a guerra fiscal.

Nas operações interestaduais, que destinem mercadorias ou serviços ao consumidor não-contribuinte do ICMS, localizado em outro Estado da Federação, deverá ser aplicada a alíquota interna e o imposto recolhido ao Estado de origem. Entretanto, se o destinatário da mercadoria ou do serviço for contribuinte do ICMS deverá ser aplicada a alíquota interestadual. Nessa situação, o valor correspondente à alíquota interna caberá ao Estado de origem, e a diferença existente entre a alíquota interna e a interestadual haverá de ser recolhida ao Estado destinatário do bem ou do serviço, a teor do que dimanam os incisos VII⁴³ e VIII⁴⁴, do § 2º, do artigo 155, da C.F./88.

Pela redação dos incisos VII e VIII em comento, observa-se nitidamente a intenção do legislador constituinte evitar a guerra fiscal.

Também com a finalidade de impedir – ou ao menos minimizar – a disputa fiscal entre os entes políticos competentes para criar e exigir o ICMS, foram designados à Lei complementar, nos termos do inciso XII, do § 2º, do artigo 155 vertente, os seguintes papéis: a) definir os contribuintes desse imposto; b) dispor sobre as hipóteses de substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação relativo a não-cumulatividade do ICMS; d) definir, para fins de cobrança desse imposto, o conceito de estabelecimento responsável e, assim, o seu critério espacial; e) excluir do campo de incidência do ICMS as mercadorias e os serviços exportados e, bem assim, o de prever os casos de manutenção do crédito na exportação ou na remessa para outro Estado de bens ou de serviços; f) regular a forma de outorga de isenções, incentivos e benefícios fiscais⁴⁵, bem como sua revogação pelos sujeitos ativos.

⁴³ “VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;”

⁴⁴ “VIII – na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;”

⁴⁵ Por enquanto, apenas esclarecemos que distinguimos a isenção, do incentivo e, por sua vez, do benefício fiscal propriamente dito. Abordaremos esta questão com mais profundidade no tópico em que trataremos da redução da base de cálculo do ICMS.

Enfim, coube à lei complementar o dever de explicitar de forma mais refinada – *mas sempre respeitando os limites constitucionais tracejados* – um sem número de situações, a fim de tornar o ICMS uniforme em todo o território nacional e, assim, dificultar o surgimento da guerra fiscal entre os respectivos entes políticos.

É assente que a Lei Complementar, preceituada no inciso XII, do § 2º, do artigo 155 e também no artigo 146, ambos da Lei Maior, é hierarquicamente superior aos demais comandos normativos veiculados no sistema jurídico (a lei ordinária, inclusive), por fundamentar-se diretamente na Constituição Federal. Serve, portanto, como fundamento de validade dos veículos normativos que lhe sejam inferiores.

Como dissemos, o ICMS é um imposto complexo em virtude das inúmeras peculiaridades que ele contempla. Neste tópico, nos propusemos a destacar as suas características principais para, depois, adentrarmos no tema central que iremos cuidar. Entrementes, antes disso, trataremos, brevemente, do surgimento deste imposto no Brasil.

2.1 A origem do ICMS no Brasil

O imposto incidente sobre as vendas mercantis originou-se com a Lei nº. 1.630/1956, a qual previu em seu artigo 1º⁴⁶ a hipótese de incidência desse tributo. ALCIDES JORGE COSTA⁴⁷ aventa característica curiosa do IVC, ao mencionar o seu

⁴⁶ “O imposto sobre Vendas e Consignações incidirá sobre o valor das que, por comerciantes, produtores industriais e cooperativas, forem feitas a quaisquer compradores e consignatários, sem distinção de espécie, seja qual for sua procedência ou destino.”

⁴⁷ No Brasil, o imposto sobre vendas tem uma história que não deixa de apresentar um aspecto curioso: o de, a certa altura, ter sido reinstituído por sugestão dos contribuintes, como veremos adiante.

O Código Comercial, em seu artigo 219, diz que ‘nas vendas em grosso ou por atacado, entre comerciantes, o vendedor é obrigado a apresentar ao comprador por duplicado, no ato da entrega das mercadorias, a fatura ou conta dos gêneros vendidos, as quais serão por ambos assinadas, uma para ficar na mão do vendedor e outra na do comprador. Não se declarando na fatura o prazo do pagamento, presume-se que a compra foi feita à vista (art. 137). As faturas sobreditas, não sendo reclamadas pelo vendedor ou comprador, dentro de dez dias subseqüentes à entrega e recebimento (art. 135), presumem-se contas líquidas.’

O Decreto nº 4.505, de 31 de dezembro de 1870, regulamentou a cobrança do imposto sobre o selo incidente sobre ‘letras de câmbio e de terra, escritos à ordem, créditos e escrituras de títulos e ordem de obrigação ou exoneração de somas e valores’ e declarou compreenderem-se nesta classe ‘créditos, faturas ou contas assinadas’. Ficavam estas, portanto, sujeitas ao imposto do selo, que incidia sobre um documento e não sobre o negócio jurídico da compra e venda mas que, sob o aspecto econômico, não deixava de ser um imposto sobre as vendas. [...].

As contas assinadas tiveram larga aceitação e circulavam como verdadeiros títulos à ordem. O advento da Lei nº 2.044, de 31 de dezembro de 1908, que definiu a letra de câmbio e a nota

nascimento na mesma ocasião em que os comerciantes reclamavam a criação de um documento que representasse as vendas, em substituição às contas assinadas, e que, ao mesmo tempo, possuísse a natureza de título de crédito.

Assim, criou-se por meio do Decreto nº 22.061, de 09 de novembro de 1922, a duplicata e, na mesma oportunidade, o Poder Legislativo instituiu, também, o *imposto proporcional sobre as vendas mercantis* que, a teor do artigo 25⁴⁸, incidia sobre a emissão do respectivo título⁴⁹ e não sobre o negócio jurídico que ele refletia.

promissória e regulou as operações cambiais, acarretou o desuso das contas assinadas porque não arroladas entre os títulos cambiais. Assim, apesar da exeqüibilidade das contas assinadas, o comércio passou a postular a criação de um título representativo das mercadorias vendidas e que pudesse circular como título de crédito.

O Poder Legislativo foi sensível aos reclamos do comércio: o artigo 3º, § 8º, da Lei 2.919, de 31 de dezembro de 1914, autorizou o Executivo a tornar efetiva, através de regulamento, a cobrança do imposto do selo proporcional a que estavam sujeitas as faturas ou contas assinadas, 'podendo estabelecer que sejam as mesmas equiparadas à letra de câmbio e notas promissórias'. O Regulamento foi baixado pelo Decreto nº 11.527, de 17 de março de 1915, que jamais entrou em vigor: circulares ministeriais adiantaram-lhe o início de vigência, até que a Lei nº 3.070, de 31 de dezembro de 1915 revogou o artigo 3º, § 8º, da Lei nº 2.919, de 1914, em vista de dúvidas acerca da constitucionalidade de alguns de seus dispositivos.

Este insucesso não esmoreceu o comércio em seus esforços pela criação de um título de crédito. O Primeiro Congresso das Associações Comerciais do Brasil, instalado no Rio de Janeiro em 18 de outubro de 1922, debateu o assunto e aprovou um projeto de lei que foi apresentado ao Governo, que o aceitou. Em virtude disso, a Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, em seu artigo 2º, inciso X, autorizou o Presidente da República 'a cobrar o imposto do selo proporcional sobre as vendas mercantis, a prazo ou à vista, efetuadas dentro do país, podendo aplicar, no todo ou em parte, as disposições adotadas sobre a matéria no 1º Congresso das Associações Comerciais do Brasil, realizado nesta Capital em 1922, em outras que julgar convenientes, de modo a tornar obrigatória a assinatura dos compradores'.

Com base neste texto legal, sucederam-se diversos regulamentos, o último dos quais foi aprovado o Decreto nº 22.061, de 9 de novembro de 1932. Estava instituído o imposto de vendas mercantis, raridade, como diz WALDEMAR FERREIRA, por se tratar de tributo criado por solicitação dos contribuintes." COSTA, ALCIDES JORGE. *ICM Estrutura na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Vaner Bicego-Gráficas São Jorge, 1977, p. 02/03. Neste sentido, também ensina ALIOMAR BALEEIRO: "A União o criou em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome de 'imposto sobre as vendas mercantis', atendendo às associações comerciais, que pretendiam um papel líquido e certo, com forma cambial semelhante a das letras de câmbio e promissórias (Lei nº 2.044, de 1908), para facilidade de descontar nos bancos as faturas de vendas dos comerciantes e industriais, quando reconhecidos e assinados pelos compradores (art. 219 do Código Comercial). O Congresso as atendeu e foi instituída a emissão da duplicata da fatura para ser aceita pelos devedores, em troca do imposto de 0,3% (Rs 3\$ por conto de réis), não só nas vendas a prazo, mas também nas vendas a vista, registradas em livros próprios. Na época, foram conhecidas como 'contas assinadas'." *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. Atual. por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 367.

⁴⁸ "Art. 25. O pagamento do imposto terá lugar em estampilhas adesivas especiais, adquiridas por meio de guias, (modelo n. 7), em duplicata na Recebedoria do Distrito Federal e nas Alfandegas nos Estados, e em triplicata nas demais repartições arrecadadoras, guias que devem ser assinadas pelo contribuinte ou seu representante, e exibidas aos agentes do fisco quando solicitadas, fazendo-se a venda das estampilhas pelo modo que o Governo entender mais conveniente, contanto torne fácil a sua aquisição em todo o território brasileiro, sendo responsabilizados os chefes das repartições de Fazenda que, por não providenciarem em tempo, conforme lhes competir, derem causa à sua falta nas estações arrecadadoras ou onde quer que venham a ser vendidas." (sic.)

⁴⁹ A duplicata estatuída nos moldes do Decreto em questão se assemelhava à nota fiscal exigida atualmente nas operações que circulam mercadorias. Todavia, o fato jurídico tributário do ICMS, ao contrário do antigo imposto incidente sobre as vendas, é a operação de circulação de mercadorias e

O *imposto proporcional sobre as vendas mercantis* caracterizava tributo federal. Todavia, a Constituição Federal de 1934, além de conferi-lo à competência do Estado, consoante previa o artigo 8º⁵⁰, inciso I, alínea “e”, alterou a sua denominação para *imposto sobre as vendas e consignações*, o IVC.

A criação do IVC no Brasil recebeu grande influência dos países europeus do pós Segunda Guerra Mundial, como a França, cujo imposto foi denominado como *chiffre d'affaires* e na Alemanha, como *Umsatzsteuer*.

Como a França e a Alemanha necessitavam angariar recursos financeiros para reparar os prejuízos causados pela guerra, decidiram criar o Imposto sobre o Tráfico de Mercadorias, com o escopo de tributar o consumo de bens e assim abastecer os cofres públicos. Como o intento foi bem-sucedido, outros países o incorporaram aos seus respectivos sistemas jurídicos, dentre eles o Brasil.

Até a edição da Constituição Federal de 1946, o IVC era multifásico cumulativo, nas palavras de ALCIDES JORGE COSTA⁵¹, ou seja, incidia em todas as operações de circulação de mercadorias, sem que os sujeitos envolvidos nestes negócios pudessem se utilizar do tributo incidente na etapa anterior para a compensação do imposto devido na operação subsequente.

Com a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, o IVC passou a ser denominado como *Imposto sobre a circulação de mercadorias – ICM* – e deixou de ser multifásico cumulativo para se tornar não-cumulativo, nos moldes do artigo 12⁵², § 2º, desse veículo normativo.

não a emissão da nota fiscal correlata. Tanto é que se o sujeito passivo do ICMS deixar de emití-la, tal fator não o eximirá do recolhimento do imposto. Dessa maneira, o fisco estadual, ao identificar a concretização da regra-matriz de incidência tributária do ICMS Mercantil poderá (aliás, deverá, por se tratar de poder-dever vinculado) lançar o imposto com os devidos acréscimos legais, sem prejuízo da multa decorrente do descumprimento do dever instrumental.

⁵⁰ “Art 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

[omissis]

e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual;”

⁵¹ “1. *Imposto multifásico cumulativo*: cobrado em cada uma das transações pelas quais a mercadoria passa desde a fonte de produção até a entrega ao consumidor. O imposto pago numa transação não é levado em conta nas subseqüentes, de modo que o ônus tributário se vai acumulando.” Op. cit., p. 05.

⁵² Art. 12. Compete aos Estados o impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores.

[omissis]

§ 2º O impôsto é não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, nos têrmos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sôbre a venda a varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.” (sic.)

Conquanto a Constituição Federal de 1967 tivesse praticamente reproduzido o texto veiculado pela Emenda Constitucional nº 18/1965, ela trouxe alteração relevante ao ICM na medida em que estabeleceu as exceções a não-cumulatividade deste imposto, consistentes na impossibilidade de o sujeito passivo se utilizar do crédito concernente a operação isenta ou não sujeita à incidência dessa exação. Veiculou, portanto, duas hipóteses constitucionais de incidência cumulativa do ICM.

Por fim, a Constituição Federal de 1988 acrescentou ao ICM a letra “S”, para admitir a sua incidência sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação. Além disso, explicitou com maiores detalhes o arquétipo constitucional do ICMS.

Tecidas estas breves considerações acerca das características gerais constitucionais afetas ao ICMS (tópico III) e o seu surgimento em nosso país (tópico III.a), torna-se oportuno discorrermos a respeito do Imposto sobre o Valor Agregado – o IVA, dada a sua relevante influência na instituição do ICMS, no Brasil.

2.2 O Imposto sobre o Valor Agregado – IVA

O Imposto incidente sobre o Valor Agregado – IVA – surgiu, na Europa, em função da necessidade de os países partícipes da Segunda Guerra Mundial angariar recursos financeiros para a reconstrução dos prejuízos decorrentes desse embate.

O IVA é sucessor do imposto incidente sobre as vendas que, em seu formato inicial, onerava cada negócio jurídico de forma cumulativa. Significa dizer, todo aquele que efetuasse a venda de um bem estaria sujeito ao recolhimento do imposto, sem qualquer possibilidade de deduzir o tributo pago na operação anterior do imposto devido na venda subsequente.

Como o resultado da tributação em cascata é o aumento da carga tributária e esta tem o condão de reduzir o poder aquisitivo dos cidadãos, que acabam consumindo menos, assim provocando a diminuição da produção e, por conseguinte, dos postos de trabalho, causando, deste modo, a desaceleração da economia e a crise financeira; foi criada uma nova modalidade de tributação, na qual o tributo passa a ser exigido tão somente sobre o valor que cada contribuinte

agregou nas etapas do ciclo produtivo. Instituiu-se o *Imposto sobre o Valor Agregado (IVA)*, rapidamente incorporado às economias de diversos países⁵³.

O IVA admite três modalidades de apuração: a) incidência *monofásica*, onde o imposto incide em uma única fase ou de forma parcial; b) forma *cumulativa* (tradicional), incidente sobre todas as etapas de circulação do bem (certamente, mais onerosa); e c) exigência sobre o valor agregado ou acrescentado pelo contribuinte, com o objetivo de tributar apenas o montante incrementado pelo sujeito passivo durante o processo produtivo.

Devido ao fato da terceira modalidade (item c) diminuir o ônus tributário, este formato foi acolhido por diversos países, conforme já asseveramos.

Em que pese o fato do IVA incidir sobre todas as etapas do processo produtivo, os sujeitos passivos não o apuram, nem tampouco o recolhem sobre o valor total da operação. Diferentemente do imposto incidente sobre as vendas, a base de cálculo do IVA é o valor agregado ou acrescido por cada sujeito passivo durante a circulação do bem no processo produtivo, de modo que somente haverá a incidência tributária se o contribuinte agregar valor ao bem objeto da mercancia.

VILLEGAS explica a incidência do IVA⁵⁴:

“Se o mesmo imposto que grava todas as etapas se lhe elimina o efeito cumulativo ou em cascata, nós falamos sobre o denominado ‘imposto sobre o valor agregado’. Segundo a explicação teórica desta modalidade, paga cada unidade as etapas de circulação econômica do bem, mas só em relação ao acréscimo incorporado à mercadoria ou produto. Os empresários ou comerciantes situados em níveis distintos são unicamente tributados em proporção ao aumento do valor que eles produzem. Sabido é que em cada etapa o sujeito agrega determinado valor, e este é o objeto do imposto.”

Pontifica JOSÉ JUAN LAPTASA⁵⁵ que o IVA “... é um imposto indireto, real e objetivo que grava as distintas fases pelas quais atravessam os bens desde a sua produção ao consumo, tomando como base o aumento do valor produzido em cada fase.”

⁵³ A França o adotou em 1955, mas neste novo formato em 1968; a Dinamarca em 1967; a Alemanha em 1968; a Suécia e a Noruega em 1970, a Bélgica em 1971, a Itália e a Inglaterra em 1973; a Argentina em 1985; a Turquia em 1985; Portugal, Nova Zelândia e Espanha em 1986, a Grécia em 1987 e a Hungria em 1988, conforme informou VILLEGAS, BELISARIO HÉCTOR, Op. cit., p. 780.

⁵⁴ *Ibidem*, p.782. Traduzimos.

⁵⁵ *Curso de Derecho Financiero Español*, 19ª Ed. Atual. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 1997, p. 272. Traduzimos.

Sobre a natureza jurídica do IVA, ensina RAMÓN FÁLCON Y TELLÁ⁵⁶:

- “- Se trata, em primeiro lugar, de um tributo indireto, tanto no sentido de que recai sobre um índice indireto da capacidade contributiva - o consumo – como no sentido de que se configura como um mecanismo indireto da tributação, que, através da repercussão obrigatória, grava as pessoas (os consumidores finais) distintas do realizador do fato imponible (os empresários e profissionais).
- O IVA é, ademais, um imposto instantâneo, na medida em que o fato imponible está constituído por atos ou eventos isolados: a entrega de bens ou prestação de serviços e a importação. [*omissis*]
- O IVA é um tributo proporcional. Como destacado pelo Tribunal de Justiça em diversas ocasiões, ‘o sistema comum do IVA consiste em aplicar um imposto geral sobre o consumo... exatamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transações efetuadas no processo de produção e de distribuição anterior à etapa de tributação (STJ de março de 1988, Assunto 252/86, entre outras).
- Por último, o IVA se configura como um imposto real (o fato imponible pode ser pensado independentemente da pessoa que o realiza) e objetivo (pois não se tem em conta as circunstâncias pessoais e familiares do contribuinte.).”

O fato imponible ou, em outra linguagem, a hipótese de incidência do IVA é a venda de mercadoria, mas a sua base de cálculo é o valor agregado ao referido bem pelo sujeito passivo. De maneira que, se não for acrescentado valor no processo produtivo não nascerá a obrigação⁵⁷ tributária para o contribuinte. Neste aspecto, o IVA diverge do ICMS, no qual a incidência tributária ocorre independentemente de o sujeito passivo ter incrementado valor à mercadoria.

A distinção, de qual nos ocupamos, se justifica porque o arquétipo constitucional do ICMS é a operação de circulação de mercadoria e não o acréscimo patrimonial ocasionado ao bem objeto da mercancia.

Além de a base de cálculo do IVA consistir no incremento provocado pelo contribuinte à mercadoria, devemos salientar outro ponto bastante importante desse imposto, consistente na forma de apuração do *quantum* devido.

O mecanismo utilizado para evitar o efeito cascata é o de exatamente permitir ao contribuinte utilizar-se do tributo incidente na entrada da mercadoria em seu estabelecimento para, posteriormente, compensá-lo com o imposto devido na operação subsequente. A sistemática de apuração das exações não-cumulativas consiste no controle dos créditos e dos débitos, de maneira que se aqueles forem superiores a estes haverá saldo credor passível de compensação dos meses

⁵⁶ Op. cit., p. 150/151.

⁵⁷ Termo utilizado para indicar o dever de cunho pecuniário do sujeito passivo recolher o tributo aos cofres públicos.

posteriores; do contrário, ou seja, se o débito for maior que o crédito, o contribuinte estará sujeito ao recolhimento do imposto.

O fato de o IVA incidir sobre o valor agregado, como adverte PÉREZ DE AYALA⁵⁸, resulta no aumento de sua base de cálculo, eis que: “... *como não é o valor total das vendas, e sim um valor menor*, a base do tributo, seu tipo impositivo há de ser mais elevado que em relação ao imposto cumulativo.”.

Não é difícil de compreender o que AYALA sustenta acerca do aumento da base de cálculo do IVA em comparação aos impostos sujeitos à incidência em cascata, haja vista que a partir do momento que somente o valor acrescido é tributado, o Estado sofrerá perda da arrecadação e, para repará-la, aumentará o critério quantitativo do tributo. Não obstante, ainda assim, o método não-cumulativo do imposto apresenta vantagem por desonerar o ciclo econômico e, assim, motiva o consumo, equalizando a referida perda arrecadatória.

Tão vantajosa é a apuração não-cumulativa que, se assim não fosse, este formato não teria sido incorporado por tantos países em seus respectivos sistemas tributários. Tem se observado, aliás, efeito totalmente inverso. Em verdade, como dá conta VILLEGAS⁵⁹, o IVA tem sido aprimorado, a exemplo da Argentina. JOSÉ JUAN LAPTASA⁶⁰ também concluiu no sentido de a apuração do imposto sobre o valor agregado ser mais vantajosa em comparação à incidência cumulativa.

Para implementar a sistemática de apuração do IVA, o sujeito passivo se utiliza de operações de débitos e de créditos da seguinte forma: na aquisição da mercadoria, o contribuinte se credita do imposto pago na ocasião da entrada do bem em seu estabelecimento. Após a industrialização do produto (que resulte no incremento de seu valor) o sujeito passivo irá apurar o IVA devido, ou seja, verificará o montante do débito mediante a aplicação de determinada alíquota sobre a base de cálculo agregada.

Antes de efetuar o pagamento do IVA, cuja base de cálculo é o valor acrescentado, o contribuinte irá abater o crédito surgido na ocasião da entrada do

⁵⁸ Op. cit., 169. Traduzimos. Grifos do autor.

⁵⁹ *Curso de finanzas...*, p. 780

⁶⁰ “As vantagens do Imposto sobre o Valor Acrescido sobre outros tipos de Imposto sobre o Volume de Vendas centram na neutralidade de seus efeitos sobre a produção e a distribuição de bens e serviços, na facilidade e transparência dos ajustes que proporciona e a informação que procura a Administração Financeira. Assim, depois de numerosos estudos, os países da Comunidade Econômica Européia tem resolvido adotar esta modalidade de imposto sobre as vendas”. Traduzimos. *Curso de Derecho Financiero Español*, 19ª Ed. Atual. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 1997, p. 273.

bem em seu estabelecimento. Neste momento, poderão ocorrer duas situações: a) se o débito for maior que o crédito, a diferença do IVA deverá ser recolhida pelo contribuinte; ou b) na hipótese do crédito ser maior que o débito, não haverá imposto a recolher, e o saldo credor poderá ser utilizado para o pagamento do IVA devido nas operações vindouras.

Preciosas são as explicações de RÁMON FÁLCÓN Y TELLES⁶¹ acerca da posição que o contribuinte assume perante a Fazenda Pública, no que tange aos créditos surgidos na aquisição do bem para posterior abatimento do IVA:

“A dedução se configura assim como um direito subjetivo de crédito que ostenta o empresário ou profissional frente a Fazenda Pública de cada Estado membro, e que normalmente se extingue mediante compensação com as obrigações tributárias cuja titularidade passiva corresponde a dito empresário ou profissional, e também pode dar lugar às devoluções. Se trata, pois, de uma relação jurídica, de tipo obrigacional, mas de significado inverso à obrigação tributária, pois o sujeito passivo desta última ocupa nela uma posição de credor.”

Na apuração do crédito do IVA, o sujeito passivo assume posição de credor em face da Fazenda Pública. Se, ao realizar o encontro de contas (crédito e débito), o contribuinte verificar que o débito desse imposto é superior ao crédito, haverá imposto a pagar ao sujeito ativo competente; ao revés, ou seja, apurando um crédito superior ao débito, o sujeito passivo será credor do sujeito ativo, conforme ressalta DINO JARACH⁶².

Este saldo credor poderá ser utilizado pelo contribuinte para pagamento do IVA devido em outras operações, desde que se trate de negócio jurídico da mesma espécie daquele que originou o crédito.

Neste aspecto, identificamos importante distinção entre o IVA Argentino e o ICMS, com aspecto favorável a esse último.

No ICMS, o saldo credor poderá ser utilizado pelo sujeito passivo para pagamento do imposto devido na operação subsequente sem qualquer limitação quanto à origem do crédito.

Por certo, a previsão legal brasileira está à frente da legislação argentina na medida em que o controle dos créditos pelos argentinos é muito mais rigoroso em

⁶¹ Op. cit., p. 186/187 – Traduzimos.

⁶² *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina: Editorial Cantagalo, 1985, p. 848.

comparação ao brasileiro, acarretando maiores gastos com funcionários para o controle destas operações; contudo, esse aspecto é o menos importante.

O dano mais relevante desta limitação resulta na cumulatividade do imposto, porquanto em que pese a existência do crédito, esse não poderá ser amortizado para o pagamento do tributo devido na etapa imediata, se a operação de saída não tiver a mesma natureza jurídica da operação de entrada. Haverá, portanto, maior ônus tributário e, dependendo da grandeza dos créditos acumulados, tal fator poderá enfraquecer os negócios do sujeito passivo, posto que, mesmo sendo credor diante do fisco, terá que se utilizar de seu caixa para o pagamento do tributo.

Conquanto o IVA guarde semelhança com o ICMS Mercantil, por conferir ao sujeito passivo o direito de se utilizar do imposto pago na aquisição da mercadoria para a amortização do tributo devido na operação seguinte não podemos afirmar que se afiguram espécies iguais.

Isto porque, o IVA incide, efetivamente, sobre o valor agregado, de modo que, se não houver o incremento do valor do bem pelo sujeito passivo, não nascerá, para ele, o dever de recolhê-lo. No ICMS, no entanto, por força da dicção constitucional (operação de circulação de mercadoria), o fato jurídico tributário se consumará independentemente de o contribuinte ter agregado ou não valor à mercadoria posta em circulação.

Exatamente por conta desta diferença, é equivocado dizer que o ICMS incide sobre o valor agregado⁶³. Se tal assertiva fosse correta, não surgiria o dever de o sujeito passivo recolhê-lo na simples revenda da mercadoria sem qualquer incremento no seu preço.

Em ambos os impostos – IVA e o ICMS – o sujeito passivo somente poderá se utilizar do crédito surgido na etapa anterior se o ciclo subsequente estiver sujeito à incidência dessas exações.

⁶³ Embora tenha se referido ao IPI, os ensinamentos de BOTTALLO também se aplicam à espécie: "...o sistema de contas-correntes gráficas, que o contribuinte do IPI deve manter em sua contabilidade fiscal, não pode ser entendido como viabilizador da técnica de tributação conhecida como 'valor adicionado'. Ele tem por objetivo, tão somente, assegurar ao contribuinte o gozo do direito de deduzir, do valor a recolher pelas operações que promove, o 'montante cobrado nas anteriores'." Op. cit., p. 49. Neste sentido, também JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, *in Lei Complementar Tributária*, p. 160.

Outra distinção importante entre o IVA e o ICMS é que, no IVA, não há o cálculo por dentro do imposto⁶⁴, ou seja, ele não compõe a sua própria base de cálculo, diferentemente do ICMS.

Compartilhamos do entendimento de que a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo afronta o critério material delineado pelo Texto Constitucional, na medida em que o ICMS não se amolda ao critério material relativo à operação de circulação da mercadoria. Por ser não-cumulativo, o ônus desse imposto é transferido ao consumidor e, nesse sentido, nada justifica a sua inclusão em sua própria base de cálculo.

Apesar da robustez dos argumentos tecidos por doutrinadores de renome, com arrimo na Lei Maior, da impossibilidade de o ICMS integrar a sua própria base de cálculo, o Supremo Tribunal Federal decidiu de forma contrária aos interesses dos contribuintes, ao se posicionar pela suposta constitucionalidade de inclusão desta exação em sua própria base de cálculo.

O critério temporal do IVA é mensal, o imposto é apurado pelo sujeito passivo e confirmado pelo fisco com base nos deveres instrumentais (ou obrigações acessórias) imputados aos contribuintes, consistentes na entrega de documento fiscal previsto em lei ao órgão competente, à semelhança do ICMS.

Os sujeitos passivos do IVA, assim como no ICMS, são os praticantes de atos de comércio, sejam comerciantes ou industriais, com habitualidade. Também os que exercem atos de comércio ocasionais estão sujeitos à incidência do IVA, como assevera DINO JARACH⁶⁵:

“A delimitação deste, consiste na qualidade do sujeito que efetua a venda, segundo os incisos a), b) e e) do artigo 4º. São eles os que, de um modo ou de outro, realizam vendas com caráter habitual, principalmente com o exercício do comércio ou indústria. Sem embargo, ainda os atos de comércio acidentais constituem fato imponible, como também a venda de bens que decorrentes de sucessão tenham sido submetidos ao imposto, se ditas vendas forem efetuadas por herdeiros ou legatários responsáveis inscritos.”

⁶⁴ Como salienta VILLEGAS: “Ao contrário, o IVA não integra o preço nato da venda, da locação ou da prestação dos serviços gravados.”. Traduzimos. Op. cit., p. 804. (g.n.). Neste sentido, também, DINO JARACH, in *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina: Editorial Cantagalo, 1985, p. 847. Traduzimos.

⁶⁵ *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina: Editorial Cantagalo, 1985, p. 840/841. Traduzimos.

MANUEL GONZÁLES SÁNCHEZ⁶⁶ esclarece, não é só o empresário que se afigura sujeito passivo do I.V.A., mas toda pessoa que se sujeitar à prática de operações econômico-jurídicas relacionadas à transferência de bens afetos à venda.

O IVA possui três hipóteses de incidência, quais sejam: a) circulação de bens ou a prestação de serviços; b) aquisição de bens em operações intracomunitárias ou interestaduais (consoante expressão nacional); e, c) sobre as importações do exterior.

Para o nascimento da obrigação tributária, é indispensável o caráter oneroso do negócio jurídico.

Depreendemos, nesse passo, a existência de muitas semelhanças entre o IVA e o ICMS, a começar da necessidade de se repelir a tributação mediante a incidência em cascata, como forma de minimizar o impacto tributário no consumo e, assim, evitar o enfraquecimento da economia.

Ambos os impostos incidem sobre a venda de mercadorias e conferem ao sujeito passivo o direito de utilizar o tributo incidente na aquisição de bens, para a amortização da exação devida na operação ulterior. Porém, o IVA incide apenas quando o sujeito passivo agrega valor à mercadoria, diferentemente do ICMS, cujo fato jurídico tributário é a realização de operação de circulação de mercadoria, independentemente de o contribuinte incrementar o bem objeto da mercancia.

No ICMS não há limitação quanto à utilização do crédito do imposto de acordo com a origem da operação, tal como ocorre em relação ao IVA. Em contrapartida, o IVA não integra a sua própria base de cálculo, diferentemente do ICMS, apesar desse imposto não de subsumir ao arquétipo constitucional veiculado na Lei Maior.

São sujeitos passivos do IVA e do ICMS os que realizarem atos de comércio, ainda que de forma ocasional, ou seja, sem a habitualidade ínsita aos negócios mercantis.

Feitas estas considerações a respeito do IVA, o qual influenciou sobremaneira a criação do ICMS Mercantil em nosso país, passaremos a tratar dessa espécie tributária, logo após a conclusão deste capítulo.

⁶⁶ *Los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido*. Madrid: Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1976, p. 290.

2.3 Conclusão

(i) a C.F./88 determinou que o ICMS é não-cumulativo, de sorte que o tributo incidente na operação anterior afigura-se crédito para abatimento do imposto devido na operação subsequente, salvo nas hipóteses de isenção e de não-incidência (imunidade), em que o legislador constituinte impediu o creditamento da exação, tornando-a cumulativa;

(ii) o ICMS incide sobre materialidades distintas, tais como: **a)** operação de circulação de mercadoria; **b)** prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; **c)** prestação de serviço de comunicação; **d)** importação, por pessoa física ou jurídica, ainda que não contribuinte habitual do imposto, de mercadoria proveniente do exterior, qualquer que seja a sua finalidade e a prestação de serviço no exterior; **e)** derivados de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos; **f)** energia elétrica; e **g)** operações envolvendo minerais; sendo que há divergência doutrinária acerca da quantidade de materialidades existentes. Diante de todos estes critérios materiais possíveis de incidência do ICMS, elegemos a operação de circulação de mercadorias como pano de fundo para tratarmos do tema cerne deste estudo, que consiste na concepção da redução da base de cálculo como espécie de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal, o qual não se confunde com a isenção tributária e, por tal razão, não enseja a anulação do crédito da entrada, nem tampouco inviabiliza o creditamento do imposto da aquisição do bem sujeito à qualquer uma dessas benesses;

(iii) o ICMS é seletivo, isto é, sua incidência deverá ser graduada de acordo com a essencialidade das mercadorias oneradas por esse imposto, de modo que os produtos de primeira necessidade deverão sofrer menor tributação em relação aos supérfluos. A aferição é feita através da comparação entre as mercadorias;

(iv) pelo fato do ICMS Mercantil tributar o consumo, a seletividade prevista na C.F./88 não outorga faculdade ao destinatário da norma (ente político), mas obrigação, assemelhando-se, nesse passo, ao IPI;

(v) o Judiciário tem competência para examinar se a seletividade foi respeitada no caso concreto, porém, não poderá se pronunciar acerca da alíquota aplicável, mas apenas e tão somente sobre a violação ou não deste princípio;

(vi) o Senado Federal tem a obrigação de fixar a alíquota do ICMS nas operações interestaduais e de exportação e a faculdade de fixar as alíquotas

mínimas e máximas desse imposto, nas operações internas. O objetivo deste preceito constitucional é o de evitar a guerra fiscal;

(vii) também para obstaculizar a disputa fiscal entre os entes políticos, foi estabelecido constitucionalmente que algumas matérias deverão ser reguladas por lei complementar, a qual, sem dúvida, não poderá extrapolar os limites da norma constitucional;

(viii) ainda no intuito de evitar a guerra fiscal, preceituou, o legislador constituinte, que, nas operações interestaduais cujo destinatário da mercadoria seja consumidor, ou seja, não contribuinte do ICMS, deverá ser aplicada a alíquota interna e o imposto recolhido ao Estado de origem da mercadoria; todavia, se o bem for destinado ao contribuinte do ICMS, o montante relativo à alíquota interestadual deverá ser recolhido ao Estado de origem do produto e a diferença entre a alíquota interna e interestadual deverá ser adimplida ao Estado de destino da mercadoria;

(ix) o ICMS nasceu na mesma oportunidade em que os comerciantes reclamavam do poder legislativo a criação de um documento que se revestisse do caráter de título executivo. Assim, ao criar a duplicata, o legislador instituiu, também, o imposto incidente sobre as vendas;

(x) o imposto incidente sobre as vendas incidia sobre a emissão do título em si, diferenciando-se, portanto, do ICMS, cuja hipótese de incidência é a operação de circulação de mercadoria, sendo cumulativo;

(xi) inicialmente, o imposto incidente sobre as vendas era de competência da União, mas, depois, foi transferida ao Estado a aptidão para instituí-lo e exigí-lo, ocasião em que tal tributo passou a ser denominado como imposto sobre vendas e consignações (IVC);

(xii) posteriormente, o IVC foi transformado no ICM e se tornou não-cumulativo. De conseguinte, lhe foi acrescentada a letra “S”, passando a denominar-se ICMS;

(xiii) o ICMS sofreu forte influência do IVA – Imposto sobre Valor Agregado, o qual, em seu formato inicial tratava de imposto sobre as vendas e incidia em cascata;

(xiv) por conta de a incidência cumulativa onerar, sobremaneira, o consumo, criou-se o Imposto sobre o Valor Agregado – IVA – o qual, embora incidindo sobre todas as etapas do ciclo econômico, só seria devido se o contribuinte agregasse

valor à mercadoria. Neste sentido, o IVA é diferente do ICMS, porque nesse o imposto é devido independentemente do acréscimo ao produto comercializado;

(xv) à semelhança do ICMS, o IVA é apurado mediante operações de crédito e de débito, de modo que o imposto incidente na operação anterior pode ser utilizado para a compensação do tributo devido na etapa subsequente. Entretanto, em ambos, as operações isentas não ensejarão crédito para abatimento do imposto devido na fase seguinte;

(xvi) no IVA Argentino há limitação dos créditos serem utilizados para o abatimento do imposto devido em operações da mesma natureza; no ICMS não há esta vedação;

(xvii) no IVA não há cálculo por dentro do imposto, enquanto que no ICMS há, muito embora tal valor não se coadune com o critério material desta exação;

(xviii) os sujeitos passivos destas exações são aqueles que praticarem com habitualidade atos de comércio, sendo que o fisco exerce o seu dever de fiscalização, de acordo com os deveres instrumentais impostos aos contribuintes.

3 O ICMS MERCANTIL

Vimos que uma das hipóteses de incidência do ICMS é a operação envolvendo a circulação de mercadorias, a teor do que dimana o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [omissis]; II – operações relativas à circulação de mercadorias..., ainda que as operações se iniciem no exterior”. Escolhemos esta espécie de imposto como pano de fundo do tema nevrálgico deste trabalho.

Porém, para tratarmos do ponto fundamental a que nos propusemos (redução da base de cálculo do ICMS como espécie de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal e que não se coaduna com a isenção tributária), é preciso, antes, discorrermos acerca das principais características envolvendo o ICMS Mercantil.

De início, é possível afirmar, o ICMS incide sobre a **operação** que tem por objeto a circulação da mercadoria e não sobre a emissão do documento fiscal relativo a essa operação, como ocorria na época em que o IVC foi criado.

Esta consideração é deveras importante para fins de incidência do ICMS. Isto porque, esse imposto poderá ser exigido pelo fisco estadual assim que identificada a ocorrência do fato jurídico tributário concernente à **operação** de circulação da mercadoria, independentemente da expedição, pelo sujeito passivo, de documento fiscal que retrate este negócio jurídico.

Consoante a própria dicção constitucional, não é qualquer operação que autoriza a incidência do ICMS Mercantil. É essencial haver, efetivamente, a **circulação de mercadoria**. São, portanto, pressupostos caracterizadores da hipótese de incidência do ICMS Mercantil.

Salienta ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁶⁷, “Os termos ‘circulação’ e ‘mercadorias’ qualificam as operações tributadas por via de ICMS. Não são todas as operações jurídicas que podem ser tributadas, mas as relativas à circulação de mercadorias.”.

A circulação, com efeito, diz respeito à mudança da titularidade do bem objeto da mercancia, ou seja, da mercadoria. É da essência das operações mercantis a transferência de um bem a outrem mediante o recebimento do preço que, geralmente, acarreta lucro ao vendedor.

⁶⁷ Op. cit., p. 39.

É de rigor, para a configuração do fato jurídico tributário do ICMS, a transferência jurídica da mercadoria e não meramente física, ou seja, é primordial que o bem objeto da mercancia seja transferido de um sujeito para outro e isto por uma razão muito simples: não é possível realizar atos de comércio de uma pessoa com ela mesma.

Os atos mercantis se caracterizam por meio de relações intersubjetivas, em que o titular do bem o transfere para terceiro, visando o recebimento do preço que, normalmente, lhe dá lucro. Não interessa, para fins de incidência do ICMS Mercantil, a transferência de um bem da residência do comerciante para o seu estabelecimento comercial para a integração de ativo fixo, porque nesta operação não há valor econômico passível de sofrer a tributação por esta exação, nem tampouco mudança de titularidade para se colocar o bem à disposição do consumo.

Da mesma forma, também não enseja a incidência do ICMS a transferência de mercadorias entre filiais situadas dentro do mesmo Estado, porquanto não há mudança de titularidade. Por isso, é indispensável a transferência jurídica (e não meramente física) da titularidade da mercadoria para surgir o dever de o sujeito passivo recolher o ICMS ao Estado competente⁶⁸.

Sobre a necessidade de haver a transferência da titularidade do bem objeto da operação de circulação de mercadoria para fins de incidência do ICMS, pondera ALIOMAR BALEEIRO⁶⁹:

“A palavra operação, utilizada no Texto Constitucional, garante, assim, que a circulação de mercadoria é a adjetivação, consequência. Somente terá relevância jurídica aquela operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria, como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Por isso, a ênfase constitucional na expressão operações de circulação de mercadorias. O imposto não incide sobre a mera saída ou circulação física, que não configure real mudança da titularidade do domínio.”

Conquanto seja flagrante a necessidade de alteração da titularidade da mercadoria para fins de incidência do ICMS nas operações internas, essa discussão foi submetida ao crivo do Poder Judiciário.

⁶⁸ Devemos alertar que a transferência jurídica da mercadoria para fins de incidência do ICMS se circunscreve, apenas, às operações internas. Em outras palavras, nas operações ocorridas dentro do mesmo Estado. Se, todavia, a mercadoria for transferida entre os mesmos sujeitos, porém, para Estado distinto, ou seja, em operação interestadual, então, o ICMS deverá ser recolhido pelo contribuinte como forma de se evitar a perda de arrecadação do Estado de origem e o locupletamento do Estado de destino. Trata-se de mecanismo que coíbe a guerra fiscal.

⁶⁹ Op. cit., p. 375/376. Grifos do autor.

De um lado, o fisco defendia ser prescindível a modificação da titularidade da mercadoria, de modo que um simples furto configuraria a hipótese de incidência do ICMS. De outro, em ponta diametralmente oposta, se localizavam os contribuintes, amparados pela doutrina de maior relevo, sustentando a imprescindibilidade de haver a transferência jurídica da mercadoria para nascer a obrigação de recolher o ICMS.

A Suprema Corte, ao se pronunciar sobre esta celeuma, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 158.834-9⁷⁰/S.P. posicionou-se no sentido de que a não transferência do domínio da mercadoria, ou seja, da titularidade do sujeito não ensejava a cobrança do ICMS.

Os Ministros do STF decidiram, por maioria, que o simples fato de a mercadoria deixar o estabelecimento da pessoa jurídica sem a transferência da titularidade do respectivo bem, não configura hipótese de incidência do ICMS, posto que para a subsunção do fato à norma é curial o cumprimento das etapas do ciclo econômico, com a disponibilização efetiva da mercadoria ao consumo, mediante a sua alienação, ou seja, com a alteração de sua titularidade, conforme verberou o Ministro MARCO AURÉLIO DE MELLO:

“[Omissis]. A saída apenas física de um certo bem não é de molde a motivar a cobrança do imposto de circulação de mercadorias. Requer-se, como consta no próprio texto constitucional, a existência de uma operação que faça circular algo passível de ser definido como mercadoria, pressupondo, portanto, como aliás ressaltado por Aliomar Baleeiro em ‘Direito Tributário Brasileiro’, a transferência de domínio. No particular, levou em conta o saudoso Ministro que o sentido jurídico de operação direciona a negócio jurídico, devendo a circulação exigida estar ligada a deslocamento de mercadoria, ou seja, de bem móvel em comércio.”

Embora esteja se referindo ao IVA (tributo semelhante ao ICMS e que inspirou a sua criação no Brasil), JOSÉ JUAN FERREIRO LAPTASA⁷¹ ponderou, com clareza, sobre a imprescindibilidade de se transferir o poder de dispor do bem para se exigir esse imposto: *“Se entende por entrega de bens a transmissão do poder de dispor sobre os bens corpóreos.”*

Conclui-se, nesta esteira, que somente com a mudança da titularidade da mercadoria por meio de ato mercantil, ou seja, revestido de conteúdo econômico,

⁷⁰ STF, Pleno, Min. Rel. Sepúlveda Pertence, votação não-unânime, j. 23.10.2002, DJ. 05.09.2003.

⁷¹ *Curso de Derecho Financiero Español*. 19ª Ed. Atual. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1997, p. 273.

estará o sujeito ativo autorizado a exigir o ICMS do contribuinte que realizou o fato jurídico tributário desse imposto.

PAULO DE BARROS CARVALHO⁷² chamou a atenção para o fato de que até mesmo a circulação simbólica da mercadoria, desde que respaldada em documentos fiscais hábeis⁷³, autoriza a cobrança do ICMS.

Deste modo, fica claro que o termo “circulação”, previsto constitucionalmente, impõe a transferência jurídica da titularidade da mercadoria, ou seja, a alteração do direito de dispor do bem, para que o ICMS Mercantil possa ser legitimamente exigido.

⁷² *Direito Tributário Linguagem e Método*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 647.

⁷³ Utilizamos a expressão documento fiscal hábil e não idôneo porque há forte embate entre os contribuintes e o fisco acerca do direito ao creditamento do ICMS no que tange às notas fiscais reputadas inidôneas pelo sujeito ativo. Em linhas gerais, tais documentos são considerados inidôneos quando emitidos por empresas que tiveram suas inscrições estaduais cassadas.

O grande problema dessa situação é que o ato administrativo que reconhece esta inidoneidade da pessoa jurídica retroage à data em que a referida inscrição estadual lhe foi concedida pelo próprio Estado.

Há inúmeros contribuintes que, durante o período em que a inscrição estadual da empresa (posteriormente declarada inidônea) encontrava-se ativa, realizaram com ela negócios jurídicos lícitos. Assim, por força do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS se creditaram do imposto. Todavia, como após a realização destas operações, a inscrição daquela pessoa jurídica foi cassada com efeitos retroativos, o fisco se acha no direito de glosar os créditos utilizados na compensação do ICMS.

Sem dúvida, esta glosa é absolutamente inconstitucional, porque não se pode violar o ato jurídico perfeito e, mais, limitar o alcance do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, porque à época da realização da operação de circulação da mercadoria, a inscrição estadual, concedida pelo próprio Estado, encontrava-se ativa.

Sobre esta discussão, assevera JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

“Ressalte-se que a inidoneidade dos fornecedores dos bens e serviços não pode, pura e simplesmente, redundar em conseqüentes glosas de créditos na escrita fiscal dos adquirentes dos bens e tomadores dos serviços, se estes ignoravam tal situação, isto é, se não houve a publicação formal (oficial), do respectivo ato fazendário de bloqueio da inscrição fiscal.

Embora se argumente que o ato administrativo concernente à inidoneidade documental tem natureza meramente declaratória de irregularidade, e que a concessão de inscrição na repartição fazendária não constitui cheque em branco para possibilitar a emissão de documentos sem amparo em efetivos negócios, é imprescindível sua publicação para projetar os pretendidos efeitos jurídicos e não serem promovidos, unidamente ‘interna corporis’.” *In ICMS. Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 2008, p. 271/272.

Nas disputas administrativas concernentes à glosa dos créditos de ICMS, os contribuintes, infelizmente, não têm tido êxito. Todavia, tal contexto se modifica no âmbito judicial, porém, é preciso fazer a prova de que à época da realização da operação de circulação de mercadorias, que gerou o crédito do ICMS, a inscrição estadual da empresa vendedora destes bens estava ativa. Deste modo, aconselhamos que os contribuintes realizem o cadastro de seus fornecedores mediante a consulta da DECA – Declaração de Cadastro fornecida pelo próprio Estado e da certidão da Junta Comercial para poder realizar os seus negócios jurídicos com tranquilidade. Além disso, tratando-se de grande fornecedor, ou seja, que realiza inúmeros negócios jurídicos mensais, aconselhamos a obtenção da DECA todo início de mês exatamente para constituir prova se, eventualmente, o fisco resolver glosar o ICMS em função da declaração da inidoneidade futura.

É verdade que tal procedimento poderá onerar a pessoa jurídica. Nesta hipótese, deve-se ponderar o custo e o benefício desta cautela, principalmente em função dos acréscimos legais que advirão com a glosa do ICMS.

Em relação ao conceito de mercadoria, observamos, ele pode ser extraído já no plano extrajurídico, revelando-se como todo bem tangível posto à disposição do comércio. Trata-se do objeto dos atos de comércio.

FRAN MARTINS⁷⁴ explica com clareza a dinâmica do comércio e, deste modo, auxilia na compreensão dos atos mercantis e dos sujeitos neles envolvidos:

“[*Omissis*]. E à atividade consistente em pôr em circulação as mercadorias, adotando esse mecanismo, se deu o nome de *comércio*, tendo como figuras centrais as pessoas que servem de intermediárias entre os produtores e consumidores, isto é, pessoas que adquirem dos produtores aquilo que eles possuem e colocam esses bens à disposição dos consumidores, *trocando-os* sempre por *dinheiro*. Mais tarde, essas atividades se estenderam até a prestação de serviços, sendo por esses cobradas importâncias superiores às realmente gastas. A tais pessoas, que servem de prestadoras de serviços ou de intermediárias entre produtores e consumidores, do ato de intermediação procurando auferir lucros, já que as mercadorias são adquiridas por um preço menor e vendidas por um maior, se deu e ainda se dá o nome de *comerciantes* ou *mercadores*.”

Atos mercantis são, portanto, operações onerosas em que um sujeito se compromete a transferir determinada mercadoria a outrem mediante o recebimento de uma quantia já avençada. Nesta linha, dizemos que, para o nascimento da obrigação tributária do ICMS, a operação de circulação da mercadoria deverá ser onerosa.

Sobre este ponto, ensina ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁷⁵:

“Mas nós vamos além: mercadoria, para fins de tributação por meio de ICMS, é o que a lei comercial considera mercadoria. [*Omissis*]
Temos, portanto, que o conceito de *mercadoria*, no que diz com o ICMS, há de ser entendido como o era em Direito Comercial, ao ensejo da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988. A menos que um novo Poder Constituinte Originário se manifeste em contrário, mercadoria, tornamos a repetir, é o bem móvel, que se submete à mercancia, ou seja, que é colocado no mundo do comércio (*in commercium*), sendo submetido, pois, ao regime de direito mercantil, que se caracteriza, como corre magistério, pela autonomia de vontades e pela igualdade das partes contratantes.”

Além do requisito consistente na onerosidade da operação para fins de incidência do ICMS Mercantil, alertamos para o fato de que a destinação dada pelo titular do bem também é fundamental para se identificar o surgimento ou não do fato

⁷⁴ *Curso de Direito Comercial*. 22ª Ed. rev., amp. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998, p. 2.

⁷⁵ Op. cit., p. 44/45.

jurídico tributário desse imposto, como robustamente observado por PAULO DE BARROS CARVALHO⁷⁶:

“A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os requisitos que lhe são extrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria a caneta exposta à venda entre outras adquiridas para esse fim. Não se enquadra nesse conceito, porém, aquela mantida em meu bolso e destinada a meu uso pessoal. Observe-se que não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributo de mercadoria.”

De modo que, se a mercadoria for posta à disposição do mercado em operações de venda ou revenda, certamente, o critério material do ICMS estará configurado. No entanto, se o proprietário deste mesmo bem emprestá-lo ou mesmo se destiná-lo à integração de seu ativo fixo, retirando-o do comércio, o fato jurídico tributário desse imposto não se evidenciará, muito embora o bem se revista dos requisitos extrínsecos de mercadoria.

Somente em relação à expressão “operações de circulação de mercadorias” poderíamos discorrer longas páginas, porém, este não é o intento do nosso trabalho. O escopo é alinhar as linhas gerais e marcantes do ICMS Mercantil, pano de fundo do tema nevrálgico que escolhemos. Mas, por ser o ICMS um imposto bastante denso e complexo, não podemos deixar de mencionar outros aspectos que também se configuram traços marcantes desta exação e que devem ser tratados na espécie.

Por onerar o consumo, a carga tributária do ICMS deve – *ou deveria* – ser suportada tão somente pelo consumidor em função da dinâmica da repercussão, concretizada pelo princípio da não-cumulatividade, a ser abordado em tópico próprio.

A não-cumulatividade assegura ao contribuinte de direito a possibilidade de se creditar do ICMS incidente na operação anterior para o pagamento do tributo devido na operação subsequente.

Durante toda a cadeia produtiva, há inúmeros sujeitos participando da circulação da mercadoria até que ela possa ser disponibilizada ao consumidor (quem efetivamente deve suportar o ônus econômico do ICMS). Estes sujeitos são denominados *contribuintes de direito*, porquanto a lei lhes impôs o dever de antecipar o recolhimento do ICMS em cada operação de circulação da mercadoria,

⁷⁶ *Direito Tributário, Linguagem...*, p. 648.

até sua entrega ao consumidor. Os consumidores, com efeito, são os *contribuintes de fato*.

Os consumidores são reputados contribuintes por serem os sujeitos que, efetivamente, suportam a carga econômica do ICMS, porque este tributo onera o consumo.

A distinção entre contribuinte de fato e de direito existe – *mutatis mutandis* – em todos os países que adotaram a forma não-cumulativa da tributação sobre o consumo.

Daí a importância da não-cumulatividade do ICMS ser rigorosamente observada, sob pena de o imposto ser suportado pelo contribuinte de direito, tornando-o cumulativo; o que acarreta danos não só do ponto de vista econômico⁷⁷, mas, principalmente, sob o pálio da capacidade contributiva.

No caso dos tributos que oneram o consumo, a capacidade contributiva é aferida de forma presumida, ou seja, indiretamente. Em linhas gerais, presume-se que o adquirente de determinada mercadoria tem a aptidão econômico-financeira para recolher o ICMS, posto que do contrário não a teria adquirido.

Entretanto, quando o consumidor deixa de ser o único sujeito a arcar com a carga tributária dos tributos que repercutem – situação do ICMS – a consequência passa a ser mais grave. Isto porque, os contribuintes de direito, também, passam a suportar a incidência tributária sem que o princípio da capacidade contributiva seja eficazmente considerado. Esta perigosa consequência foi alertada por PÉRES DE AYALA⁷⁸, que relata:

“Esta consequência é muito grave. Porque, como se tem apontado, os impostos sobre as vendas não estão estruturados nem pensados para gravar a capacidade contributiva (em seu sentido ético-econômico) do empresário, dos assalariados ou dos capitalistas. Quando a repercussão sobre o consumidor não se efetua (ou somente se efetua parcialmente) o tributo terá uma fundamentação técnica, mas restará privado da justiça tributária material.”

⁷⁷ Na hipótese em que o contribuinte de direito sofre a incidência do ICMS sem poder repercuti-lo, ele irá incluir tal prejuízo no custo da mercadoria, aumentando-lhe o preço. Com essa majoração, o consumo é desaquecido. De efeito, a empresa passa a faturar menos, acarretando a perda da arrecadação. Além disso, para sustentar o lucro, acaba diminuindo as oportunidades de emprego. Gera-se, então, este ciclo vicioso de desaceleração da economia, cujo resultado será a crise econômica.

⁷⁸ *Explicación de la Técnica de los Impuestos*. 3ª Ed. Madrid: Gráficas Ribemagm S.A., 1981, p. 167/168. Traduzimos.

A sujeição do contribuinte do ICMS, em recolher o imposto, revela uma capacidade contributiva técnica, conforme explicita AYALA⁷⁹, ou seja, não leva em conta, diretamente, a riqueza como elemento hábil a evidenciar a sua capacidade econômica de colaborar com o Estado mediante o recolhimento do tributo.

Vale lembrar, a Constituição Federal de 1988 impôs, por meio do § 1º do artigo 145, que *“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”*.

Assim, nos ditos impostos pessoais, isto é, que gravam o patrimônio do sujeito passivo (ex. no imposto incidente sobre a renda), é possível dosar a incidência tributária de acordo com a capacidade do contribuinte em colaborar economicamente com a Administração Pública. Diferente cenário se revela em relação aos impostos reais, que gravam as coisas, como é o caso do ICMS.

Não se pode olvidar, o princípio da capacidade contributiva tem por desiderato impedir que a tributação recaia sobre um sujeito que não revele capacidade contributiva. Preleciona FERNANDO PEREZ ROYO⁸⁰, uma das funções essenciais desse princípio é impor *“um limite para o legislador na configuração dos tributos”*, com vistas a evitar a exigência de exações inconstitucionais, que onerem fatos que não revelam a capacidade econômica do contribuinte.

Ao se permitir que o ICMS seja suportado também pelo contribuinte de direito, além de violar frontalmente o dimanado pelo artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, porquanto, indubitavelmente, haverá a incidência em cascata desse imposto, ainda, põe em risco mandamento constitucional ordenando que, sempre que possível, os tributos levem em conta a capacidade econômica do contribuinte.

No momento em que o contribuinte de direito passa a suportar o ônus tributário do ICMS, esse imposto deixa de ser considerado como tributo de caráter unicamente real e reveste-se de exação, também, de exação de cunho pessoal. Nesta linha de raciocínio, o princípio da capacidade contributiva⁸¹, encampado no artigo 145, § 1º, da C.F./88, passa a ser aplicável ao ICMS e, por conseguinte, violado.

⁷⁹ Idem, ibidem.

⁸⁰ *Tratados y Manuales. Derecho Financiero y Tributario. Parte Geral.* 7ª Ed. Madrid: Editorial Civitas, S.A., 1997, p. 36. Traduzimos.

⁸¹ Alertamos para o fato de que nem sempre o critério material fará referência direta a um fato signo presuntivo de riqueza, como é o caso do imposto que tributa a renda ou o consumo. Como salienta

Ainda sobre a questão relativa à distinção entre o *contribuinte de fato* e o de *direito*, trazemos à baila outro assunto bastante controvertido, concernente à legitimidade ativa para a repetição do indébito no caso dos tributos sujeitos à repercussão tributária.

Trata-se do assunto referente à distinção entre os contribuintes de direito e de fato, perpetrada pela lei, pela doutrina e pela jurisprudência. Neste pensar, trazemos à tona a discussão que paira sobre o disposto pelo artigo 166 do Código Tributário Nacional, o qual alude:

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

A norma veiculada por este artigo causou perplexidades no âmbito doutrinário em virtude da utilização de elemento econômico-financeiro para explicar a situação jurídica.

Apesar de a intenção da norma ser a de realizar justiça social ao impedir que a restituição do indébito seja realizada em favor do sujeito que não suportou a carga tributária do ICMS – no caso, o contribuinte de direito – pragmaticamente falando, o resultado alçado foi absolutamente inverso; acarretou verdadeira injustiça e vamos explicar já o porquê.

Em primeiro lugar, não se pode perder de vista que todo o tributo – direto ou indireto – repercute, isto é, tem o seu encargo financeiro transferido a outrem. Nas palavras de ARLINDO N. M. CORREIA⁸²:

“O imposto sobre o valor acrescentado teve porém a sua grande expansão no quadro das Comunidades Europeias.

ANTONIO BERLIRI, há situações que poderão ser eleitas pelo legislador como reveladoras indiretas da capacidade contributiva. Confira: “Naturalmente, o fato de que a capacidade contributiva seja uma situação econômica determina que muitas vezes o legislador adote, como pressuposto do fato tributariamente relevante a capacidade contributiva, um fato econômico, como a percepção de uma renda, a disponibilidade de um bem de renda, etc; mas nada impede que o legislador as vezes adote como pressuposto gerador da obrigação tributária um fato jurídico (la transferência *causa mortis* de um bem), um negócio jurídico (a firmação de um contrato), com a única limitação de que tais fatos sejam reveladores da capacidade contributiva.” Op. cit., p. 331/332. –Traduzimos. Porém, como salienta GIAN ANTONIO MICHELI, ao exercer a competência tributária o ente político deverá sempre ater-se a uma situação econômica suscetível de valoração. *Curso de Derecho Tributario*. Traducción y Estudio Preliminar por Julio Banacloche. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas Caracas, 21., 1975, p. 146. Traduzimos.

⁸² *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)*. 3ª Ed. Lisboa: APOTEC – Associação Portuguesa de Técnicos de Contas, 1981, p. 16. Traduzimos.

(...) É evidente também que o problema surge principalmente em relação aos impostos indirectos que, segundo a doutrina tradicional, se incorporam aos preços das mercadorias, já que são repercutidos para o adquirente.”

Esta repercussão, todavia, não se trata de classificação jurídico-tributária, mas sim financeira. Isto porque, a matéria afeta ao direito tributário concerne ao exercício da competência tributária com a instituição do tributo. Esclarece GIAN ANTONIO MICHELI⁸³:

“... as normas que se agrupam abaixo da denominação de Direito Tributário disciplinam o tributo, qualquer tributo, em suas mais variadas fases, e ainda que aquelas possam parecer como referidas a uma estrutura e a um objeto diferente; a heterogeneidade destas normas oferece, sem embargo, um elemento unificador constituído, como se há dito, pelo tributo e sua realização concreta por obra do ente tributante, dos órgãos jurisdicionais.”

O campo de interesse do direito material tributário se exaure com o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte ou com o lançamento do tributo pelo ente competente⁸⁴, com a sua posterior cobrança judicial em face do inadimplemento.

A destinação do produto da arrecadação tributária não trata de assunto afeto ao direito tributário que, como assevera MICHELI, refere-se ao tributo em si, em suas diferentes modalidades e aos sujeitos da relação jurídico-tributária. Esta é uma das razões utilizadas pela doutrina para repudiar a norma veiculada pelo artigo 166 do C.T.N.; mas não é só.

O artigo 166 do C.T.N. prevê a possibilidade de o contribuinte de direito pleitear a restituição do indébito dos tributos indirectos desde que (a) prove ter assumido o referido encargo financeiro ou (b) ter sido expressamente autorizado pelo contribuinte de fato a pleitear essa devolução.

Sem dúvida alguma, a prova de que o contribuinte de direito suportou o ônus financeiro é difícilíssima, haja vista que todo tributo repercute e, neste sentido, a prova da não repercussão torna-se praticamente impossível.

⁸³ “...as normas que se agrupam abaixo da denominação de Direito Tributário disciplinam o tributo, qualquer tributo, em suas mais variadas fases, e ainda aquelas que podem parecer como referidas a uma estrutura e a um objeto diferente; a heterogeneidade destas normas oferece, sem embargo, um elemento unificador constituído, como se tem dito, pelo tributo e sua realização concreta por obra do mesmo ente impositor, dos sujeitos passivos, e dos órgãos jurisdicionais.” Op. cit., p. 75. Traduzimos.

⁸⁴ Sobre o lançamento tributário esclarecemos que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação ou “autolancamento” existe uma corrente doutrinária que defende a sua prescindibilidade. Essa vertente tem merecido a guarida do Poder Judiciário, em que pese a regra prevista no artigo 142 do C.T.N., que confere ao sujeito ativo a privatividade do lançamento.

A outra hipótese que o contribuinte de direito tem, de almejar a restituição do ICMS pago indevidamente, é mediante a autorização expressa do contribuinte de fato, ou seja, do consumidor.

Transportemos esta previsão para o campo pragmático e, ainda, consideremos a majoração da alíquota pelo Estado de São Paulo, de 17% para 18%, instituída pelos artigos 2º, 3º e 4º⁸⁵ da Lei Estadual nº. 6.556/89, cujo aumento se destinou à construção de casas populares em infringência ao artigo 167, inciso IV⁸⁶, da Constituição Federal. Supomos, também, que o contribuinte de direito nesta hipótese seja uma grande rede de supermercados cujas mercadorias comercializadas refiram-se a produtos de primeira necessidade.

Como poderia o contribuinte de direito, no caso hipotético que desenhamos, localizar cada contribuinte de fato, para obter dele a autorização expressa para reaver o indébito sobre cada mercadoria comercializada? Trata-se de situação impossível.

Na prática, significou que, independentemente do fato da majoração da alíquota do ICMS ter sido julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, o Estado de São Paulo não foi compelido a devolver o numerário que indevidamente integrou e continua integrando ao seu cofre, por conta da esdrúxula norma veiculada pelo artigo 166 do C.T.N.

⁸⁵ “Artigo 3º - Até 31 de dezembro de 1990, a alíquota de 17% (dezesete por cento), prevista no inciso I do artigo 34 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, fica elevada em 1 (um) ponto percentual, passando para 18% (dezoito por cento).

Artigo 4º - Fica estabelecida, como diretriz a ser observada durante a execução orçamentária para o exercício de 1990, que serão abertos créditos suplementares, destinados a aumento de capital da Caixa Econômica do Estado de São Paulo S.A., em valor nunca inferior à receita resultante da elevação da alíquota referida no artigo 3º desta lei.

Artigo 5º - Os recursos financeiros que vierem a ser atribuídos à Caixa Econômica do Estado de São Paulo S.A., para o fim indicado nesta lei, serão destinados obrigatoriamente ao financiamento de programas habitacionais de interesse da população do Estado.

Parágrafo único - Os programas habitacionais referidos neste artigo serão desenvolvidos e executados pela Companhia de Desenvolvimento Habitacional do Estado - CDHU.”

⁸⁶ “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 ações e serviços públicos de saúde, para a 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;”

O pior disso tudo, como o sujeito passivo da regra matriz de incidência do ICMS é o contribuinte direto, nos termos do artigo 121⁸⁷ do C.T.N. e do artigo 4º⁸⁸ da Lei Kandir, o consumidor (contribuinte de fato) não poderá ajuizar competente ação judicial para reaver o seu indébito, não obstante seja quem, efetivamente, suportou a carga tributária do ICMS, pois não é tido como parte legítima; não integra a relação jurídico-tributária.

Denota-se, portanto, que a previsão contida no artigo 166 do C.T.N. é inconstitucional por permitir o locupletamento do ente político, uma vez que, pela sua dicção, é impossível ao contribuinte de direito reaver o indébito em função dos pressupostos delineados neste dispositivo constitucional e, ao contribuinte de fato, por não ser parte legítima da relação jurídica.

3.1 O princípio da não-cumulatividade do ICMS: Regra geral

Como asseverado, o legislador constituinte elevou a não-cumulatividade do ICMS à condição não só de norma constitucional, mas como verdadeiro princípio, na medida em que deverá iluminar o legislador ordinário no exercício de sua competência tributária, limitando, por certo, sua atividade. Além disso, possui carga axiológica consistente na redução do impacto tributário sobre o consumo.

Os princípios, no campo tributário, têm o papel de limitar o exercício da competência tributária, como bem ponderou ALIOMAR BALEEIRO⁸⁹: *“Então, os princípios limitam o poder de tributar, porque subordinam o exercício válido e eficiente da competência a critérios e requisitos;...”*.

Como princípio constitucional que é, a não-cumulatividade do ICMS enceta verdadeira restrição à instituição e à exigência desse imposto pelo Estado que deve, necessariamente, ser obedecida pelo legislador ordinário, sob pena de inconstitucionalidade.

⁸⁷ “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.”

⁸⁸ “Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”

⁸⁹ *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. rev. e compl. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999, p. 119.

Exatamente para evitar distorções no exercício da competência tributária pelo sujeito de direito competente, o legislador constitucional preocupou-se em preceituar o princípio, de qual ora nos ocupamos, com precisão no seio da Lei Fundamental (Artigo 155, § 2º, inciso I), conforme reproduzimos a seguir:

“I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

Designa o princípio da não-cumulatividade do ICMS, de forma peremptória, que todo o imposto pago na operação anterior (de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços) represente crédito para a compensação do tributo devido na operação subsequente. Em outras palavras: por conta da própria dicção constitucional, o princípio da não-cumulatividade consagra o direito de o contribuinte do ICMS compensar o valor do tributo incidente⁹⁰ na operação anterior (destacado na nota fiscal de saída emitida pelo vendedor da mercadoria) e que se denomina *crédito*; com o imposto devido na operação seguinte, denominado de *débito*, exigido quando a mercadoria é vendida a outrem.

Ao apurar o débito do ICMS, o contribuinte deverá verificar o *quantum* do crédito existente e assim promover o encontro de contas. Se o débito for maior que o crédito, haverá imposto a recolher em favor do Estado competente; do contrário, o contribuinte acumulará um saldo credor deste imposto.

Releva anotar, tudo o que afirmamos até aqui foi extraído tão somente do texto veiculado no bojo da Constituição Federal. Não precisamos, em nenhum momento, nos socorrer das legislações infraconstitucionais para poder conceber o significado e o alcance do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

⁹⁰ Uma das discussões existentes a respeito do direito de crédito (abatimento do ICMS incidente na operação anterior com o exigido na operação subsequente) é o fato de a Lei Maior referir-se a imposto “pago” ao contemplar a não-cumulatividade do ICMS. Sustenta, o fisco, que se o contribuinte anterior não tiver efetuado o recolhimento do ICMS, o sujeito passivo da operação subsequente não poderá utilizá-lo para o abatimento do imposto devido. Sem dúvida, tal posição aplica a regra da interpretação literal, que não se afigura como método hermenêutico seguro, por não considerar todas as normas veiculadas no sistema jurídico.

Com base na interpretação sistemática, este ponto de vista fiscalista foi superado. Assentou-se na doutrina e na jurisprudência que a expressão “pago” refere-se à incidência do imposto, de maneira que tendo havido o destaque do ICMS na operação anterior, ainda que não tenha sido efetivamente pago pelo contribuinte antecessor, tem o adquirente da mercadoria o direito de se creditar do imposto para fins de abatimento com a exação devida na saída da mercadoria de seu estabelecimento.

Não se olvide que o princípio constitucional em tela trata de espécie de norma jurídica cogente, autoaplicável, de eficácia plena, consoante a consagrada classificação de normas constitucionais proposta por JOSÉ AFONSO DA SILVA⁹¹. Por esta razão, não poderá ser amesquinhado por nenhum outro comando normativo, sob pena de inconstitucionalidade.

Por se tratar de princípio, deverá iluminar a produção de outros enunciados prescritivos, bem como os intérpretes das normas jurídicas, apresentando-se, deste modo, como ponto de partida destas atividades.

GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO⁹² dispuseram acerca da imprescindibilidade da não-cumulatividade do ICMS servir como fonte de veiculação e de interpretação das normas jurídicas atinentes a esse imposto:

“É inacreditável que a doutrina tradicional ainda não tenha percebido que a opção de incluir, ou não, o abatimento constitucional da base de cálculo do imposto (vale dizer, reunir ou não, essas duas realidades, num mesmo contexto normativo) – mais que um simples requinte ou refinamento jurídico – **é o ponto de partida rigorosamente condicionante de toda a inteligência do tributo.**”

Nos dizeres de ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁹³:

“A regra em exame não encerra mera sugestão, que o legislador ou a Fazenda Pública poderão seguir ou deixar de seguir. Muito pelo contrário, ela aponta uma *diretriz imperativa*, que dá ao contribuinte o direito subjetivo de ver observado, em cada caso concreto, o *princípio da não-cumulatividade* do ICMS.”

Sobre a autoaplicabilidade do princípio da não-cumulatividade do IPI, que também se aplica ao ICMS, esclarece EDUARDO BOTTALLO⁹⁴:

“... o contribuinte está habilitado a fazer valer o seu direito à não-cumulatividade apenas com base no que, a respeito, consta no Texto

⁹¹ “As normas de eficácia plena incidem diretamente sobre os interesses a que o constituinte quis dar expressão normativa. São de *aplicabilidade imediata*, porque dotadas de todos os meios e elementos necessários à sua executoriedade. No dizer clássico, são auto-aplicáveis. As condições gerais de aplicabilidade são a existência apenas do aparato jurisdicional, o que significa: aplicam-se só pelo fato de serem normas jurídicas, que pressupõem, no caso, a existência do Estado e de seus órgãos.” *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3ª Ed. 2ª tir. ver. Amp. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 101/102.

⁹² *ICMS – Abatimento constitucional – Princípio da não cumulatividade*. Revista de Direito Tributário. Nº.s 29/30. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 118. Grifos nossos.

⁹³ Op. cit., p. 319.

⁹⁴ Op. cit., p. 44.

Magno, independentemente, portanto, do que possa vir a figurar em lei, ordinária ou mesmo complementar.”

Isto quer dizer que o sujeito passivo está apto a fazer valer o seu direito a não-cumulatividade do ICMS apenas com arrimo no Texto Constitucional. O direito ao abatimento do crédito da entrada decorre do princípio constitucional e, por isso, não poderá ser limitado, salvo nas hipóteses constitucionalmente ressalvadas.

Utilizando, mais uma vez, os ensinamentos de GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO⁹⁵:

“... Isto equivale a dizer que a Constituição não tomou emprestado da economia uma fugidia **não-cumulatividade**, para fazê-la iluminar a compreensão do sistema de abatimentos. Ao contrário: fez do ICMS um tributo ‘não-cumulativo’ **exatamente porque o submeteu aos efeitos jurídicos tipicamente produzidos por um determinado sistema de abatimentos, criado pela própria Constituição** (de modo a excluir toda contribuição de normas infraconstitucionais para reger a matéria).”

Ainda sobre o alcance do princípio da não-cumulatividade do ICMS, tão somente com base na previsão veiculada no texto constitucional, ensina GILBERTO DE ULHOA CANTO⁹⁶:

“Pode-se desde logo concluir que o contribuinte tem direito incontestável de reduzir o montante a ser por ele recolhido em consequência da operação de que resulta a saída por ele promovida, mediante abatimento, desse montante, da totalidade do ICM pago no mesmo período por aqueles outros contribuintes que lhe forneceram mercadorias ou matérias primas tributadas. Nesse sentido é a jurisprudência do STF, que considerou inconstitucionais leis de Estados que por diferentes razões e através de diversos caminhos pretenderam restringir ou reduzir os totais abatíveis (entre outros, Recursos Extraordinário 79.687, *in* RTJ 76/847, Representação 973, *id.*, vol. 86, p. 765, RE 70.212, **Diário da Justiça** de 16.8.1971, p. 4.115 e RE70.210, *id.*, de 12.9.1975, p. 6.519).”

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO⁹⁷ tece brilhante consideração a respeito dos reflexos do princípio da não-cumulatividade na sociedade:

“A não-cumulatividade tem origem na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. Sendo essencial, a sua supressão do texto constitucional inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a

⁹⁵ Op. cit, p. 112. Grifamos.

⁹⁶ ICM – Não Cumulatividade Abatimento Constitucional. Vol. 29-30. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 205.

⁹⁷ ICMS Teoria e Prática. 10ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 268.

estrutura sobre o qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transporte e de comunicações, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento de custos ocasionando por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.”

Vimos que a não-cumulatividade do ICMS enceta um princípio constitucional cogente e autoaplicável dado o seu denso grau de concretude. Deverá, portanto, iluminar as demais normas jurídicas por exprimir o conteúdo axiológico consistente na desoneração da tributação incidente sobre o consumo. Por tal dimensão, é assegurado ao sujeito passivo, em virtude da própria dicção constitucional, o direito de compensar o imposto incidente na aquisição da mercadoria ou do serviço com o tributo devido na operação subsequente.

Respeitando o seu mister de explicitar, sem limitar, a norma que se dignou a regulamentar, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, por meio de artigo 19⁹⁸, simplesmente reproduziu o enunciado prescritivo no artigo 155, § 2º, inciso I, da C.F./88. Todavia, mais à frente, detalhou-o, conforme se verifica do artigo 20, *in verbis*:

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

O dispositivo legal suprarreproduzido confirma o salientado outrora acerca do fato de a saída física pura e simples do estabelecimento do contribuinte não configurar, sozinha, hipótese de incidência do ICMS, já que a lei admite a sua saída simbólica.

Muito embora a Lei Kandir tenha avançado na explicitação do conteúdo da não-cumulatividade do ICMS, ela não retratou de forma prática a maneira como os

⁹⁸ “Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.”

contribuintes deverão operacionalizar a não-cumulatividade desse imposto. Este papel coube aos Regulamentos de ICMS de cada Estado.

O imposto não-cumulativo – quer tratemos do IVA quer do ICMS – poderá ser calculado de duas formas distintas: a) por meio da dedução base da base; ou, b) pela dedução imposto de imposto.

No primeiro caso – *base da base* – o contribuinte submete à tributação apenas a diferença entre os recursos utilizados no processo produtivo (*inputs*) e os produtos produzidos (*outputs*). No segundo método – *imposto de imposto* – o contribuinte calcula o imposto sobre o valor total da venda das mercadorias, abate o seu crédito (já recolhido pelos contribuintes antecessores) e recolhe a diferença, do montante total da mercadoria, quando esta for comercializada.

No Brasil, o método utilizado para apurar o ICMS foi o de *imposto de imposto*, conforme ilustração abaixo.

O bem ou *insumo* é vendido pelo produtor “A”, ao industrial “B”, por R\$ 10,00 (dez reais), para facilitar o nosso exemplo. Este montante de R\$ 10,00 é a base de cálculo do ICMS.

Mediante a aplicação da alíquota legalmente prevista (ignoraremos, para facilitar a compreensão, o cálculo por dentro do ICMS), no nosso caso hipotético, de 10%, constataremos que o imposto incidente nesta primeira etapa é de R\$ 1,00 (um real).

O produtor “A”, ao emitir a nota fiscal de saída da mercadoria de seu estabelecimento, incluirá no *campus* valor do bem a quantia de R\$ 10,00 e, em campo específico, destacará o ICMS de R\$ 1,00. Assim que a mercadoria for vendida, “A” efetuará o recolhimento do imposto, sem o direito de se creditar de qualquer valor anterior, por não ter havido a incidência do ICMS porquanto ele deu início à cadeia produtiva.

O industrial “B”, ao receber a mercadoria juntamente com a nota fiscal, irá registrar o referido documento em seu livro Registro de Entradas de ICMS, ocasião em que escriturará o crédito do imposto de R\$ 1,00 (um real).

Após industrializar o bem, “B” vende-o para o comerciante “C”, pelo valor de R\$ 20,00 (vinte reais), que também sofre a tributação do ICMS à alíquota de 10%, resultando em R\$ 2,00 (dois reais). Da mesma forma, “B” emite a nota fiscal de saída da mercadoria para “C” e, nesta oportunidade, registra em seu livro Registro de Saídas do ICMS, indicando o montante do imposto devido, ou seja, o débito.

Tanto as informações escrituradas no livro Registro de Entradas quanto as lançadas no livro Registro de Saídas do ICMS são transportadas, de forma resumida, para o livro Registro de Apuração deste imposto. Ao final de cada exercício, isto é, do mês, o contribuinte realiza o encontro de contas e efetua o pagamento do ICMS, se houver débito ou, então, transfere o saldo credor do imposto para a compensação do tributo devido nos meses subseqüentes.

Resumindo: no final do mês, “B” deverá realizar o encontro de contas – do débito e do crédito do ICMS – com base em seu livro Registro de Apuração desse tributo. De forma mais didática: “B” deverá somar a quantidade dos créditos e dos débitos de ICMS, alcançando, assim, um resultado para cada qual.

De posse do resultado (no nosso exemplo: R\$ 2,00 de débito e R\$ 1,00 de crédito), “B” deverá subtrair do valor do débito (R\$ 2,00) o seu crédito (R\$ 1,00). Como o resultado é positivo, há ICMS a pagar de R\$ 1,00.

Supondo que “C” tenha vendido a mercadoria ao consumidor por R\$ 30,00 (trinta reais) e que, de igual maneira, a alíquota aplicável do ICMS seja 10%, o imposto importará em R\$ 3,00 (três reais); mas, como “C” tem um crédito de R\$ 2,00 (dois reais), advindo da aquisição da mercadoria de “B”, ele (“C”) somente terá que recolher ao fisco o valor de R\$ 1,00 ($R\$ 3,00 - R\$ 2,00 = R\$ 1,00$).

O consumidor “D”, por ser o contribuinte de fato do ICMS, sofrerá a incidência tributária de R\$ 3,00 (três reais), que foi antecipadamente recolhida durante toda a cadeia produtiva que construímos da seguinte maneira: R\$ 1,00 (um real) por “A”; R\$ 1,00 (um real) por “B” e R\$ 1,00 (um real) por “C”.

Por isso, se tem em conta que no encontro de contas o débito do ICMS é o minuendo e o crédito, o subtraendo⁹⁹.

Depreende-se deste exemplo hipotético que, de fato, não há a incidência em cascata do ICMS. Bem por isso, a técnica de apuração desse imposto não-cumulativa foi inteiramente alcançada, favorecendo, assim, todos os partícipes da cadeia produtiva, principalmente o fisco que recebeu o tributo de forma antecipada, de acordo com cada operação de circulação da mercadoria.

⁹⁹ Inspirado pelo ensinamento de GERALDO ATALIBA e de CLÉBER GIARDINO, ROQUE ANTONIO CARRAZZA ensina: “A Constituição, ao aludir à ‘compensação’, consagrou a idéia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o *resultado* de uma subtração em que o *minuendo* é o montante de imposto devido e o *subtraendo* é o montante de imposto anteriormente cobrado.”. Op. cit., 328.

Pelo fato da Lei Maior prever a compensação do imposto cobrado (entenda incidente) nas operações anteriores com o tributo devido nos negócios jurídicos subsequentes por meio da compensação (dedução ou abatimento), não é lícito ao legislador infraconstitucional estabelecer limitações ao gozo desse princípio, sob pena de incompatibilidade com o Texto Constitucional que, sem dúvida, deverá prevalecer, por se encontrar no ápice da pirâmide normativa.

Desde que não se configurem as hipóteses constitucionalmente excetuadas pela Carta Magna ao gozo do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS (as quais abordaremos em tópico específico), toda e qualquer tentativa de reduzir o âmbito de alcance desse princípio ferirá a Constituição Federal e, neste sentido, deverá ser peremptoriamente repelida pelos detentores da obrigação de zelar pela obediência à Norma Fundamental; em última instância, os Ministros da Suprema Corte.

Compreendida a concretização da regra geral concernente a não-cumulatividade do ICMS, passamos a tratar das exceções constitucionalmente previstas, as quais se aplicam unicamente ao ICMS, não se estendendo ao IPI.

3.2 O princípio da não-cumulatividade do ICMS: Exceções constitucionais

O inciso II, do § 2º, do artigo 155, da C.F./88, estipulou as operações as quais não autorizam a compensação, pelo contribuinte, do crédito de ICMS adquirido na ocasião da entrada mercadoria em seu estabelecimento para abatimento do imposto devido na etapa subsequente, conforme transcrito a seguir:

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

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.”

Muito embora a vedação veiculada pelo inciso II, acima transcrito, implique na incidência cumulativa do ICMS, o legislador constituinte houve por bem estabelecê-la nas operações isentas ou contempladas com a não-incidência do ICMS.

O conceito de isenção tributária será explicitado de forma mais detalhada em tópico próprio, por se tratar de um dos pontos nevrálgicos desse estudo. A partir

dessa conceituação, rechaçaremos a concepção da redução da base de cálculo do ICMS como espécie de “isenção parcial” para, em um segundo momento, classificá-la como espécie de benefício fiscal propriamente dito ou incentivo fiscal e, assim, demonstrar a inconstitucionalidade da conduta do fisco em exigir o estorno proporcional do ICMS nas situações sujeitas à essa benesse, por não se subsumir às hipóteses do inciso II, do § 2º, do artigo 155 da Lei Maior.

Demonstramos no Capítulo II, que a Constituição Federal, ao definir a competência tributária dos entes políticos, se dispôs a traçar o seu arquétipo constitucional dos tributos (em relação ao ICMS de forma mais detalhada) em verdadeiro limite ao exercício da aptidão de instituição do tributo. Ao elencar as materialidades passíveis de tributação, o legislador constituinte houve por bem subtrair da competência tributária dos Estados competentes alguns fatos jurídicos que, apesar de possuírem conotação econômica, não deveriam ser tributados.

As vedações constitucionais ao exercício da competência tributária dos entes políticos denominam-se *imunidades* e encontram-se previstas no artigo 150, inciso VI, da C.F./88.

AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO¹⁰⁰ define a imunidade tributária como forma qualificada de não-incidência devido à previsão constitucional, que suprime o exercício da competência tributária. Tal entendimento é compartilhado por RUI BARBOSA NOGUEIRA¹⁰¹.

Assim, tem-se que os fatos jurídicos tributários imunes jamais poderão ensejar a incidência tributária, sob pena de inconstitucionalidade, posto que *“enquanto não removida a barreira constitucional, nenhuma escolha cabe ao legislador ordinário, senão a de se conformar com o fato de a coisa, a pessoa ou o negócio estarem absolutamente apartados do campo de incidência”*, segundo afirma FÁBIO FANUCCHI¹⁰².

As *isenções tributárias*, ao contrário das imunidades, se inserem na competência tributária dos entes políticos, ou seja, poderão ser concedidas apenas e tão somente pelos Estados competentes, certamente por meio de lei específica, nos moldes do § 6º, do artigo 150, da C.F./88, e em atendimento à política fiscal de

¹⁰⁰ “... forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo.” *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6ª Ed. 4ª Tir. rev. e atual. pelo Prof. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 64.

¹⁰¹ *Curso de Direito Tributário*. 15ª Ed., atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 167.

¹⁰² *Curso de Direito Tributário*. Vol. I. 3ª Ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975, p. 381.

cada sujeito ativo, respeitados, por óbvio, os direitos e as garantias fundamentais da igualdade e da isonomia tributária.

Apressamo-nos a afirmar, as isenções tributárias, independentemente da teoria que se adote para explicá-las (trataremos desse ponto em tópico específico), implicam no não-recolhimento do tributo, ou seja, quer dispensando o contribuinte do pagamento do tributo, quer mutilando um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, não há, na isenção tributária, a obrigação do sujeito passivo em recolher o tributo.

A *não-incidência tributária*, com efeito, em seu aspecto estritamente técnico, trata de figura de pouco relevo no nosso sentir. Isto porque, ao instituir o tributo mediante lei, o sujeito ativo está obrigado, por força do princípio da estrita legalidade tributária, a contemplar todos os critérios conformadores da regra-matriz de incidência tributária, quais sejam: material, espacial e temporal, no antecedente normativo; e no consequente, os critérios quantitativo e pessoal.

Previsto *in abstracto*, o fato jurídico capaz de fazer nascer a obrigação tributária de o contribuinte recolher o tributo, cabe ao sujeito passivo identificar se as suas condutas se subsumem ou não à hipótese de incidência tributária. Havendo a subsunção do fato à norma jurídica, o contribuinte deverá adotar os comportamentos necessários ao cumprimento da respectiva obrigação tributária; do contrário, ou seja, se o fato praticado não se subsumir à respectiva regra-matriz de incidência tributária, não estará, o sujeito, obrigado a recolher o tributo; nesta situação, está caracterizada a hipótese de *não-incidência tributária*.

Por tal razão a *não-incidência tributária* possui pouca relevância¹⁰³ na nossa concepção, exatamente porque não tem o condão de fazer nascer a obrigação ao recolhimento do tributo, eis que o fato jurídico praticado pelo sujeito não se subsume à hipótese de incidência tributária.

Acerca da *não-incidência tributária*, pontifica ALFREDO AUGUSTO BECKER¹⁰⁴:

“A expressão ‘caso de não-incidência’ significa que o acontecimento deste ou daqueles fatos são insuficientes, ou excedentes, ou simplesmente

¹⁰³ FÁBIO FANUCCHI se posiciona neste mesmo pensar: “Na *não incidência*, por sua vez, não há sequer o fato gerador que possa ser assinalado. Diz-se que não há incidência porque o acontecimento material não possui elementos que conjuguem com qualquer dos fatos geradores estipulados na legislação tributária, logo, a sua exteriorização é absolutamente irrelevante para o direito tributário.” Op. cit., p. 379. Grifos do autor.

¹⁰⁴ *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 324.

estranhos para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação.”

Se a *não-incidência tributária* não é relevante sob o nosso ponto de vista, não podemos ignorar o fato de que tal expressão é bastante utilizada nos enunciados prescritivos do sistema jurídico brasileiro. Isto ocorre em virtude de os legisladores não serem cientistas do direito.

Neste sentido, como a *não-incidência tributária* não resulta no nascimento de nenhuma relação jurídico-tributária, nem mesmo de caráter instrumental, há incongruência em concebê-la como hipótese de vedação ao creditamento do ICMS e ao estorno do respectivo crédito do imposto, porque, nessas duas situações ocorreu o nascimento da obrigação tributária, fato este não caracterizado na *não-incidência tributária*.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹⁰⁵, em sua citada obra *Teoria Geral da Isenção Tributária*, tem outra explicação para a *não-incidência tributária*. Para ele, a não-incidência tributária trata de um fenômeno atrelado ao aperfeiçoamento dos requisitos previstos na regra-matriz de incidência tributária; se caracterizados os critérios localizados no antecedente e no consequente normativo haverá a incidência tributária; do contrário, configurar-se-á a hipótese da não-incidência tributária, que ora se afigurará como imunidade, se excetuada constitucionalidade e, em outra, como isenção, se prevista no plano infraconstitucional, vejamos:

“Já se está a ver que a não-incidência pode decorrer quer de normas constitucionais (art. 155, X), quer de normas infraconstitucionais (Lei Complementar 87/96, art. 3º). No primeiro caso, tem-se imunidade. No segundo, isenção. A incidência ou não-incidência estão portanto atreladas às categorias do direito positivo, sem confundir-se com elas. Porque a incidência é *fenômeno*. Dada a ocorrência do suporte fático da norma tributária, ela necessariamente incide. Ausentes esses pressupostos, a norma tributária não incide. Não tem o direito positivo, ao contrário do que ocorre com a imunidade e a isenção, nenhuma disponibilidade sobre a não-incidência. Pela simples razão de que ela não constitui categoria do direito positivo. Não pode uma norma jurídica prescrever que ela não incide se ocorrerem concretamente os seus pressupostos de incidência... Assim, quando o enunciado da norma verte-se literalmente para a não-incidência tributária, deve o intérprete sindicar se está diante da hipótese constitucional de imunidade ou de hipótese legal de isenção. É o seu primeiro e mais elementar ‘dever’.”

A divergência doutrinária existente sobre a definição de *não-incidência tributária*, acima mencionada, não interfere na conclusão de que a Constituição

¹⁰⁵ Op. cit., p. 369.

Federal, ao conceber a hipótese de não-incidência tributária está, em verdade, referindo-se à imunidade. Nesta linha de raciocínio, asseveramos que a hipótese prevista no § 2º, do inciso II, do artigo 155, da C.F./88, embora veicule a expressão *não-incidência*, de fato está tratando de *imunidade*.

Assim, o enunciado prescritivo concernente às exceções ao princípio da não-cumulatividade do ICMS deverá ser compreendido da seguinte forma: *“II – a isenção ou a imunidade, salvo determinação em contrário da legislação.”*

Deste modo, concluímos que as operações isentas ou imunes ao ICMS não autorizam o creditamento do imposto pelo contribuinte-adquirente da mercadoria e, ainda, impõem a anulação, pelo contribuinte-vendedor, do crédito surgido na entrada da mercadoria em seu estabelecimento.

A isenção ou a imunidade tributária no ICMS leva o contribuinte de direito à condição de contribuinte de fato, de modo que ele (contribuinte de direito) passa a suportar a carga tributária, segundo explica ARLINDO N. M. CORREIA¹⁰⁶: *“... é penalizante para alguém ser isento do IVA, pois fica equiparado ao consumidor final; os bens isentos do IVA já suportaram o imposto. Parece uma contradição, mas é realidade.”*

Para demonstrar este efeito de incidência cumulativa do ICMS nas operações isentas ou imunes, retomemos o exemplo apresentado no tópico em que tratamos da regra geral do princípio da não-cumulatividade.

O bem ou *insumo* é vendido, pelo produtor “A”, ao industrial “B”, por R\$ 10,00 (dez reais) e a alíquota do ICMS incidente é de 10%. Temos, então, o imposto de R\$ 1,00 (um real).

O produtor “A”, ao emitir a nota fiscal de saída da mercadoria de seu estabelecimento, incluirá no *campus* valor a quantia de R\$ 10,00 e, em campo específico, destacará o ICMS de R\$ 1,00. Posteriormente, “A” efetuará o recolhimento do imposto sem o direito de se creditar de qualquer valor anterior, por não ter havido a incidência do ICMS previamente, já que ele deu início à cadeia produtiva.

O industrial “B”, com efeito, ao receber a mercadoria juntamente com a Nota fiscal que a acompanhou, irá registrar o referido documento em seu livro Registro de

¹⁰⁶ Op. cit., p. 37.

Entradas de ICMS, ocasião em que indicará o crédito do imposto de R\$ 1,00 (um real).

Após industrializar o bem, “B” o vende para o comerciante “C”, pelo valor de R\$ 20,00 (vinte reais), porém, esta operação é beneficiada com a isenção tributária, não havendo, deste modo, a incidência do ICMS.

Pela dicção do artigo 155, § 2º, inciso II, “b”, da C.F./88, “B” deverá anular o seu crédito da entrada, ou seja, R\$ 1,00 (um real) e recolher o ICMS devido de R\$ 2,00 (dois reais), já que vendeu a mercadoria para “C” por R\$ 20,00 (vinte reais), à alíquota de 10%.

O comerciante “C”, no entanto, não poderá se utilizar do crédito advindo da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, em face da proibição veiculada pelo artigo 155, § 2º, inciso II, “a”, da C.F./88. Desta forma, ao vender, para “D”, o bem pelo valor de R\$ 30,00 (trinta reais), estará compelido ao recolhimento do ICMS de R\$ 3,00 (recordando-se da alíquota de 10%).

Observamos, portanto, que o ICMS recolhido no curso de toda a cadeia produtiva, “beneficiada” com a isenção tributária foi de R\$ 6,00 (seis reais), sendo: R\$ 1,00 (um real) por “A”, R\$ 2,00 (dois reais) por “B” e R\$ 3,00 (um real) por “C”.

Notem, a cadeia produtiva contemplada com isenção tributária (conclusão que também se aplica à imunidade) implica na maior arrecadação do ICMS pelo Estado, em comparação com o ciclo econômico que não conta com qualquer espécie de benefício fiscal.

SACHA CALMON¹⁰⁷, a respeito da cumulatividade do ICMS nas hipóteses de isenção ou não-incidência, salienta:

“A bem da verdade, em impostos como o ICMS, em razão da técnica não-cumulativa ou, por outro lado, em razão da conta-corrente fiscal, existe uma radical incompatibilidade entre a natureza da exação e as exonerações fiscais. Dar isenção numa fase intermediária do ciclo ou mesmo conceder imunidade significa ‘transferir’ para o elo seguinte o ‘ônus’ do imposto. Haverá *isenção* ou *imunidade* para ‘A’, o transmitente, mas ‘B’, o adquirente, pagará o seu *débito sem o crédito da operação anterior*, isto é, pagará o que ‘A’ deixou de pagar ao estado (efeito da cumulação).

...

Cabe aqui referir que a Constituição, com tais disposições, tornou *cumulativo*, em certas configurações, um imposto que ela própria cunhara não-cumulativo. Paradoxo. Mais que isso, ausência de técnica legislativa e visão curta.”

¹⁰⁷ *Curso de Direito Tributário*. 9ª Ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 360/361.

Em que pese o fato da figura isenção tributária resultar no não-recolhimento do tributo, o que deveria implicar, em termos práticos, na desoneração da carga tributária; nos tributos indiretos o efeito alcançado é totalmente inverso, ou seja, a isenção tributária do ICMS no meio da cadeia produtiva produz o aumento da carga tributária.

Bem por isso, as hipóteses que preveem a isenção tributária, notadamente com relação aos tributos indiretos, deverão ser interpretadas de forma literal ou restrita, a teor do disposto pelo artigo 111¹⁰⁸ do Código Tributário Nacional. Com relação ao ICMS, a interpretação restritiva da isenção tributária releva-se ainda mais importante, porque, como visto, quando veiculada no meio da cadeia produtiva, provoca o aumento da carga tributária, inibindo o consumo, posto que tal ônus é embutido como custo da mercadoria, majorando o seu valor.

Ainda sobre o efeito reverso gerado pela isenção tributária aos tributos calculados pela sistemática da não-cumulatividade, importa salientar que há doutrinadores sustentando a subsistência do direito ao crédito desse imposto, mesmo nas operações isentas ou imunes. TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR¹⁰⁹ participa desse entendimento, *in verbis*:

“É inegável, nos termos destas considerações, que o sistema tributário tem a ver com o perfil Constitucional do Estado Democrático de Direito. Este perfil, desde longa tradição, exige um tipo de interpretação cujo regulador hermenêutico tem, acima de tudo, o sentido de bloqueio. Afinal, embora aquele sistema esteja a serviço das finanças públicas, ele vem primordialmente delimitado por um esquema de proteção ao contribuinte que prevalece sobre a instrumentalidade. ‘O sistema tributário’, diz Aliomar Baleeiro (**Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, Rio, 1977, p. 2), ‘movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, **que limitam os excessos acaso detrimntosos à economia e à preservação da origem e dos direitos individuais**. Grifamos

...
Desta principiologia segue inelutável e claramente quais são as situações objetivas pelo Constituinte e quais as que ele exclui, quando excepciona a aplicação do princípio da não-cumulatividade nos casos de isenção e não incidência. Se, como dissemos, o princípio da não-cumulatividade caracteriza uma técnica de política fiscal funcionalmente mais adequada e normativamente mais justa, e se as isenções e as não-incidências podem provocar, em não se compensando o crédito a elas referentes, perversos efeitos cumulativos em cascata, então, as exceções contidas nas alíneas ‘a’ e ‘b’ do inc. II do § 2º do art. 155 só cabem para aquelas situações em que o crédito de um imposto que não incidiu em operação anterior conduzissem a um efeito oposto ao da acumulação, pois levaria a uma

¹⁰⁸ “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

...
II – outorga de isenção;”

¹⁰⁹ *ICMS: Não-Cumulatividade e suas Exceções Constitucionais*. Revista de Direito Tributário nº. 48. São Paulo: 1989, p. 16; 20-21.

incidência final inferior à que resultaria da aplicação da alíquota nominal do tributo ao preço de varejo. Isto criaria para o órgão arrecadador uma situação desigual em que, por causa da não cumulatividade, ele seria prejudicado. Regra geral, estas situações aparecem quando a isenção ou não-incidência ocorrem no começo ou no fim do ciclo de circulação de mercadorias. Nestes casos e apenas neles a aplicação do princípio da não-cumulatividade haveria um prejuízo para o órgão arrecadador, configurando-se destarte numa situação excepcional que exige a aplicação da regra da especialidade e da qual decorre o estrito entendimento das referidas alíneas 'a' e 'b'. Este entendimento estrito, que preserva o próprio sentido da não-cumulatividade, exige, por outro lado, que quando a isenção ou a não-incidência ocorra no meio do ciclo, o crédito só deixará de ser compensado, devendo ser anulado, apenas no que diz respeito às operações imediatamente posteriores e anteriores, não valendo para as subsequentes, sob pena de se provocarem extensos e perversos efeitos cumulativos."

MARCO AURÉLIO GRECO¹¹⁰ também sustenta que, mesmo na hipótese de isenção outorgada na metade da cadeia produtiva, o contribuinte deverá escriturar e compensar o crédito de ICMS, porque o intento do legislador foi o de beneficiar o sujeito passivo com a isenção tributária e não de prejudicá-lo. Nesta mesma esteira, pondera Ives Gandra¹¹¹:

"...
Seja de que tipo for, a função precípua da isenção é, repita-se, reduzir a carga tributária que normalmente oneraria a hipótese. Por isso, num imposto cuja carga tributária se espalha por um ciclo econômico abrangente de uma série de etapas, existindo a norma isentiva, deve-se procurar identificar a redução da carga tributária considerando não apenas a etapa singular, mas o ciclo econômico como um todo. Ou seja, para aferir a efetiva atuação da norma isentiva é de rigor verificar a carga tributária incidente desde a produção até o consumo final da mercadoria desonerada.

Isto porque, em certos casos, embora exista a desoneração em relação ao fato isolado, pode ocorrer que o tratamento tributário dispensado a etapa anterior ou posterior àquela, venha anular ou neutralizar o efeito redutor desejado, gerando um falso benefício ou uma ilusão de que a isenção produziu o efeito que lhe é próprio.

...
O item II do § 2º do art. 155 da CF/88 veda ou determina o estorno dos créditos em face de isenção ou não-incidência do imposto. E essa norma é exceção ao princípio e como tal deve ser interpretada em conjunto com a norma geral da não-cumulatividade, sob pena de sua violação. Por isso, nos casos em que a isenção ou não-incidência se dá no meio do ciclo econômico, ocasionado a anulação do imposto (como demonstrado quando do estudo específico da matéria), é de rigor o creditamento, a despeito da norma constitucional que à primeira vista o proibia. De outro modo não haveria a redução do ônus tributário, finalidade primeira da isenção."

¹¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. *Curso de Direito Tributário*. Vol. II. 4ª Ed. São Paulo: Editoria Cejup, 1995, p. 203.

¹¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. GRECO, Marco Aurélio. ZONARI, Anna Paola. *Curso de Direito Tributário*. Vol. II. 4ª Ed. ICMS – Benefícios Fiscais – Isenções, Convênios, Imunidades – Produtos Semi-Elaborados. São Paulo: Editora Cejup, 1995, P. 204/206

Apesar dos argumentos utilizados pelos autores MARCO AURÉLIO GRECO, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR e IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, no sentido de que as isenções tributárias concedidas no meio da cadeia produtiva do ICMS não inviabilizariam o creditamento desse imposto pelo contribuinte, *venia concessa*, não nos filiamos a essa corrente pelo simples fato de que – justo ou não do ponto de vista pragmático – tais exceções foram contempladas no bojo da Lei Fundamental e, portanto, atuam na construção do arquétipo constitucional do ICMS.

Destarte, mesmo que a isenção tributária, concedida no meio da cadeia produtiva, implique na majoração do ônus tributário do ICMS, ainda assim o contribuinte deverá obedecer ao mandamento constitucional, deixando de se creditar do imposto ao adquirir a mercadoria e anular o crédito da entrada, em se tratando do vendedor do bem, porque a conjugação do princípio da não-cumulatividade e de suas exceções dá a compostura constitucional à exação.

3.3 Conclusão

(i) o ICMS Mercantil incide sobre as operações que envolvam a circulação de mercadorias e não mais sobre o documento fiscal que esta operação retrata. Os termos circulação e mercadoria qualificam a operação que enseja a incidência desse imposto, de maneira que, para a configuração da hipótese de incidência do ICMS, é indispensável a caracterização destes dois elementos;

(ii) a circulação da mercadoria não significa sua mera saída física do estabelecimento do contribuinte, mas sim a mudança de titularidade do bem, posto que, do contrário, não há ato de comércio. Esta alteração concerne à transferência jurídica do bem a outrem. Por isso, as operações internas de transferência de mercadoria entre filiais, não configura hipótese de incidência do ICMS;

(iii) é essencial, ainda, a destinação dada à mercadoria pelo adquirente, de modo que se o bem for destinado ao seu uso ou para a integração do ativo imobilizado, não há que se falar no nascimento da relação jurídica concernente à obrigação do adquirente recolher o ICMS;

(iv) para a caracterização da operação de circulação de mercadoria, é primordial que esta transferência se dê por meio de negócio jurídico oneroso;

(v) em síntese, a mercadoria concerne a um bem móvel sujeito à mercancia, ou seja, posto no mercado para a realização de atos de comércio;

(vi) o ICMS está sujeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade, autoaplicável e cogente, em que o sujeito passivo detém o direito de se creditar do imposto incidente na aquisição da mercadoria para o abatimento do tributo devido na operação subsequente;

(vii) o princípio da não-cumulatividade do ICMS ensejou a classificação dos contribuintes como de direito, aqueles que realizam atos de comércio e devem antecipar o recolhimento do imposto em cada etapa do ciclo produtivo, porém, sem absorvê-lo, porque o ônus tributário deverá ser suportado, apenas, pelo contribuinte de fato, destinatário final da mercadoria;

(viii) a não-cumulatividade se dá por meio de operações de créditos e débitos, de modo que todas as mercadorias adquiridas e sujeitas à incidência do ICMS afiguram-se créditos passíveis de compensação dos débitos, que são os tributos apurados na saída da mercadoria do estabelecimento do sujeito passivo; quando o débito for maior que o crédito haverá imposto a pagar, do contrário, o contribuinte contará com saldo credor passível de utilização nos exercícios vindouros;

(ix) pelo fato do ICMS onerar o consumo, pode-se dizer tratar-se de imposto real. No entanto, quando há a cumulação desta exação durante o ciclo produtivo (hipótese de imposição de estorno proporcional do crédito nas operações sujeitas à redução da base de cálculo do ICMS, por exemplo), este imposto passa a ser suportado pelos contribuintes de direito, tornando-o tributo de caráter pessoal e, portanto, sujeito diretamente ao princípio da capacidade contributiva. Quando há a cumulação do ICMS, este princípio delineado no artigo 145, § único, da C.F./88, deixa de ser observado juntamente com o princípio da não-cumulatividade. Assim, o ICMS passa a confrontar com o texto constitucional;

(x) há exceções ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, que consistem nas operações isentas ou imunes, já que a não-incidência revela-se hipótese de imunidade por ter sido veiculada na própria Constituição Federal. De modo que, mesmo culminando na cumulatividade do imposto, o contribuinte está obrigado a não se creditar deste tributo e a anulá-lo, porque tais vedações dão compostura ao arquétipo constitucional do ICMS, em que pesem os posicionamentos contrários;

(xi) outro ponto de importante relevo, é a inconstitucionalidade do disposto no artigo 166 do Código Tributário Nacional, porque se afigura como verdadeiro

mecanismo para o Estado reter, indevidamente, o indébito decorrente do recolhimento indevido o ICMS.

4 A ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

De início, é importante consignar que o conteúdo semântico dos signos veiculados no enunciado prescritivo é o primeiro limite à construção das normas jurídicas que, necessariamente, há de ser respeitado pelo intérprete, autêntico ou não. Necessariamente porque, em linhas gerais, é a sociedade a destinatária das condutas previstas em lei.

Queremos, com isso dizer: quando o texto normativo é criado, o legislador se utiliza da linguagem ordinária empregada pelos sujeitos de direito e isto por uma simples razão: se o enunciado prescritivo empregar linguagem ignorada por seus destinatários, a ordem por ele emanada não será obedecida por falta de compreensão. Será, portanto, desprovida de eficácia.

Segundo as lições de TÁCIO LACERDA GAMA¹¹²:

“O direito, sendo linguagem, pressupõe a interpretação. Não há conhecimento científico sem que se construa a significação de seus textos. Reservar a uma seleta classe de sujeitos, ditos competentes, o papel exclusivo da construção das normas jurídicas é negar o direito como sistema comunicacional. Se não cabe a todos a faculdade de interpretar as normas jurídicas, como pode o direito atuar como instrumento de regulação social? [omissis]”

O respeito ao limite semântico do signo resulta na obediência ao princípio da Segurança Jurídica, eis que o comportamento dos sujeitos de direito se orienta de acordo com a compreensão depreendida do comando normativo.

A importância de se observar o conteúdo semântico dos signos constantes da norma jurídica, em sentido lato, não escapou à arguta observância de GOMES CANOTILHO¹¹³:

“O recurso ao *texto* constitucional, não obstante as dificuldades das operações de determinação dos enunciados lingüísticos das normas constitucionais, tem este sentido básico no processo metódico de concretização: (1) o conteúdo vinculante da norma constitucional deve ser o conteúdo semântico dos seus enunciados lingüísticos, tal como eles são mediatizados pelas convenções lingüísticas relevantes; (2) a formulação

¹¹² *Obrigações e Crédito Tributário – Anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. V. 50, p. 98-111. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

¹¹³ *Direito Constitucional*. 6ª ed. rev. 2ª reimp. Coimbra: Almedina, 1996, p. 219.

lingüística da norma constitui o *limite externo* para quaisquer variações de sentido jurídico-constitucionalmente possíveis (função negativa do texto)."

É verdade que ainda não se alcançou um modelo de interpretação apto a desmistificar os diversos modelos interpretativos existentes, como bem ponderou FOUROUGE¹¹⁴. No entanto, não se pode ignorar os métodos já existentes; ao revés, devemos utilizá-los para alcançar a forma mais adequada, dentre as possibilidades apresentadas, para a aplicação do direito.

Com base na premissa de que os modelos interpretativos existentes não podem ser ignorados no processo exegético, afirmarmos que a obediência ao conteúdo semântico do signo consignado no enunciado prescritivo deverá servir como ponto de partida do intérprete.

Nesta linha de raciocínio, MIGUEL REALE¹¹⁵ pondera o seguinte:

"É da gramática – tomada esta palavra no seu sentido mais amplo – o primeiro caminho que o intérprete deve percorrer para dar-nos o sentido rigoroso de uma norma legal. Toda lei tem um significado e um alcance que não são dados pelo arbítrio imaginário do intérprete, mas são, ao contrário, revelados pelo exame imparcial do texto."

ALF ROSS¹¹⁶ assinala a importância de se respeitar o significado dos signos de acordo com a linguagem cotidiana:

"Na linguagem cotidiana ou contexto e a situação constituem os fatores mais importantes na determinação do significado. Mas, não são os únicos. O significado das palavras é relativo ou depende de um plano totalmente distinto, que poderíamos chamar sinonímico ou sistemático."

Assim, o conteúdo das exceções delineadas no artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas "a" e "b", da C.F. devem ser interpretadas consoante a linguagem comum, ou seja, reconhecendo que o significado dos termos "isenção" e "não-incidência"

¹¹⁴ "Esta insatisfação dos juristas, manifestada na percussão de meios e formas mais flexíveis, não é outra coisa que a eterna busca pela justiça como suprema aspiração do direito. Por isso é possível afirmar 'que nunca nenhum jurista conseguiu eleger, com razões plenamente justificadas, um dos métodos como o correto e repudiar os demais'; nenhum tem validade universal, mas caso um deles oferece elementos de interesse parcial, de modo que o intérprete deve saber escolher aqueles métodos que o conduzam 'à solução mais justa entre todas as possíveis'." In *Derecho Financiero*, V. 1. 3ª Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1977, p.73. Traduzimos.

¹¹⁵ *Lições Preliminares do Direito*. 23ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 275.

¹¹⁶ *Sobre el derecho y la justicia*. Traduzida por Genaro R. Carrió. 4ª Ed. Buenos Aires: Editorial Universitária de Buenos Aires, 1977, p. 115.

revela desobrigação, não podendo, o seu alcance, ser obtido mediante o arbítrio imaginário do intérprete; neste caso, claramente influenciado pelo fisco.

As exceções, que ora cuidamos, obrigam o contribuinte vendedor da mercadoria isenta a anular o crédito surgido quando da entrada deste bem em seu estabelecimento e proíbe ao adquirente deste produto se creditar do ICMS, para fins de compensação com o imposto devido da etapa seguinte.

No entanto, para engendrarmos a norma jurídica compatível com o Sistema Constitucional Tributário, no que tange às exceções constitucionais ao princípio da não-cumulatividade, é preciso que, antes, entendamos o conceito ordinário de isenção para, depois, tratá-lo na seara tributária.

De acordo com o Dicionário Aurélio¹¹⁷, isenção significa: “**1.** *Ato ou efeito de eximir(-se) ou isentar(-se).* [...] **6.** [...] **Isenção fiscal.** *Econ. Dispensa do pagamento de um imposto, em casos determinados em lei*”.

Por sua vez, isentar¹¹⁸ exprime a ideia de:

“**1.** Tornar isento; livrar; dispensar; desobrigar; eximir: A lei isenta-o do serviço militar por invalidez. **2.** Fazer que fique isento; tornar livre: Acolheu-o com a esperança de isentá-lo de punição. **3.** Livrar-se, desobrigar-se; eximir-se.”

Pela linguagem comum, ou seja, a utilizada pelos sujeitos de direito nas relações intersubjetivas e que influenciam as condutas desses indivíduos na obediência ou não a determinados enunciados prescritivos; o significado do signo isenção revela a ideia de **desobrigação** de um sujeito em relação a algo ou alguma pessoa. Nesta esteira, o sujeito comum – destinatário da norma jurídica – compreende a isenção como sendo a dispensa de determinada obrigação. É a partir desse conceito que ele, sujeito de direito, regula suas condutas.

Daí o nosso entendimento de que o respeito ao limite semântico do signo absorvido pela sociedade e empregado nos enunciados prescritivos é fundamental para se outorgar Segurança Jurídica às relações de direito.

O fato de sustentarmos que a interpretação gramatical deve ser observada e obedecida no processo de interpretação não significa que ela seja suficiente à

¹¹⁷ Novo Aurélio. *O Dicionário da Língua Portuguesa. Século XXI*. 3ª reimp. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1999, p. 1.140/1.141.

¹¹⁸ Op. cit., p. 1.141.

construção da norma jurídica; isto porque, se assim fosse, qualquer sujeito poderia construir adequadamente a norma jurídica, o que não é verdade.

É indubitável que, para a norma jurídica ser engendrada, é primordial percorrer a interpretação sistemática, de modo que o enunciado prescritivo seja interpretado juntamente com outros preceitos normativos a fim de se evitar incongruências e antinomias. Por isso, PAULO DE BARROS CARVALHO¹¹⁹ ensina, para que o intérprete construa de modo seguro a norma jurídica, ele deverá percorrer os sistemas S1, S2 e S3 e, por fim, adentrar no S4, que compreende a interpretação sistemática dentro do arcabouço jurídico.

Outro ponto importante para se mencionar é que os signos jurídicos para o Direito, por vezes, adquirem conteúdo distinto em face da linguagem própria desta

¹¹⁹ “Em breve resumo, o trajeto de elaboração de sentido, tendo em vista a montagem de uma unidade devidamente integrada no ordenamento posto, parte do encontro com o plano da expressão, onde estão os suportes físicos dos enunciados prescritivos. Trata-se do sistema S1, de maneira objetiva, sendo exatamente o mesmo para todos os sujeitos, com independência do lugar e do tempo em que for submetido a exame. Sua composição morfológico-sintática lhe dá as proporções de um verdadeiro sistema e sua importância se justifica por dois motivos relevantes: i) marca o início do percurso da interpretação; e ii) é o espaço, por excelência, das modificações introduzidas no sistema total.

De seguida, inicia o intérprete a trajetória do conteúdo, imitando-se na dimensão semântica dos comandos legislados, procurando lidar, por enquanto, com enunciados, isoladamente compreendidos, atividade que se passa no âmbito do sistema S2. Aqui também o labor não se perfaz de um eito, mas requer o exaurimento de vários intervalos, sendo o primeiro desafio encontrar significações de base, novo ponto de partida para os esforços de contextualização das palavras e das próprias frases. Ao terminar a movimentação por esse subsistema, o interessado terá diante de si um conjunto respeitável de enunciados, cujas significações já foram produzidas e permanecem à espera das novas junções que ocorrerão em outro subdomínio, qual seja, o de S3, subsistema das formações normativas, em que todo o trabalho estará voltado à composição das unidades lógicas determinadas pela presença inafastável das estruturas condicionais. Aparecerão nesse subconjunto as significações dos enunciados que realizam o antecedente da regra jurídica, bem como aqueles que prescrevem condutas intersubjetivas, contidas no conseqüente. Mas, também nele, a tarefa se desenvolve em intervalos seqüenciais, porque o contacto inicial com o sentido da entidade normativa é insuficiente para a outorga derradeira de sua significação. Tornam-se imprescindíveis, nesse nível de elaboração exegética, uma série de incursões aos outros dois subsistemas, na atividade ingente de procurar significações de outras sentenças prescritivas que, por imposição da hierarquia constitucional, não podem estar ausentes do conteúdo semântico da norma produzida. É precisamente na amplitude dessas idas e vindas aos sistemas S1 e S2 que o sujeito gerador do sentido vai incorporando as diretrizes constitucionais. E, além disso, há que se pensar na integração das normas, nos eixos de subordinação e de coordenação, pois aquelas unidades não podem permanecer soltas, como se não pertencessem à totalidade sistêmica. Eis o plano S4.

Muito bem. Cumpridas todas essas diligências, poderá o intérprete dizer que construiu o sentido da norma-jurídica, empreendimento intelectual e emocional que não lhe custou pouca energia. Sendo ele órgão do sistema, terá agora de formalizá-la em linguagem competente, surgindo mais elementos objetivados no plano S1. Caso não seja, terá igualmente de exará-la em linguagem própria, o que importa reconhecer que, do subsistema S3, voltará ao subconjunto S1, nele consignando a marca física de sua construção exegética.” *In Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4ª Ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 82/83.

ciência, consoante MIGUEL REALE¹²⁰. Deste modo, exatamente com vistas a cumprir o papel de observar o significado do vocábulo isenção, no campo do Direito Tributário, adentraremos nesta seara, iniciando pela definição veiculada nos Dicionários Jurídicos.

O significado do signo isenção tributária, para DE PLÁCIDO E SILVA¹²¹, não destoou do alcance traçado pela linguagem comum, vejamos:

“Derivado do latim *exemptio* (ação de tirar), do verbo *eximere* (eximir, livrar, salvar de), **entende-se, na linguagem jurídica, a dispensa, a imunidade, a concessão, atribuída a alguma coisa ou a alguma pessoa, para que se possa livrar, esquivar ou se desobrigar de algum encargo, que a todos pesa, ou para que se livre de qualquer obrigação.**

A *isenção*, assim, quando manifestada ou outorgada a certa pessoa, a respeito da prática de certos atos ou da satisfação de certas obrigações, vem torná-la *immune* em relação aos mesmos, desde que não está na obrigação de fazê-los. É *livre* de cumpri-los. Em regra, pois a isenção se mostra um *benefício*. É assim a *isenção de impostos*, a *isenção de custas* ou a *isenção de responsabilidade*.”

Assim, o conteúdo semântico de isenção, tanto no Dicionário de Gramática quanto no Dicionário Jurídico, é o mesmo, ou seja, de **desobrigação**. A definição de isenção, portanto, na linguagem ordinária e técnica¹²² não se alterou. Avancemos, um pouco mais, para observar o alcance da **isenção tributária**.

Atento à ideia de isenção como a **dispensa** ou a **desobrigação**, o legislador ordinário a tratou como hipótese de exclusão do crédito tributário, a teor do artigo 175, inciso I, do Código Tributário Nacional, que aduz:

“Art. 175. Excluem o crédito tributário:
I – a isenção;”

Note-se, a isenção foi tratada como espécie de norma jurídica que exclui – afasta, repele – o crédito tributário, objeto da obrigação tributária.

Não só por conta da redação do dispositivo legal vertente, mas, certamente, em função do interesse que a matéria desperta, a fenomenologia da isenção

¹²⁰ “Às vezes, as expressões correntes, de uso comum do povo, adquirem, no mundo jurídico, um sentido técnico especial. Vejam, por exemplo, o que ocorre com a palavra ‘competência’ – adjetivo: competente. [omissis].

É necessário, pois, que dediquem a maior atenção à terminologia jurídica, sem a qual não poderão penetrar no mundo do Direito.” Op. cit., p. 08.

¹²¹ *Vocabulário Jurídico*. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 454. Grifamos.

¹²² Referimos-nos neste caso à linguagem técnica prescrita nos Dicionários Jurídicos e não na construção das teorias científicas a respeito do tema que serão ponderadas em tópico distinto, por influenciarem, também, na conclusão desse estudo.

tributária foi tratada por inúmeros doutrinadores nacionais e estrangeiros. A despeito das correntes doutrinárias emergidas em virtude desta calorosa discussão, os doutrinadores são unânimes ao reconhecer que o efeito pragmático da isenção tributária é o não recolhimento do tributo pelo sujeito passivo.

Versaremos, agora, sobre as principais doutrinas existentes a respeito deste tema – isenção tributária – não com a proposta de criticar cada uma delas para, depois, apresentarmos o nosso posicionamento a respeito da que melhor explicaria a fenomenologia da isenção tributária; mas, unicamente, para demonstrar que todas elas, sem exceção, concluem não haver a obrigação de o contribuinte recolher o tributo, estando diante desta figura jurídica. De modo mais claro: interessa-nos, neste estudo, o resultado que a isenção tributária acarreta.

Vimos que o artigo 175, inciso I, do C.T.N. tratou da isenção tributária como hipótese de exclusão do crédito tributário. Se essa figura tiver o condão de excluir o crédito tributário, então, a regra-matriz de incidência do tributo seria aperfeiçoada e, por conseguinte, haveria o nascimento – em um primeiro momento – da obrigação tributária, para – em um segundo momento – a norma isentiva excluí-lo.

Segundo esta corrente, a relação jurídica tributária seria instaurada, ou seja, o sujeito passivo deveria recolher o tributo (objeto dessa relação), mas por conta da isenção tributária, o crédito tributário foi excluído, resultando na sua dispensa do cumprimento da obrigação de recolher-lo.

Esta fenomenologia, do tributo nascer para depois ser excluído, é defendida pela teoria clássica da isenção tributária, respaldada por RUBENS GOMES DE SOUSA¹²³ no seguinte sentido:

“...; ao contrário, na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu *pagamento*; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido. [*omissis*]; a isenção, ao contrário, depende de lei expressa, justamente por ser um favor, isto é, uma exceção à regra de que, verificado o fato gerador, é devido o tributo.”

RUY BARBOSA NOGUEIRA caminhou nesta mesma linha asseverando que a isenção “*seria a dispensa do pagamento*”¹²⁴ e, fazendo alusão a RICARDO LOBO

¹²³ *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária Ltda., 1975, p. 97.

¹²⁴ *Curso de Direito Tributário*. 15ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 167.

TORRES, concordou com os ensinamentos daquele mestre, no sentido de que a isenção “suspende a eficácia da norma impositiva.”¹²⁵.

Debalde as críticas veementes a ela direcionadas, a fenomenologia proposta pela teoria clássica foi acolhida pelo Ministro da Suprema Corte, Doutor Djaci Falcão, no julgamento do RE nº. 101.936-1/SP¹²⁶.

Revolucionando o preceituado na teoria clássica da isenção tributária, ALFREDO AUGUSTO BECKER¹²⁷ defendeu que, na verdade, a norma impositiva não chega a existir porquanto a isenção teria atentado contra um dos elementos necessários à sua concretização, de modo que “a norma de isenção incide para que a de tributação possa não incidir.”.

Apesar de BECKER divergir da construção científica encabeçada por RUBENS GOMES DE SOUSA na teoria clássica da isenção tributária, ele alcança a mesma conclusão de que **não há o nascimento da obrigação tributária, ou seja, o dever do contribuinte em recolher determinado tributo aos cofres públicos.**

MARCO AURÉLIO GRECO e ANNA PAOLA ZONARI¹²⁸ sustentam que a “isenção implica na biquificação normativa de um fato, que implica em redução da carga tributária”. Tal proposta – *mutatis mutandis* – assemelha-se à teoria apresentada por BECKER.

¹²⁵ *Apud* Ibidem.

¹²⁶ “EMENTA – Revogação da isenção. A revogação não implica na criação de um tributo novo sujeito, por conseguinte, ao princípio da anualidade. Trata-se, sim, de obrigação fiscal já existente, cujo cumprimento era dispensado em face do favor legal. Recurso extraordinário provido.” (STF, 2ª T., v.u., j. 10.04.84; DJ 18.05.84.

¹²⁷ “Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse ocorrido a incidência da regra jurídica de tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou com o qual, ela não se realiza. Ora, aquele elemento faltante, ou excedente, é justamente o elemento que, entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da isenção, e desencadeará uma única incidência: a da regra jurídica de isenção, cujo efeito jurídico é negar existência de relação jurídica tributária. A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir.

A regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação.

A realização da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, faz com que esta regra jurídica incida justamente para negar a existência da relação jurídica tributária.” *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2007, p. 324/325.

¹²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva, coordenador. *Curso de Direito Tributário*. Vol. II. 4ª Ed. São Paulo: Editoria Cejup, 1995, p. 203.

Na sua clássica obra *Teoria Geral da Isenção Tributária*, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹²⁹ concebe a isenção tributária como “hipótese de não-incidência legalmente qualificada, autonomizada, enquanto tal, diante das hipóteses constitucionais de não-incidência (imunidade tributária), mas também reconhece que o efeito da regra isentiva é o não recolhimento do tributo:

“O efeito principal e a finalidade última da isenção é o de impedir o nascimento do débito tributário e pois necessariamente da obrigação tributária.”¹³⁰.

Para explicar o fenômeno da incidência da norma de isenção tributária, PAULO DE BARROS CARVALHO¹³¹ tratou da distinção existente entre as regras de estrutura e as de conduta, asseverando que aquelas (regras de estrutura) se destinam a regular a forma de produção de outros comandos normativos, enquanto que essas (regras de conduta) regulam o comportamento dos sujeitos. Assim, para o autor, as isenções tributárias se enquadrariam no primeiro grupo: “as isenções tributárias estão contidas em regra de estrutura e não em regras de comportamento”.

De acordo com essa teoria, a norma relativa à isenção tributária atenta contra um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária (regra de conduta), mutilando-o. Com isso, paralisa-se a incidência tributária por lhe faltar um dos requisitos indispensáveis ao seu surgimento:

“Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os,

¹²⁹ Op. cit. p. 200.

¹³⁰ Ibidem, p. 191.

¹³¹ “Lembremo-nos de que estas últimas, as regras que se dirigem diretamente à conduta das pessoas, são os elementos ou as unidades do sistema normativo, formando-lhe o repertório, enquanto as primeiras, isto é, as regras de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre a sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão das regras do sistema (ab-rogação).

A distinção é relevantíssima. Ambas têm a mesma constituição interna: uma hipótese, descritora de um fato, e uma consequência, que é o mandamento normativo. Só que, nas regras de conduta, o conseqüente ou prescritor expede um comando voltado ao comportamento das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, enquanto nas regras de estrutura o mandamento atinge outras normas, e não a conduta, diretamente considerada.(...)

Todo o processo normativo é normatizado por regras de estrutura, que dizem respeito como é preciso fazer para a produção de outras normas. E de idêntica natureza são os preceitos jurídicos que visam a modificar as regras existentes no sistema, sem produzi-las ou extingui-las.

Esse preâmbulo tem um escopo bem determinado, porque as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta.” *Curso de Direito Tributário*. 20 Ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 523/525.

parcialmente. É obvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente.¹³²

Vemos na teoria formulada por PAULO DE BARROS CARVALHO profunda semelhança com a proposta apresentada por ALFREDO AUGUSTO BECKER. A diferença é que, para esse autor, a norma de isenção incide em primeiro lugar para que a incidência tributária possa não incidir; enquanto, para aquele, a norma de isenção e a regra-matriz de incidência tributária incidem conjuntamente.

PAULO DE BARROS CARVALHO também conclui que a isenção tributária implica no não-recolhimento do tributo, assim como ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹³³, SACHA CALMON NAVARRO COELHO¹³⁴ e PEDRO LUNARDELLI¹³⁵.

A doutrina estrangeira também anota que a isenção tributária implica o não-recolhimento do tributo pelo sujeito passivo, segundo se depreende das argutas lições de SAINZ DE BUJANDA¹³⁶:

“Em todos estes casos¹³⁷ há uma nota comum: o patrimônio das pessoas afetadas pelo regime de isenção não se vê atingido pela aplicação do tributo.

Agora bem, em sentido jurídico estrito, a isenção consiste na eliminação do nascimento de uma obrigação tributária que, em caso de não existir a

¹³² *Curso de Direito Tributário*. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 490.

¹³³ “Portanto, a isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça. Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça *in concreto* (evidentemente, naquela hipótese descrita na lei isentiva).” *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Ed. rev., ampl e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 856.

¹³⁴ “... para que ocorra a incidência da norma de tributação, é indispensável que os fatos jurígenos contidos na hipótese de incidência ocorram no mundo. E esses ‘fatos jurígenos’ são fixados após a exclusão de todos aqueles considerados não tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidade e isenção.” – grifos do autor. *Direito de Aproveitamento de Créditos de ICMS nas Operações Beneficiadas com Base de Cálculo Reduzida*. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 149. São Paulo: Dialética, 2008, p. 96.

¹³⁵ “No que toca à operação, ou prestação isenta, ou sujeita à não-incidência, sua ocorrência não gera débito lançado e muito menos imposto devido, posto que não há a eficácia de qualquer regra deôntica relacionada ao ICMS que, por força delas, sofre mutilação parcial; no máximo, como explicado acima, podem ensejar a produção de um outro fenômeno no sistema, o do crédito presumido, mas apenas quando assim dispuser o legislador e por meio do veículo introdutor competente para criá-lo, que, no caso, é o convênio no âmbito interestadual, e a lei no âmbito intraestadual, conforme prescrito no parágrafo 6º, do artigo 150, da Constituição Federal.” Op. cit., p. 118/119.

¹³⁶ Ob. cit., *Lecciones de derecho...*, p. 205. Traduzimos e grifamos.

¹³⁷ O autor se refere aos benefícios que poderão ser produzidos pela isenção, entendida em sentido amplo, mediante três caminhos: 1) a obrigação tributária não chega a nascer, apesar de ter sido realizado um fato compreendido dentro da estrutura do direito impositivo; 2) porque, nascendo a obrigação seu pagamento seja dispensado; ou 3) porque nascido e satisfeito o débito tributário, o sujeito que efetuou o adimplemento tenha, posteriormente, o direito à restituição. Ibidem. Tradução nossa.

isenção, chegaria a produzir como consequência a realização de um determinado direito.”

A respeito do não-surgimento do fato imponible, linguagem utilizada por FERRERO LAPTASA¹³⁸, ou seja, do dever do sujeito passivo recolher o tributo ao ente competente, configurando-se a hipótese de isenção tributária, ensina o autor: *“Quando se configuram todos elementos do direito imponible e, ademais um direito ou circunstância a que a lei liga o não nascimento da obrigação tributária, estamos diante de uma isenção, ou fato isento.”* E, conclui de maneira cristalina:

“As normas que contém a isenção [*omissis*] são, pelo contrário, normas que contém um mandamento muito concreto: privam o direito imponible de sua eficácia para gerar a obrigação tributária.¹³⁹”

Este efeito da isenção tributária também é reconhecido por ANTONIO BERLIRI¹⁴⁰:

“A subsistência das condições que produzem a legitimação da isenção, às vezes, devem ser determinadas em cada caso diretamente **pelo interessado para estabelecer se está obrigado ou não a pagar o tributo...**”.

No mesmo sentido, G.A. POSADAS-BELGRANO¹⁴¹: *“O Estado no exercício de sua competência é livre para estabelecer isenções ao imposto, é dizer, de decidir que determinadas pessoas não pagarão impostos ou ficarão livres de alguns.”*

Por questões epistemológicas, decidimos tratar da isenção tributária sob outro enfoque, qual seja: o resultado por ela gerado em relação à obrigação tributária, compreendida como o dever de o contribuinte recolher tributo aos cofres públicos. Apesar de já termos alcançado o ponto pretendido e que já nos permite tratar da redução da base de cálculo do ICMS como espécie de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal, jamais como “isenção parcial”; iremos nos posicionar acerca da corrente doutrinária à qual nos filiamos.

A explicação da isenção tributária como regra de estrutura e que atenta contra um dos critérios da regra-matriz de incidência (regra de conduta), mutilando,

¹³⁸ “Op. cit., p. 364.

¹³⁹ “As normas que contém a isenção [*omissis*]. São, pelo contrário, normas que contém um mandato muito concreto: privam o fato imponible de eficácia para gerar a obrigação tributária.” Ibidem.

¹⁴⁰ *Principios de Derecho Tributario*. Vol. II. Traducción, Estudio preliminar y Notas de AMORÓS, NARCISO e GONZÁLES GARCIA, EUSÉBIO. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971, p. 328. — Traduzimos e grifamos.

¹⁴¹ *Estudios sobre las Relaciones Jundicas de Impuesto*. Montevideo: Editorial Medina, 1959, p. 286.

parcialmente, um de seus critérios, de modo a impedir o nascimento da obrigação tributária, é que melhor explica, para nós, a fenomenologia da isenção tributária e, por tal razão, nos filiamos a essa corrente.

Neste contexto, não admitimos como legítima a existência da figura da “isenção parcial”, recentemente acolhida pela Suprema Corte de nosso país.

O primeiro obstáculo, que enxergamos na aceitação da expressão “isenção parcial”, é evidenciado já no plano S2, ou seja, no aspecto semântico do signo isenção, posto que isentar significa desobrigar, eximir, de modo que não é possível concebê-lo como dispensa parcial.

À linguagem científica, por se tratar de sobrelinguagem em virtude de seu objeto de estudo ser o enunciado prescritivo, produzido por sujeitos que não detêm o conhecimento científico necessário a tal fim; não é permitida incongruências, isto é, interpretações conflituosas. Não se pode, na linguagem científica, afirmar e negar um fato ao mesmo tempo.

Por tal razão, não podemos aceitar tal incongruência, ou seja, ao mesmo tempo em que se afirma que contribuinte não é obrigado ao recolhimento do tributo (isenção); ele está sim obrigado a adimpli-lo, porque a desobrigação é apenas parcial. Neste particular, importante fazermos uma analogia à matéria de processo civil para ilustrar o que estamos sustentando.

Tomemos como exemplo a hipótese da sentença nestas três situações: **1)** os pedidos formulados pelo autor (“X”, “Y”, e “Z”) são acolhidos totalmente; **2)** os pedidos formulados pelo autor (“X”, “Y”, e “Z”) são acolhidos parcialmente; e **3)** os pedidos formulados pelo autor (“X”, “Y”, e “Z”) não são acolhidos.

Como deverá ser redigida a parte dispositiva da sentença no exemplo 2?

- a) Julgo **parcialmente procedente** o pedido formulado pelo autor; ou
- b) Julgo **parcialmente improcedente** o pedido formulado pelo autor?

Examinemos a primeira resposta “a”. Nesta situação, o autor formulou os pedidos “X”, “Y” e “Z”, que foram acolhidos parcialmente, ou seja, somente foram reconhecidos “X” e “Y”, “Z” não.

O juiz julgará parcialmente procedente os pedidos no tocante a “X” e “Y”, porque “Z” não mereceu guarida do Poder Judiciário.

A afirmação de que os pedidos foram parcialmente procedentes não gera qualquer conflito semântico interpretativo em relação a “Z”.

Na resposta “b”, não identificamos a mesma tranquilidade de compreensão da parte dispositiva, senão vejamos:

Julgo parcialmente improcedente o pedido “Z”. Ora, ao admitir a improcedência do pedido, o juiz esta negando a pretensão formulada pelo autor. Todavia, os pedidos “X” e “Y” foram acolhidos, ou seja, são procedentes. Então, a sentença de improcedência parcial culmina na afirmação de que houve a procedência de outros pedidos.

Afirma-se e nega-se, ao mesmo tempo, a pretensão do autor.

Ora, não existe a figura da improcedência parcial! Ou a sentença é totalmente procedente, ou parcialmente procedente, ou, ainda, improcedente. Admitir a improcedência parcial significa admitir, também, a sua procedência. Afirma-se, nesse passo, a existência de duas figuras contraditórias e antagônicas entre si, inadmissível à linguagem científica.

O antagonismo identificado na resposta “b” é o mesmo que se verifica no campo tributário quando se admite a existência da “isenção parcial”.

Se, na isenção tributária, não há o recolhimento do tributo, conforme definição comum e técnica do direito tributário, não há como desobrigá-lo parcialmente, porque, na verdade, o sujeito continua obrigado, porém, em montante (*quantum debeatur*) menor. Há, portanto, antagonismo.

Na “isenção parcial”, a regra-matriz de incidência se aperfeiçoa, há o nascimento da obrigação tributária ainda que sob o pálio de uma benesse fiscal. Configura-se verdadeira tributação, tanto que se o contribuinte não efetuar o recolhimento do tributo, estará sujeito ao lançamento tributário com a imposição das respectivas penalidades, inclusive.

Tendo em vista que o conteúdo semântico de isenção tributária traduz o significado de não-recolhimento do tributo pelo sujeito passivo e que esta significação é acolhida maciçamente pela doutrina, torna-se impossível atribuir-lhe a concepção, também, de tributação, mesmo de forma parcial.

Qualquer intérprete que se dignar a atribuir outro significado ao instituto da isenção tributária – que não o de não-recolhimento do tributo – estará atentando contra o sobre-princípio da Segurança Jurídica, pois, os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária isenta a compreendem como sendo a desnecessidade do pagamento do tributo. Regulam, portanto, os seus comportamentos de acordo com essa compreensão.

Não nos furtamos do enfrentamento do fato de alguns doutrinadores conceberem a existência da “isenção parcial” ao lado da isenção em sentido estrito, a qual não obrigaria o sujeito ao recolhimento do tributo, como é o caso de FERNANDO PEREZ ROYO¹⁴² e SAINZ DE BUJANDA¹⁴³ e PEDRO M. H. MOLINA¹⁴⁴.

Entretanto, a aceitação da “isenção parcial” não se amolda, no nosso sentir, à linguagem científica; não se sustenta no percurso dos subsistemas (S1, S2, S3 e S4) do processo hermenêutico, nem tampouco no campo pragmático.

Posicionamo-nos no sentido de que a figura da “isenção parcial” atenta contra o subsistema S2, que versa sobre o campo das significações dos enunciados prescritivos, porquanto a isenção tributária, pela própria acepção do termo, só pode significar desobrigação. Também fere os subsistemas S3 e S4, porque a construção da norma jurídica (S3), com a veiculação da “isenção parcial”, é incompatível com a interpretação sistemática (S4).

É incompatível na exata medida em que a suposta “isenção parcial” não se afigura como regra de estrutura, por não ter o condão de paralisar a incidência tributária. Por assim dizer, essa figura está inserta no mesmo grupo de normas

¹⁴² Op. cit., p. 132

¹⁴³ Nesse sentido também SAINZ DE BUJANDA: “O sentido desta distinção já tem sido posto com o mister de separar a isenção tributária de outras técnicas de desoneração. São isenções totais aquelas que impedem que surja a obrigação tributária, para qualquer classe de pessoas ou para uns determinados sujeitos. São isenções parciais aquelas que não impedem o nascimento da obrigação, mas restringem a quantia do débito por razão do objeto onerado – isenções objetivas parciais – ou da pessoa obrigada ao pagamento – isenções subjetivas parciais.

Para referir-se às isenções parciais se utilizam, as vezes, na doutrina, outros tipos de vocábulos. Se fala, com efeito, em bonificações ou reduções, cujo sentido não pode ser outro com o que o acaba de se indicar, é dizer, é uma diminuição da dívida tributária que normalmente surgiria em caso de a isenção parcial não tiver sido estabelecida.

As isenções parciais podem revestir diversas modalidades técnicas segundo o elemento de quantificação da relação tributária que se utiliza para o efeito desonerador desejado. Assim, por exemplo, pode falar-se de bonificações da base impositiva, nos tipos de gravames ou da quota impositiva.” *Hacienda y Derecho*. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 459. Traduzimos.

¹⁴⁴ “As isenções subjetivas em sentido estrito enervam o elemento subjetivo do fato impositivo e, portanto, impedem o nascimento da obrigação tributária para um sujeito determinado. **Se a isenção é parcial, a dívida tributária chega a surgir – ainda que reduzida a sua quantia – de modo que se aperfeiçoam os aspectos objetivo e subjetivo do fato impositivo. Desse ponto de vista resulta contraditório falar em isenções subjetivas parciais**”. Op. cit., nota 120, p. 64. Traduzimos e grifamos.

A despeito de o autor ter esclarecido que seria contraditório admitir-se a existência de “isenções subjetivas parciais” (as isenções subjetivas para MOLINA equivalem às isenções tributárias para nós), o que, de certa forma, endossa o posicionamento, que adotamos neste estudo, que não se pode conceber na isenção tributária a incidência do tributo; ele salienta que mesmo nas hipóteses em que a incidência do tributo é parcial, o direito de crédito do sujeito passivo, no tocante ao I.V.A., é integral.

Entendemos que a utilização da terminologia contraditória, como o próprio autor admite, vai de encontro à linguagem científica. Não obstante, cremos que MOLINA não se preocupou em afastá-la exatamente em função de a norma espanhola assegurar o direito de crédito integral do I.V.A. mesmo nas hipóteses de “isenção parcial”.

jurídicas de comportamento ou de conduta, tal como a regra-matriz de incidência tributária, porque apenas atua no critério quantitativo do tributo, reduzindo o *quantum* devido pelo contribuinte.

Àqueles que admitem a existência da “isenção parcial” devem ter o cuidado, ao tecer as suas considerações acerca do alcance do conteúdo do instituto da isenção, para não se revelarem contraditórios, como vislumbramos – *venia concessa* – nas assertivas de PEREZ ROYO¹⁴⁵, que assevera: “**não obstante produza o fato imponível, não se desenvolve o seu efeito principal: o dever de pagar o tributo ou obrigação tributária**”; e também de CARMELO LOZANO SERRANO¹⁴⁶, ao afirmar, em sua obra *Exenciones tributarias y Derechos adquiridos*, que a isenção não constitui regra excepcional por atuar como “**elemento co-definidor do fato imponível**”¹⁴⁷.

Como podemos conceber a isenção “total” como elemento co-definidor do fato imponível se, na isenção tributária, não surge o fato imponível e, de conseguinte, o dever de o contribuinte em recolher o tributo?

PONTES DE MIRANDA¹⁴⁸, ao mesmo tempo em que afirma: “A regra jurídica de isenção é de direito excepcional, que põe fora do alcance da lei a pessoa (isenção subjetiva), ou o bem (isenção objetiva), o qual – sem essa regra jurídica – estaria atingido.”, portanto, que resulta no não recolhimento do tributo pelo sujeito passivo, admite, nas páginas seguintes, a existência da “isenção parcial” como “*minorações isentivas do imposto*.”¹⁴⁹.

Com base nos mesmos exemplos citados por PEREZ ROYO para justificar a figura da “isenção parcial”, quais sejam: as bonificações e as deduções, verificamos, nestas ilustrações, a incidência tributária e, por isso, tais hipóteses não se amoldam ao conceito de isenção tributária.

¹⁴⁵ Idem, ibidem.

¹⁴⁶ “Posto o elemento definatório da isenção reside nele não a existência da obrigação de pagar o tributo (ressalvado, logicamente) as isenções parciais)...”. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Editorial Tecnos, S.A., 1988, p. 21. Traduzimos.

¹⁴⁷ “Nesse sentido cada vez aparece mais nitidamente a função que cumpre a isenção como elemento codefinidor do fato imponível. (...)”

Pode, pois, afirmar-se, que a isenção já não é algo estranho ao tributo, que opera fora de si mesmo, senão um instituto coadjuvante à uma melhor definição do pressuposto do tributo e do dever de se pagar em que este se resolve.” Op. cit., p. 38. Traduzimos.

¹⁴⁸ *Comentários à Constituição de 1967*. Tomo II. 2ª Ed., rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 407.

¹⁴⁹ Ibidem, p. 432.

São, verdadeiramente, espécies de benefícios fiscais propriamente ditos ou incentivos fiscais que não obstaculizam o dever do contribuinte recolher o tributo.

Para encerrar a discussão a respeito da impossibilidade de um mesmo fato jurídico ser considerado, simultaneamente, como sujeito à incidência tributária e também isento, trazemos à colação a afirmação de LAPTASA¹⁵⁰: **“Todo fato sujeito não é, por definição, um fato isento. Todo fato isento não é, por definição, um fato sujeito.”**.

Esta assertiva aniquila, por si só, a pretensão de se sustentar a existência da figura da “isenção parcial”.

Não se pode afirmar que um fato jurídico sujeito à incidência tributária é, ao mesmo tempo, um fato jurídico isento, principalmente no campo da linguagem científica. Por isso, refutamos a possibilidade de se conceber a “isenção parcial” como instituto jurídico válido para a Ciência do Direito Tributário.

E, com vistas a fornecer a forma pela qual a isenção, a imunidade, os benefícios fiscais propriamente ditos e os incentivos fiscais deverão ser interpretados, propomos uma nova forma de classificação dos benefícios fiscais que, em um primeiro momento, apresentam-se como gênero, do qual são espécies: a imunidade, a isenção, o benefício fiscal propriamente dito e o incentivo fiscal.

A redução da base de cálculo do ICMS, longe de se afigurar como “isenção parcial”, por tratar de instituto impossível em face da incongruência semântica que manifesta, bem como por não mutilar nenhum dos critérios da regra-matriz de incidência tributária é, para nós, espécie de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal que não se insere na mesma classificação das isenções tributárias.

4.1 Conclusão

(i) a interpretação técnica deverá respeitar o conteúdo semântico comum dos signos veiculados nos enunciados prescritivos, servindo como verdadeiro ponto de partida, sob pena de violação ao sobre-princípio da Segurança Jurídica, porque os

¹⁵⁰ “Todo fato sujeito não é, por definição, um fato isento. Todo fato isento não é, por definição, um fato sujeito.” Op. cit., p. 364. Traduzidmos.

sujeitos de direito, ao se depararem com o vocábulo isenção, o compreenderão como desobrigação a algo ou a alguma coisa;

(ii) embora o significado dos signos, para o Direito, possa revelar acepção semântica totalmente diversa da adotada pela linguagem comum, tal fato não foi deflagrado em relação à isenção, porque também para a ciência jurídica exprime a ideia de desobrigação;

(iii) no campo tributário, em que pesem as diversas correntes doutrinárias existentes para explicar a fenomenologia da isenção tributária, todas elas admitem que no fato jurídico tributário isento não há a obrigação do sujeito passivo ao recolhimento do tributo;

(iv) em função de a isenção tributária afigurar-se, também para nós, como regra de estrutura, ela tem o condão de mutilar um dos critérios da regra-matriz de incidência, impedindo, assim, o nascimento da obrigação tributária;

(v) se na isenção tributária não há o surgimento do crédito tributário, porque a relação jurídica não se instaura, não há como conceber a “isenção parcial”, porquanto, nesta hipótese, o contribuinte continua sujeito ao cumprimento de sua obrigação tributária, tanto que se não cumpri-la, incorrerá em multa, juros, inscrição do débito em dívida ativa e o ajuizamento do executivo fiscal;

(vi) admitir a existência da “isenção parcial” implica em afirmar que um mesmo fato jurídico tributário é passível e não passível de tributação ao mesmo tempo, ou seja, revela interpretações dissonantes entre si, o que não é permitido à ciência do direito;

(vii) como na “isenção parcial” há o nascimento da obrigação tributária, ela se revela espécie de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal, que não se confunde com a isenção tributária, em que o contribuinte não tem o dever de recolher o tributo.

Tecidas estas ponderações e conclusões, cumpre-nos tratar sobre a base de cálculo em sentido amplo e, depois, deste critério quantitativo em relação ao ICMS para, de conseguinte, examinarmos a sua redução, de modo a apresentar a nossa solução para a resolução desta problemática.

5 A BASE DE CÁLCULO DO ICMS

Sabemos que a norma jurídica tributária em sentido estrito é composta pelo antecedente e pelo o consequente normativo. No antecedente ou, na hipótese de incidência, encontram-se os critérios material, espacial e temporal, que fazem alusão ao fato jurídico que, ocorrido em determinado território e em certo tempo, desencadeará o nascimento na relação jurídica tributária *in abstracto*, localizada no consequente normativo.

No consequente normativo estão alojados os critérios pessoal e quantitativo¹⁵¹. O aspecto pessoal indica os sujeitos – ativo e passivo – da relação jurídica tributária. O critério quantitativo, por sua vez, tem a função precípua (mas não única) de indicar o *quantum debeatur* do tributo.

No tocante ao ICMS Mercantil, o antecedente normativo pode ser construído da seguinte forma: **a)** critério material: realizar operação de circulação de mercadoria; **b)** critério espacial: limite do território do ente político competente; **c)** critério temporal: momento em que a mercadoria deixa o estabelecimento do contribuinte em destino a sujeito distinto.

Nesse capítulo iremos nos ater ao consequente normativo do ICMS Mercantil, mais precisamente à sua base de cálculo. Porém, antes de construí-lo, assim como fizemos em relação ao antecedente da regra-matriz de incidência tributária, iremos discorrer acerca da função precípua da base de cálculo, que é a de mensurar o valor do tributo devido pelo sujeito passivo.

Em seu desiderato nuclear, a base de cálculo visa dimensionar economicamente o fato jurídico previsto no antecedente normativo, em nosso caso concreto, da operação de circulação de mercadorias. Apresenta-se, nesse passo, como a expressão econômica do critério material veiculado na hipótese de incidência e, assim, sugere ao contribuinte o valor do tributo a ser adimplido.

¹⁵¹ Divergem os doutrinadores quanto à localização do critério material dentro da compostura da norma jurídica tributária. Alguns, entendimento que compartilhamos, sustentam que este critério se encontra no consequente normativo. Neste sentido, também HÉCTOR VILLEGAS, *in Curso de finanzas*, ..., p. 371). Todavia, como esta discussão não se alinha ao cerne deste estudo, preferimos apenas noticiar os posicionamentos existentes, sem neles nos aprofundarmos, já que para nós o critério material interessará na sua vertente quantificadora do ICMS Mercantil a ser pago pelo sujeito passivo.

O *quantum debeatur* devido pelo sujeito passivo poderá ser fixo ou variável.

Será fixo quando a própria lei ditar o valor preestabelecido a ser recolhido pelo sujeito passivo. Tal situação é facilmente ilustrada pelas taxas, mas também pode ser exemplificada com a cobrança do Imposto sobre a Prestação de Serviços (ISS) devido pelos escritórios de advocacia, em que o tributo é recolhido de acordo com o valor fixo estipulado a cada profissional e não sobre o montante dos serviços profissionais prestados pela banca de advocacia.

A forma fixa da exigência do tributo é bastante combatida pelos cientistas do direito, os quais sustentam que esse formato de recolhimento da exação fere o princípio constitucional da Capacidade Contributiva, porquanto, independentemente da dimensão econômica do fato signo presuntivo de riqueza delineado na hipótese de incidência, o *quantum debeatur* não sofrerá alteração.

Ao lado da estipulação do montante fixo para o recolhimento do tributo, há a previsão de calculá-lo de forma variável, ou seja, a partir da aplicação da alíquota, prevista em lei, sobre o montante da riqueza econômica eleita na hipótese de incidência da regra-matriz tributária.

Diferentemente do que ocorre em relação à base de cálculo fixa, o formato variável atende ao princípio da Capacidade Contributiva do sujeito passivo, pois, em que pese a grandeza econômica no campo abstrato ser a mesma para todos os contribuintes, o *quantum debeatur* variará de acordo com a dimensão econômica da base de cálculo, ou seja, de acordo com a riqueza, a capacidade de contribuir, de cada contribuinte.

No exemplo do imposto sobre a renda, quanto maior o acréscimo patrimonial auferido pelo sujeito passivo, maior será o valor que ele deverá recolher aos cofres públicos. Obedece-se, portanto, ao mandamento constitucional prescrito no § 1º, do artigo 145, da Constituição Federal, de graduar a incidência tributária de acordo com a capacidade econômica de cada contribuinte.

Ainda com relação à função precípua da base de cálculo, qual seja: a de revelar o valor a ser recolhido pelo sujeito passivo a título de tributo, há que se noticiar que esse montante poderá ser auferido mediante estimativa direta ou objetiva, conforme ensina LAPTASA¹⁵².

¹⁵² Op. cit., p. 404/405.

A estimativa direta ocorre quando a lei determina o valor imediato do montante a ser recolhido pelo contribuinte. Dá-se, nos dizeres de PEREZ ROYO¹⁵³, nas situações em que o *quantum debeatur* é apurado pela própria Administração Pública, com base nas declarações apresentadas pelos contribuintes no cumprimento de seus deveres instrumentais.

Em contrapartida, a estimativa objetiva, ainda segundo as lições desse autor, apresenta-se como ferramenta posta à disposição dos contribuintes para simplificar a apuração dos tributos. Podemos exemplificá-la como a apuração do Imposto de Renda através do Lucro Presumido, no caso brasileiro, ou a concessão de regime especial de tributação do I.V.A., conforme ilustração aventada por ROYO.

Apesar de seu caráter simplificador, não se pode perder de vista, a apuração do tributo de forma objetiva inviabiliza o cálculo da exação de acordo com o montante real da grandeza econômica auferida pelo contribuinte. Em nome da facilidade na apuração do tributo, renuncia-se ao direito de cumprir a obrigação tributária nos exatos moldes de sua incidência, ou seja, em aproximação estreita ao princípio da Capacidade Contributiva. Mas, se por um lado, há o óbice da observância de perto do princípio em questão, por outro, os deveres instrumentais são menos complexos em comparação com o método da estimação direta do tributo.

Por fim, dar-se-á estimação indireta do *quantum debeatur* toda vez que o contribuinte se recusar a prestar as informações à Administração Pública ou não prestá-las na forma como previstas em lei.

Assim, diante do fato de o sujeito ativo encontrar-se impedido de apurar o tributo com base em elementos seguros que deveriam ter sido fornecidos pelo contribuinte, é conferida à Administração Pública a possibilidade de auferi-los por presunção.

Em grande parte das vezes, o mecanismo de apuração do tributo por presunção resulta no alcance de quantia mais onerosa ao sujeito passivo, se comparada às estimativas direta ou objetiva, explicitas anteriormente.

Todavia, é imperioso esclarecer, a irregularidade no cumprimento dos deveres instrumentais pelo contribuinte não outorga carta-branca à Administração Pública, no sentido de lhe ser autorizado o lançamento do tributo consoante métodos arbitrários.

¹⁵³ Op. cit, p. 173.

A apuração presumida de determinada exação não dispensa a Administração Pública de seu dever de promover o lançamento do tributo, pautando-se nos documentos contábeis e fiscais do sujeito passivo. Qualquer tentativa de se distanciar da busca da verdade material, mesmo nas hipóteses em que está autorizada a lançar presumidamente o tributo, reveste-se de ilegalidade e, nesta medida, poderá ser combatida pelo contribuinte, administrativa ou judicialmente.

Tecidas essas considerações, explicitemos o consequente normativo da regra-matriz de incidência tributária do ICMS Mercantil. Nesse sentido, temos: **d)** o critério pessoal: em que figura o Estado, titular da competência tributária, e o respectivo contribuinte, que realizou a operação de circulação da mercadoria; e **e)** o critério quantitativo: no qual a base de cálculo será o valor da operação de circulação da mercadoria¹⁵⁴, que mediante a aplicação da alíquota prevista para cada produto (e a distinção decorre do princípio constitucional da seletividade do ICMS), resultará no valor do tributo a ser recolhido pelo sujeito passivo.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹⁵⁵ esclarece, no tocante ao valor da operação não se deve considerar o montante final da mercadoria, tal como ocorria em relação ao ICM, mas sim o montante de cada etapa da circulação do bem, tal como disposto no artigo 13, inciso I, da Lei Kandir.

¹⁵⁴ Incluídos o próprio imposto, o seguro e o frete, segundo prevê o § 1º e o respectivo inciso II, alíneas “a” e “b”, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96.

¹⁵⁵ “... o *valor final* da mercadoria é apenas a base de cálculo *econômica* do tributo. Juridicamente, a incidência do ICM é plurifásica, porque este recai sobre cada estágio do processo circulatório. Logo, a sua base de cálculo, por necessidade lógica e fenomenológica, há de ser identificada juridicamente em cada etapa da circulação de mercadorias. Não é o ICMS tributo de incidência *unifásica* (*una tantum*). O *valor final da mercadoria*, assim considerado o valor com que a mesma circula com destino ao consumidor final, poderia, em plano de análise pré-jurídica, ter sido alcançado por um imposto de incidência única sobre esse estágio localizado na circulação. Mas, a opção pela viabilidade da incidência múltipla não cumulativa é de ordem constitucional (art. 24, n. II). Portanto, a afirmação de que o ICM tributa o valor final da mercadoria, quando muito poder-se-ia aplicar ao plano pré-jurídico da economia, não entretanto ao plano do direito constitucional positivo brasileiro. Teoricamente, a apuração da base de cálculo dos tributos sobre a circulação, comporta, em alternativa, dois métodos distintos: a) o método chamado *tax on base* (imposto sobre a base), pelo qual se calcula o imposto, em cada operação, sobre a diferença a maior entre o respectivo montante e o valor tributado na operação anterior; b) o método denominado *tax on tax* (imposto sobre imposto), pelo qual se calcula o imposto, em cada operação, sobre o total do respectivo montante, deduzindo-se do resultado o imposto incidente sobre a operação anterior.”, *in Lei...*, p. 158/159. Destaques do autor.

Avançando um pouco mais sobre as funções que a base de cálculo possui, além da mensuradora¹⁵⁶, trazemos à baila os ensinamentos de GIAN ANTONIO MICHELI¹⁵⁷:

“Para a determinação concreta do conteúdo de cada prestação tributária é necessário, sem embargo, aplicar a base impositiva, determinada segundo os critérios indicados na lei, um tipo impositivo, isto é, um critério aritmético de cálculo para a fixação do *quantum* devido. Mediante tal operação se consegue a apuração do imposto que, por outra parte, não se reduz a dita operação, mas pressupõe uma série juízos e, em conseqüência, a formulação de uma complexa operação lógica através da qual se resolvem questões que afetam a aplicação do direito.”

MICHELI chama atenção para o fato da função da base de cálculo não se resumir a ditar o valor a ser recolhido pelo sujeito passivo a título de tributo, mas também possibilitar a “resolução de questões que afetam a aplicação do direito”. Tal consideração é bastante oportuna, porquanto a base de cálculo permite ao intérprete analisar se a instituição ou a majoração de determinado tributo respeitou o princípio constitucional da Capacidade Contributiva, segundo salienta HÉCTOR VILLEGAS¹⁵⁸:

“O elemento quantificante deve ser selecionado pelo legislador tão cuidadosamente como selecionou os fatos impositivos. A ‘quantia’ que resulte assinalada a cada dívida tributária, deve ser abstratamente idônea para refletir qual valor se atribuiu a cada fato impositivo como fator demonstrativo da capacidade contributiva.”

LAPTASA¹⁵⁹ também alerta sobre a possibilidade de violação ao princípio Capacidade Contributiva se a base de cálculo não revelar a grandeza prevista na hipótese de incidência.

Cabe à base de cálculo – além de demonstrar o *quantum* devido e de indicar a obediência ou não ao princípio da Capacidade Contributiva – a função de revelar a

¹⁵⁶ Neste sentido também leciona SAINZ DE BUJANDA que defende: “O importante é assinalar a relevância jurídica desse aspecto quantitativo. Para uma grande parte dos autores, a medição do elemento material do fato impositivo é o que permite decifrar o importe do imposto, mas é necessário assinalar desde agora que nem sempre ocorre assim. Existem casos em que, para determinar a quantia do débito tributário não procede se medir o objeto material do fato impositivo, pois se utilizam certos índices que são estranhos a ele; e, no sentido de que são elementos constitutivos, senão prévios instrumentos de quantificação da dívida tributária e nos pressupostos de seu nascimento.” In *Lecciones de Derecho Financiero*. 7ª Ed. Madrid: Universidad Complutense, 1989, p. 202. Traduzimos.

¹⁵⁷ Op. cit., p. 227. Traduzimos.

¹⁵⁸ *Lecciones...*, p. 370. Traduzimos.

¹⁵⁹ Op. cit., p. 403.

natureza jurídica do tributo, independentemente do nome¹⁶⁰ que se atribua à exação tributária.

Não se pode olvidar, entretanto, há situações em que a base de cálculo diverge da hipótese de incidência. Nestes casos, o critério quantitativo assume especial relevância em relação ao antecedente da regra-matriz de incidência tributária e, por isso, deve prevalecer.

A incompatibilidade entre a base de cálculo e a hipótese de incidência levou GERALDO ATALIBA¹⁶¹ a asseverar que o critério quantitativo ou a base de impositivo, nessa situação, ocupará a posição central no contexto da regra-matriz de incidência tributária, por não ser possível conceber base de cálculo que não se coadune com o critério material localizado no antecedente normativo, sem desnaturalizar o tributo, *in verbis*:

“Efetivamente, fica evidente a posição central da base impositiva – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base impositiva uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência.

...

Continua Gomes de Sousa: ‘Por outras palavras, a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência defina a natureza do tributo e determine a escolha de sua base de cálculo. Mas, quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico de incidência, então a ordem normal das coisas se inverte, e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não pela definição legal da incidência. Esta última fica, assim, reduzida a uma simples afirmação vazia de sentido, porque desmentida pela determinação legal de se calcular o tributo sobre circunstâncias outras, que com ela não tenham relação, ou que dela não decorram necessariamente’ (Rubens Gomes de Sousa, parecer, in RT 227/65-66).”

¹⁶⁰ Conforme infere do inciso I, do artigo 4º, do C.T.N.: “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante:

I – a denominação e demais características formais adotadas em lei;”

Em que pese o fato do C.T.N. atribuir ao fato gerador a obrigação de indicar a natureza jurídica específica do tributo, é assente, na doutrina e na jurisprudência, que é o binômio *hipótese de incidência* e *base de cálculo* que revelarão a espécie tributária instituída em lei. Neste sentido, são as lições de SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, in *Notas de Derecho Financiero*. Vol. III. Madrid: Artes Gráficas Benzal, 1967, p. 766.

¹⁶¹ *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed. 4ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 112/113. Nesta linha: ROYO, FERNANDO PEREZ, Op. cit., p. 170.

A importância que a base de cálculo exerce dentro da compostura do tributo motivou ALFREDO AUGUSTO BECKER¹⁶² a lhe atribuir a função de núcleo, ou seja, de elemento principal na regra-matriz de incidência tributária, *ipsis litteris*:

“Na composição da hipótese de incidência, há um fato que desempenha a função de *núcleo* e, por exclusão, todos os demais fatos exercem a função de *elementos adjetivos*. Na hipótese de incidência tributária, o *núcleo* é o fato escolhido para a base de *cálculo*.”

O Pretório Excelso também comunga do entendimento de que, havendo dissonância entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, esta deverá prevalecer em relação àquela:

“... Não é por outra razão que o magistério doutrinário adverte que a **inadequação** da base impositiva – precisamente por qualificar-se como um elemento de distorção do fato gerador – ocasiona a descaracterização do tributo e afeta, gravemente, a natureza jurídica da modalidade tributária instituída (GERALDO ATALIBA, “**Hipótese de Incidência Tributária**”, p. 112/113, 4ª Ed./2ª tir., 1991, RT; RUBENS GOMES DE SOUSA, in **RDT**, vol. 11/16; AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, “**Fato Gerador da Obrigação Tributária**”, 155/156, item n. 48, 1964, Edições Financeiras S/A; HUGO DE BRITO MACHADO, “**Curso de Direito Tributário**”, p. 260, 4ª Ed., 1987, Forense).”¹⁶³

A base de cálculo também tem a aptidão de confirmar, afirmar ou infirmar a hipótese de incidência, sendo certo que, nesse último caso, ou seja, quando a base de cálculo tiver o condão de infirmá-la, deverá prevalecer o disposto no critério quantitativo por servir como *discrímen* na averiguação da espécie tributária de que se cuida. Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁶⁴:

“Tenho para mim, por isso mesmo, que a base calculada é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo. Isso não impede que, paralelamente, tenha o condão de confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material expresso na composição do antecedente da norma individual e concreta. Essas reflexões nos conduzem a ver, na base calculada, três funções nitidamente distintas: a) medir as proporções reais do fato, ou função *mensuradora*; b) compor a específica determinação da dívida, ou *função objetiva*; c) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou *função comparativa*.”

¹⁶² Op. cit., p. 279. Grifos do autor.

¹⁶³ STF, 1ª T., RE nº 116.119-1/S.P., Rel. Ilmar Galvão, j. 10.11.92, DJ 31.03.95.

¹⁶⁴ *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2ª Ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 171.

Trazendo tais ensinamentos para o ICMS Mercantil, verificamos que a base de cálculo eleita pelo legislador ordinário reveste-se de sua função precípua, isto é, de medir as proporções reais do fato, bem como objetiva auxiliar na composição da determinação do respectivo crédito tributário, confirmando-o, por se coadunar com o arquétipo constitucionalmente previsto.

Adentremos, neste momento, na questão relativa à redução da base de cálculo do ICMS para, no passo seguinte, afastar a figura da “isenção parcial” que permitiu a violação direta ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, arranhando, ato contínuo, o primado da Segurança Jurídica.

5.1 A redução da base de cálculo do ICMS como espécie de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal

De início, é importante enfatizar, o § 6º, do artigo 150, da C.F./88 estipulou que qualquer subsídio, isenção, benefício ou incentivo fiscal, deve ser concedido por intermédio de lei específica do ente político competente, ressalvado o caso do ICMS, em que a forma de concessão dessas benesses deverá, previamente, estar veiculada em Lei Complementar, a teor do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”¹⁶⁵, da Lei Maior e, posteriormente, autorizada por Convênio.

Em face da importância que o disposto no parágrafo 6º em tela exerce para o desenvolvimento desse capítulo, transcrevemos o seu teor, *in verbis*:

“§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.”

A dicção do enunciado prescritivo, acima reproduzido, nos permite constatar que o legislador constituinte diferenciou a isenção da redução da base de cálculo,

¹⁶⁵ “...

XII – cabe à lei complementar:

...

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;”

sinalizando que esta redução não se assemelha à espécie de “isenção parcial”. Mas vamos prosseguir com o raciocínio, para verificar a regulamentação veiculada pela lei complementar.

À Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975¹⁶⁶ coube o papel de regular a forma de concessão das benesses em comento, consoante imposição inserta no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da C.F./88.

O artigo 1º dessa Lei Complementar previu que as isenções deverão ser concedidas ou revogadas por meio de Convênio, a ser ratificado pelos Estados e pelo Distrito Federal, *ipsis litteris*:

“Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.”

Seguindo o mesmo raciocínio, de distinguir a isenção da redução da base de cálculo, a lei complementar vertente estabeleceu, no parágrafo único do referido artigo 1º, o seguinte:

“Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:
I - à redução da base de cálculo;” (Destacamos)

Note-se, o *caput* do artigo 1º da LC nº 24/75 tratou da isenção tributária enquanto o parágrafo único desse mesmo preceito legal dispôs sobre a concessão ou revogação da redução da base de cálculo do ICMS.

Neste momento, não adentraremos na discussão relativa à concessão da isenção tributária ou da redução da base de cálculo sem a observância do formato ditado pela LC nº 24/75, porque o faremos adiante em tópico próprio. Agora, nos limitaremos a tratar da redução da base de cálculo do ICMS Mercantil como espécie de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal, figuras essas distintas para nós.

Pois bem. O que se extrai somente com a leitura do § 6º, do artigo 150, da C.F./88 e do artigo 1º e parágrafo único, da LC nº 24/75, é que tanto o legislador constituinte quanto o ordinário reconheceram a diferença existente entre a isenção tributária e a redução da base de cálculo do ICMS. O fator determinante desta

¹⁶⁶ Recepcionada pela C.F./88 nos moldes do artigo 34, § 5, do ADCT.

diferenciação cinge-se ao fato de que, na isenção tributária, não há o dever de o contribuinte cumprir a obrigação tributária, ou seja, de recolher o tributo, ao passo que na redução da base de cálculo, o cumprimento da prestação pecuniária permanece intacto, alterando-se, apenas, o *quantum debeatur* a ser adimplido pelo sujeito passivo.

Na isenção tributária – reforçamos – não há a instauração da relação jurídico-tributária porque um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária é mutilado, impedindo, assim, o seu aperfeiçoamento. Na redução da base de cálculo, ao revés, não existe essa mutilação, isto é, a norma jurídica em sentido estrito se aperfeiçoa, tanto que se o contribuinte não efetuar o recolhimento do tributo, ele estará sujeito ao pagamento de multa e juros.

Nesse sentido, a redução da base de cálculo do ICMS Mercantil afigura-se como espécie de regra jurídica de comportamento que, em conjunto com a regra-matriz de incidência tributária, dita o montante a ser recolhido pelo sujeito passivo.

SACHA CALMON concebe a redução da base de cálculo do ICMS do tributo como espécie de exoneração interna ou “endonorma” da regra-matriz de incidência, porquanto essa benesse se encontraria dentro do contorno do critério quantitativo, localizado no conseqüente normativo da norma jurídica tributária em sentido estrito.

A exoneração externa, por sua vez, ocorreria após a incidência da regra-matriz de incidência tributária e, nesse sentido, poderia ser exemplificada pela remissão.

E conclui, o autor:

“Ocorre, no entanto, que, à luz da teoria da norma jurídica tributária, a denominação de isenção parcial para o fenômeno da redução parcial do imposto a pagar, através das minorações diretas de base de cálculo e de alíquotas, afigura-se absolutamente incorreta e inaceitável. A isenção ou é total ou não é, porque a sua *essência* consiste em ser modo obstativo ao nascimento da obrigação. Isenção é o contrário de incidências. *As reduções, ao invés, pressupõem a incidência e a existência do dever tributário instaurado com a realização do fato jurígeno previsto na hipótese de incidência da norma de tributação. As reduções são diminuições monetárias no quantum da obrigação, via base de cálculo rebaixada ou alíquota reduzida.*”¹⁶⁷

¹⁶⁷ Ob. cit., p. 107.

Sobre a questão de a redução da base de cálculo não configurar isenção tributária, assevera PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁶⁸:

“Não confundamos subtração do campo de abrangência do critério da hipótese ou da consequência com mera redução da base de cálculo ou da alíquota, sem anulá-las. A diminuição que se processa no critério quantitativo, mas que não conduz ao desaparecimento do objeto, não é isenção, traduzindo singela providência modificativa que reduz o *quantum* de tributo que deve ser pago. O nome atribuído pelo direito positivo e pela doutrina é *isenção parcial*.”

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹⁶⁹ compartilha do mesmo entendimento¹⁷⁰:

“Assim, no caso em que um Estado tenha concedido (unilateralmente – sem Convênio entre Estados) incentivo fiscal a uma determinada empresa que venha a fornecer mercadorias tributadas a empresa localizada em outro Estado, e esta venha a se apropriar do respectivo crédito de ICMS, o Fisco do destinatário glosará o referido crédito, cobrando o valor tributário, acrescido de multa.

Argutamente fora observado que

‘a Constituição só proíbe o crédito do imposto nos casos de incentivos fiscais concedidos através de técnicas de isenção ou de não-incidência. Os incentivos concedidos mediante redução do imposto devido, ou até mesmo diante da escrituração de crédito presumido, a rigor, não estão incluídos na exceção constitucional. O creditamento do imposto não pode ser obstado pelo Estado de destino da mercadoria se o imposto foi integralmente destacado na nota fiscal – ainda que no Estado de origem o contribuinte tenha tido sua carga tributária reduzida por incentivo fiscal.’”

É evidente, portanto, que a regra jurídica concernente à redução da base de cálculo do ICMS trata de espécie de norma distinta daquela atinente à isenção tributária. Isto porque, na primeira situação permanece o dever de o contribuinte cumprir com a sua obrigação tributária, ainda que com a diminuição do *quantum debeatur*; na segunda, a relação jurídica tributária não se instaura e, por conta disso, o contribuinte deixa de ser compelido ao recolhimento do tributo.

¹⁶⁸ Curso... p. 531. Destaques do autor.

¹⁶⁹ ICMS Teoria e Prática. 10ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 269/270.

¹⁷⁰ Comunga desse posicionamento FLÁVIA RODRIGUES BREDI, que assim se pronuncia: “Portanto, se a isenção impede o nascimento da obrigação tributária, corolário lógico e jurídico é que a redução da base de cálculo não se enquadra como espécie desse tributo, porque não há qualquer óbice à incidência da regra jurídica de tributação. Muito pelo contrário, ocorre o nascimento da relação jurídica tributária, desencadeando a obrigação do pagamento do tributo, ainda que em valor reduzido (ou, no caso da alíquota zero, não há valores a serem recolhidos).

Certo é que se a redução da base de cálculo configurasse espécie de isenção não haveria a obrigação imputada ao sujeito passivo consistente no recolhimento da exação. A diminuição se processada no critério quantitativo não é isenção, mas mera providência modificativa que reduz o montante do tributo a ser pago.” ICMS Questões Atuais. CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Coord. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 314/315.

Assim, na redução da base de cálculo, temos norma de comportamento porque não obstaculiza o surgimento da relação jurídica tributária, cujo escopo é o adimplemento da obrigação tributária pelo sujeito passivo. A única mudança que essa norma provoca é na apuração do montante a ser adimplido pelo contribuinte.

Já a isenção tributária revela-se como norma jurídica de estrutura, porque atenta contra um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, mutilando-o. Impede, assim, o nascimento da obrigação tributária em função da impossibilidade de aperfeiçoamento da norma jurídica de comportamento por excelência.

Essa distinção nos permite conceber a redução da base de cálculo do ICMS como espécie de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal, figuras essas que, embora semelhantes, possuem um traço que as distinguem entre si.

A semelhança existente entre o benefício fiscal propriamente dito e o incentivo fiscal é ambos se afigurarem como espécie de norma de comportamento, porquanto não têm a aptidão de impedir o aperfeiçoamento da relação jurídica tributária de caráter obrigacional. Se assim é, remanesce para o contribuinte o dever de adimplir o tributo, ainda que o montante a ser recolhido seja reduzido.

Conquanto o benefício fiscal propriamente dito e o incentivo fiscal resultem na diminuição do valor a ser recolhido pelo sujeito passivo a título de tributo, eles se distinguem entre si em função da necessidade ou não de o sujeito passivo atender determinadas condições estipuladas pelo ente político competente para deles poder gozar.

Se o sujeito passivo for compelido a empregar esforços no sentido de se adequar à previsão legal para poder gozar da benesse outorgada pelo Estado-membro, estará configurada a hipótese de incentivo fiscal. No incentivo fiscal, o ente competente estimula os contribuintes a adotarem comportamentos previstos na norma que, uma vez atendidos, autorizarão o gozo da benesse que, via de regra, deverá reduzir a carga tributária (entendamos pela manutenção da obrigação tributária).

Consideramos o ICMS Ecológico como espécie de incentivo fiscal; expliquemos o porquê.

O artigo 158, inciso VI¹⁷¹, da Constituição Federal, estabelece que 25% (vinte e cinco) por cento do ICMS arrecadado pelos Estados seja destinado aos Municípios. Destes 25%: $\frac{3}{4}$ deverá ser direcionado aos Municípios, observando-se o Valor Adicionado Fiscal (VAF), isto é, a repartição da arrecadação do ICMS atenderá à participação dos Municípios na realização dos respectivos fatos jurídicos tributários que ensejaram esta receita. Assim, o Município que mais colaborar com a circulação da mercadoria ou com a prestação de serviço sujeito à incidência do ICMS, terá maior parcela desses $\frac{3}{4}$ do imposto arrecadado; o restante, ou seja, $\frac{1}{4}$ do imposto arrecadado pelo Estado deverá ser destinado nos moldes da lei estadual.

Com base na previsão legal de que $\frac{1}{4}$ do ICMS arrecadado pelo Estado poderá ser destinado aos Municípios, nos moldes da Lei Estadual, alguns Estados têm estimulado - *ou utilizando a terminologia em tela, incentivado* – os Municípios a adotarem comportamentos direcionados à preservação do meio ambiente.

Portanto, quanto mais o Município colaborar para o desenvolvimento ambiental, por certo nos termos da Lei Estadual, maior participação terá no destino de $\frac{1}{4}$ dos 25% de ICMS arrecadado pelo Estado. O Município, por sua vez, numa reação em cadeia, incentiva seus munícipes a adotarem comportamentos sustentáveis.

Ora, a previsão em lei estadual de que o Município com maior colaboração para com o desenvolvimento ambiental terá maior participação do bolo do ICMS a ser repartido, evidencia a imposição de um comportamento ativo àqueles que pretendem se beneficiar desta norma jurídica.

Há o incentivo a um comportamento comissivo, no sentido de criar mecanismos de preservação ambiental.

Afigura-se, portanto, o ICMS Ecológico hipótese de incentivo fiscal, porque, para gozar de maior percepção do ICMS arrecadado, o destinatário deste benefício precisa adotar condutas sustentáveis comissivas.

Todavia, devemos ponderar, dentro do próprio ICMS Ecológico encontramos situações que revelam a existência de benefício fiscal propriamente dito ao invés de incentivo fiscal – modalidade da qual ora nos ocupamos –, aquelas referindo-se a

¹⁷¹ “Art. 158. Pertencem ao Município:

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

Municípios que possuem, em seus territórios, áreas de preservação ambiental, de maneira que esse simples fato lhes autoriza uma maior participação na destinação do referido $\frac{1}{4}$.

Aqui já adentramos na definição de benefício fiscal propriamente dito, o qual, ao contrário do incentivo, é concedido pelo Estado-membro sem que o beneficiário tenha que adotar qualquer comportamento ativo, no sentido de adequar-se aos requisitos legalmente previstos para então fazer jus à sua fruição.

A hipótese de incidência do benefício fiscal propriamente dito simplesmente contempla uma situação fática na qual o beneficiário se amolda, sem, para isso, ter que empreender qualquer esforço.

Voltando ao ICMS Ecológico, é o caso dos Municípios que possuem áreas de preservação ambiental que, por si só, os autorizam a receber parte da receita concernente a $\frac{1}{4}$ do imposto arrecadado pelo Estado.

Note-se, para fazer jus ao recebimento do ICMS Ecológico o Município com área de preservação ambiental não teve que adotar qualquer comportamento ativo, porque sua situação, por si só, lhe possibilita a subsunção à norma e, por conseguinte, lhe confere o direito de participar em maior proporção na repartição da receita tributária desse imposto.

Ainda com vistas a exemplificar com mais clareza a hipótese de o benefício fiscal propriamente dito, fazemos alusão ao disposto no Convênio nº 128, de 25 de novembro de 1994, que, em sua cláusula primeira¹⁷², estabeleceu a redução da base de cálculo do ICMS para os produtos integrantes da cesta básica, mediante a aplicação da alíquota de 7% (sete por cento).

Para o contribuinte ser beneficiado pela redução da base de cálculo dos produtos que integram a cesta básica, basta adquiri-los. Não são impostas condições para, diante do seu cumprimento, permitir que o sujeito goze desse benefício fiscal.

Convencionou-se outorgar o benefício fiscal em tela aos produtos integrantes da cesta básica por conta do princípio constitucional da seletividade, o qual visa reduzir a carga tributária sobre os produtos alimentícios de primeira necessidade dos

¹⁷² “Cláusula primeira: Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.”

cidadãos, de modo a propiciar o sustento das camadas menos favorecidas da população.

O benefício fiscal propriamente dito da redução da base de cálculo do ICMS para os produtos que compõem a cesta básica, foi outorgado sem se exigir qualquer comportamento ativo por parte dos contribuintes, até porque, com ou sem a concessão dessa benesse, tais mercadorias são adquiridas pelos consumidores.

Verificamos, portanto, que a diferença existente entre o benefício fiscal propriamente dito e o incentivo fiscal é a seguinte: no benefício fiscal propriamente dito, o ente competente o outorga sem esperar qualquer comportamento ativo do contribuinte, no sentido de emprego de esforço para amoldar-se à hipótese de incidência da benesse, não impõe condições, condutas comissivas ao beneficiário; ao passo que, no incentivo fiscal, estas condições são estipuladas, como forma de estimular, incentivar, o comportamento do sujeito passivo.

Sobre a diferença existente entre o benefício e o incentivo fiscal, pondera MARÍA TERESA SOLER ROCH¹⁷³:

“Em uma primeira aproximação, o incentivo fiscal aparece concebido como o estímulo que em relação com uma determinada conduta pode provocar no reconhecimento de um benefício fiscal. O estabelecimento do incentivo por parte do legislador se assenta, pois, em duas premissas fundamentais: uma decisão política que reflita o desejo de estimular um determinado comportamento e uma valoração do tributo como possível obstáculo que impede ou inibe a realização de dita conduta.

Neste sentido, poderia facilmente afirmar-se que o benefício fiscal, em qualquer de suas manifestações, assume uma função de estímulo. Sem embargo, a função do incentivo em sentido estrito, na medida em que responde à idéia anteriormente apontada, se identifica quando uma determinada configuração normativa de adequação entre o suposto de fato, que serve de base ao seu estabelecimento (a conduta que se pretende estimular); e o efeito jurídico que a norma conecta à sua realização. A especialidade do incentivo radica no suposto de fato, que aparece delimitado em base a um comportamento concreto do sujeito destinatário do benefício. Assim, nos casos em que a concessão do benefício se produz de modo automático em relação aos supostos vinculados aos requisitos puramente subjetivos (uma condição ou qualidade do sujeito passivo) ou objetivos (proteção, adequação à capacidade de pagamento ou, em ocasiões, simples privilégio), estaremos diante de um benefício fiscal, mas não diante de uma medida de incentivo em sentido estrito.

Devemos assinalar, ao mesmo tempo, que o incentivo não é uma simples modalidade ou manifestação do benefício fiscal, sim um modo de atuar deste. São os benefícios fiscais os que, em determinados supostos, podem atuar incentivando uma determinada conduta dos sujeitos. Por isso, as manifestações do incentivo podem responder, em princípio, a qualquer das modalidades técnicas daquelas reconhecidas no ordenamento tributário. Ocorre neste ponto que determinadas modalidades técnicas, como por

¹⁷³ *In Incentivos a la inversion y justicia tributaria*. 1ª Ed. Madrid: Editorial Civitas S.A., 1983, p. 49/50.

exemplo a isenção ou a bonificação, que sem dúvida podem desempenhar um papel com efeito incentivador, resultam mais acordes com medidas simplesmente protecionistas que com o estímulo fiscal propriamente dito. Mais afim com a finalidade do incentivo nos termos descritos anteriormente resultam as técnicas desoneratórias, consistentes na oferta, por parte do legislador, de uma redução na quantificação da prestação tributária em troca da realização, por parte do sujeito passivo, de uma determinada conduta.”

Resumindo: o que diferencia o benefício fiscal propriamente dito do incentivo fiscal é a imposição de condições, por parte do ente político, para o interessado dele usufruir. No benefício fiscal propriamente dito não se impõem condições; no incentivo fiscal, sim, posto que a ideia é estimular os comportamentos nos sujeitos passivos, para alcançar o fim pretendido por aquele que o instituiu.

Antes que sejamos instados sobre o fato de que a isenção tributária poderia se configurar como espécie de benefício fiscal do ponto de vista semântico, nos apressamos a enfrentar a questão.

O conteúdo semântico do signo benefício, consoante a definição jurídica versada por DE PLÁCIDO E SILVA¹⁷⁴, é o seguinte:

“**BENEFÍCIO.** Na terminologia jurídica, *benefício*, derivado do latim *beneficium* (favor, graça, mercê, bem), possuindo uma variedade de aplicações, tem, em princípio geral, o sentido de anotar o *proveito*, a *vantagem*, a *proteção*, decorrente de lei ou conseqüente da liberalidade ou renúncia de outrem, que é obtida pelo *beneficiado* ou *beneficiário*, pessoa a favor de quem o benefício se proveu. O *benefício* pode ser fundado em Direito Canônico, em Direito Civil, em Direito Comercial, em Direito Processual, em Direito Penal, em Direito Internacional, em Direito Administrativo ou em Direito Constitucional. Embora em quaisquer deles, tem sempre como fundamento um princípio de *vantagem* auferida por outrem, pelo que se lhe concede ou pelo que lhe é aproveitável, havendo sempre um *beneficiador*, que outorga ou confere dita vantagem.”

Anotamos que, no sentido puramente semântico, a isenção tributária pode ser considerada como espécie de benefício fiscal. Então, podemos dizer, as vantagens fiscais concedidas pelo ente competente é o elemento comum do gênero ou classe benefício fiscal. A forma de concedê-lo é que distinguem as espécies entre si.

Há espécies de benefícios fiscais em que o sujeito passivo não é obrigado a recolher o tributo, quer porque foi dispensado por lei¹⁷⁵, quer porque a relação jurídico-tributária sequer nasceu, uma vez que houve a mutilação de um dos critérios

¹⁷⁴ *Vocabulário Jurídico*. Vol. I. A-C. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 295.

¹⁷⁵ Lembramos que não nos preocupamos com a melhor teoria sobre a isenção tributária, porque neste estudo, o que nos interessa, é o resultado que dela decorre.

da regra-matriz de incidência tributária. Tais situações são exemplificadas com as figuras da *isenção*, da *imunidade* e da *não-incidência*, esta última mencionada apenas em respeito àqueles que não a enxergam como mera hipótese de fato jurídico que não se subsume à norma jurídica tributária.

Em contrapartida, há benefícios fiscais que, embora culminem em vantagem ao contribuinte, não têm o condão de dispensar ou evitar a obrigação tributária imposta aos sujeitos passivos. É o caso dos benefícios fiscais propriamente ditos ou dos incentivos fiscais. Neste contexto, a redução da base de cálculo, o crédito presumido e as subvenções seriam subespécies de benefícios fiscais propriamente ditos ou de incentivos fiscais.

A nossa proposta, nesta dissertação, é a de esclarecer a confusão instaurada sobre as formas de concessões de benefícios fiscais, dificuldades estas que motivaram os Ministros da Suprema Corte a admitir a existência de “isenção parcial”, mesmo diante do antagonismo que esta figura enseja, por permitir afirmar-se, ao mesmo tempo, que sobre um mesmo fato jurídico a norma jurídica tributária incide e não incide.

Assim, inspirados por AGUSTIN GORDILLO¹⁷⁶, ao sugerir ao profissional do direito a busca por soluções criativas para o caso sem, contudo, distanciar-se da razoabilidade; apresentamos – sem embargo das eventuais críticas¹⁷⁷ – uma nova forma de classificação dos benefícios fiscais, neste momento, compreendidos em sentido lato, ou seja, como vantagem concedida, condicional ou incondicionalmente, ao sujeito passivo.

Para nós, gênero benefício fiscal deve ser classificado em duas espécies:

- a) benefícios fiscais em que os contribuintes estão obrigados a recolher o tributo; e
- b) benefícios fiscais em que os contribuintes não estão obrigados a recolher o tributo.

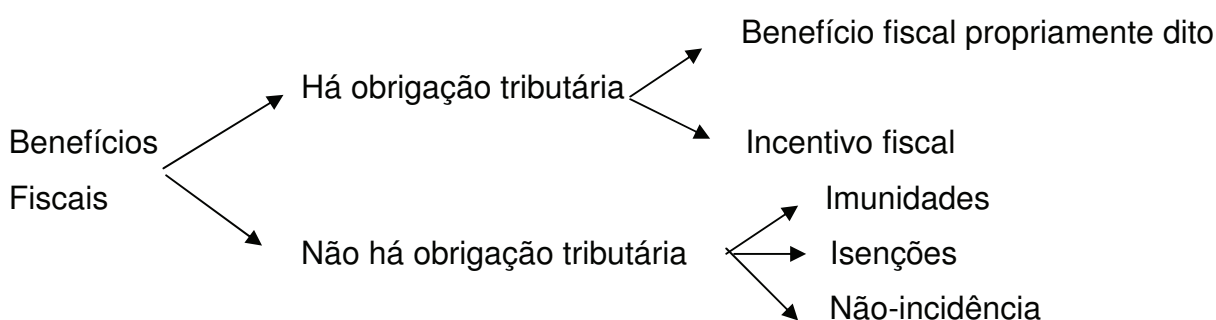
¹⁷⁶ “Este escrito jurídico, com seu duplo caráter de trabalho científico e literário, não escapa a regra de que ‘nenhuma ciência, pura ou aplicada, e nenhuma técnica é possível *sem imaginação criadora*’. A sua vez, é bem conhecido que tanto os científicos originais como os artistas têm substanciais traços comuns, particularmente o ato de criação.” *El Metodo en Derecho*, Reimp. Madrid: Editorial Civitas, S.A., 1995, p. 99. Traduzimos.

¹⁷⁷ Como assevera esse mesmo autor: “Quanto mais criativa a obra, mais pode gerar rechaço...”. Op. cit., p. 133. Traduzimos.

Dentro do subgrupo “a”, citamos os benefícios fiscais propriamente ditos e os incentivos fiscais, nos quais a redução da base de cálculo, a concessão de crédito presumido, as subvenções etc. são espécies e se amoldarão a cada qual, de acordo com o previsto na norma. Se o ente político que outorgá-los impuser condições ao seu gozo, tratar-se-á de incentivo fiscal; do contrário, benefício fiscal propriamente dito.

Já no subgrupo “b”, encontramos as isenções tributárias, as imunidades e as hipóteses de não-incidência, esta última, para nós, em verdade, sequer poderia ser considerada como espécie de benefício fiscal geral, porquanto o fato jurídico por ela versado não foi previsto abstratamente na norma jurídica tributária.

Esquemáticamente, temos o seguinte:



No esquema acima, vemos, claramente, que apesar do gênero benefício fiscal implicar na concessão de uma vantagem ao contribuinte, não há identidade entre o benefício fiscal propriamente dito e o incentivo fiscal - dos quais a redução da base de cálculo é espécie – e a isenção tributária, porque no primeiro há a obrigação tributária do contribuinte recolher o tributo, enquanto no segundo, não.

Sob o nosso ponto de vista, a norma jurídica que prevê benefícios fiscais – aqui compreendidos como gênero, ou seja, vantagem concedida ao contribuinte, sendo este o ponto de contato entre todas estas figuras – ou veiculará obrigações tributárias consistentes na necessidade de o contribuinte recolher o tributo ou não a veiculará.

Dentro dessa proposta de classificação, a isenção tributária apresenta-se como espécie de norma jurídica em que não há a obrigação tributária do sujeito recolher o tributo, exatamente porque a regra-matriz de incidência tributária não se aperfeiçoa. De seu turno, o incentivo fiscal e o benefício fiscal propriamente dito classificam-se na categoria de normas jurídicas em que existe a referida obrigação tributária.

Esse é o divisor de águas que permite a classificação dos benefícios fiscais *lato sensu*, como normas jurídicas em que há obrigações tributárias e, nessa categoria, temos o incentivo fiscal e o benefício fiscal propriamente dito, ou, como normas jurídicas em que tal obrigação não existe, como as isenções tributárias e as imunidades.

Pela nossa proposta, a hipótese de não-incidência se enquadraria como espécie de norma jurídica que não enseja o adimplemento do tributo. Todavia, como ponderamos outrora, não verificamos nesta figura aspecto relevante para o direito tributário, em função de o fato jurídico por ela tratado não se subsumir à hipótese de incidência tributária. Por isso, não nos preocupamos em enfatizá-lo no curso desse trabalho.

Em resumo, a norma jurídica que estatui o benefício fiscal em sentido *lato* ou será espécie de comando normativo em que há a obrigação tributária e, assim, surge para o contribuinte o dever de recolher o tributo, ou será norma jurídica onde não existe tal obrigação, hipótese em que o sujeito passivo recolher o tributo não está sujeito ao adimplemento da exação.

Dentro deste contorno de classificação das normas jurídicas, a redução da base de cálculo do ICMS é espécie de norma jurídica em que impõe a obrigação tributária, porque há, definitivamente, o dever de o sujeito passivo recolher o tributo. Será, no entanto, benefício fiscal propriamente dito se o seu gozo não depender do preenchimento de condições impostas pelo ente competente, do contrário, afigurar-se-á como incentivo fiscal.

HÉCTOR VILLEGAS¹⁷⁸ tece importante distinção entre a isenção tributária, reconhecendo, neste aspecto, o não-surgimento do débito tributário na medida em que não se evidencia o consequente tributário; do benefício fiscal, hipótese em que se denota uma neutralização parcial do direito imponible, porém, sem macular o nascimento da obrigação tributária, vejamos:

“Diferenciamos agora os conceitos de ‘isenção tributária’ e de ‘benefício tributário’, segundo o sentido que lhes designamos.

a) na isenção tributária, há desconexão entre a hipótese e o mandato é total. Não interessa se na hipótese o produto é real ou aparente. O certo, em qualquer de ambos supostos, é que esta configuração não surge dívida tributária de sujeito passivo algum.

...

¹⁷⁸ Op. cit., p. 366/367.

b) consideramos que há benefícios tributários quando a desconexão entre a hipótese e o mandato não é total, mas parcial, sendo distintos os nomes que as leis tributárias assinalam e estes benefícios (desoneração, amortização acelerada etc). Um diferente tipo de benefício se configura quando o Estado cede bens em forma promocional.”

A explicação de VILLEGAS é exatamente a que adotamos, ou seja, se houver o surgimento da obrigação tributária tratar-se-á de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal; ao passo que se o sujeito passivo não for compelido ao recolhimento do tributo, estaremos diante da figura da isenção tributária ou da imunidade. Nessa esteira também são as lições de SOLER ROCH¹⁷⁹:

“A figura genérica do benefício fiscal tem sido tradicionalmente analisada desde a perspectiva jurídica, em base a dois grupos ou modalidades relacionadas com o modo em que o dito benefício opera na estrutura jurídica do tributo, seja exonerando a própria obrigação tributária ou reduzindo a quantia da prestação. No primeiro caso, se trata de isenção em qualquer de seus tipos (subjéctiva ou objectiva), e no segundo, os benefícios que atuam sobre os elementos de quantificação da prestação tributária, ou seja reduções da base imponible ou deduções da quota.”

FÁBIO FANUCCHI¹⁸⁰ participa do entendimento de que os benefícios fiscais não se confundem com as isenções tributárias:

“Esse tipo de instrumento fiscal é enquadrado, por uns, entre as isenções e, por outros, como tipo especial de favorecimento do sujeito passivo, não se revestindo de característica de nenhum dos institutos antes estudadas neste trabalho. A primeira corrente o qualifica como: **‘isenção por restituição.’**”

Embora não caiba em estudo como este uma análise mais profunda do assunto, parece-nos que razão cabe à segunda das correntes doutrinárias, aqui mencionadas, representando, os estímulos fiscais, uma instituição não assemelhada à da isenção, visto como ao sujeito passivo compete a alternativa de optar, ou não, pelo favorecimento legal, sempre, todavia, com dispêndio financeiro, embora não tributário, o que não se verifica na isenção.”

Por tal razão, a isenção tributária não pode ser considerada como espécie de benefício fiscal propriamente dito ou como incentivo fiscal, embora o conteúdo semântico de benefício fiscal o admita. Não basta a análise semântica no processo

¹⁷⁹ Op. cit., p. 51.

¹⁸⁰ Op. cit., p. 388.

de interpretação, porque tal método, apesar de importante, é falho, por não ser suficiente para extirpar a existência de conflito de normas, por exemplo.

Assim, cabe ao cientista do direito apresentar mecanismos aptos a afastar os conflitos apresentados pelo sistema jurídico, fazendo-o por meio de linguagem escorreita. Não é admissível a ele – cientista do direito – recair em contradições de modo a gerar mais dúvidas sobre a articulação das normas jurídicas que compõem o ordenamento.

Por isso, para nós, não é possível ao cientista do direito admitir a figura da “isenção parcial”, porque ela acarreta confusões quanto à incidência da norma tributária e, conseqüentemente, dificulta a aplicação das diversas espécies de benefícios fiscais gerais.

Como na “isenção parcial” existe a obrigação tributária, então, é inconteste que se trata de espécie de norma jurídica em que surge para o contribuinte a obrigação tributária de recolher o tributo e, nesse sentido, somente poderá ter natureza jurídica de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal, jamais de isenção tributária. Por tal razão, não se lhe aplica a exceção prevista no artigo 155, inciso II, alínea “a” e “b”, da C.F./88, o qual, inclusive, deve ser interpretado literalmente, não só porque excetua o princípio constitucional da não-cumulatividade, mas também porque a norma geral em direito tributário – artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional – assim dispõe.

Nesta esteira, é absolutamente inconstitucional a imposição, pelos Estados, de que os contribuintes do ICMS estornem proporcionalmente o crédito da entrada quando as mercadorias sofrerem a redução da base de cálculo na saída.

Esta imposição se agrava, principalmente, se considerarmos a realização de operação interestadual, conforme explicitaremos a seguir:

O bem ou *insumo* é vendido pelo produtor “A”, localizado no Estado de Minas Gerais, ao industrial “B”, domiciliado em São Paulo e contribuinte do ICMS, por R\$ 10,00 (dez reais). A alíquota interestadual¹⁸¹ do ICMS para essa operação é de 12% (doze por cento).

Assim, “A” deverá destacar na Nota Fiscal, o ICMS no valor de R\$ 1,20, referente à alíquota de 12% desse imposto, incidente sobre o valor total da operação

¹⁸¹ Artigo 155, § 2º, inciso VII, “a”, da C.F./88.

e recolhê-lo ao Estado de Minas Gerais, em função do preceituado pelo inciso VIII, do § 2º, do artigo 155, da C.F./88.

“B”, por sua vez, irá escriturar em seu livro Registro de Entradas de ICMS o montante de R\$ 1,20, posto que, definitivamente, esse imposto foi recolhido ao Estado Mineiro.

A alíquota interna paulista aplicada seria de 18%, não fosse o fato da mercadoria, comercializada por “B”, ser beneficiada com a redução da base de cálculo do ICMS, que consiste na aplicação da alíquota de 7% (sete por cento) na saída do bem de seu estabelecimento.

Diante desse benefício fiscal, “B” deverá aplicar a alíquota de 7% sobre os R\$ 20,00 de venda da mercadoria, que resulta no débito de ICMS de R\$ 1,40. Todavia, esse valor não deverá ser recolhido integralmente por “B”, porque ele possui um crédito de R\$ 1,20.

Assim, o Estado de São Paulo deveria arrecadar somente R\$ 0,20 ($R\$ 1,40 - R\$ 1,20 = R\$ 0,20$) a título de ICMS. Todavia, em função do Estado Paulista ter suportado, efetivamente, o crédito referente à alíquota interestadual de 12%, ele impõe ao contribuinte o estorno proporcional do crédito da entrada, ou seja, de 5%, a diferença entre a alíquota interestadual e a interna.

Então, ao invés de “B” se creditar de R\$ 1,20, ele, apenas, poderá se valer do crédito de R\$ 1,14. Por conta disso, o Estado de São Paulo arrecadará, nesta operação, o valor de R\$ 0,26 de ICMS e não, apenas, R\$ 0,20, na hipótese de não-anulação do crédito proporcional da entrada.

A seguir, “C” vende a mercadoria ao consumidor “D” por R\$ 30,00, à alíquota de 10%, originando, deste modo, o débito do ICMS de R\$ 3,00 e o crédito de R\$ 1,14. Recolhe “C”, então, o montante de R\$ 1,86.

Durante toda esta cadeia produtiva, o Estado de São Paulo deveria ter arrecadado R\$ 1,80, porém, arrecadou R\$ 1,86, em função da obrigação de o contribuinte “B” estornar proporcionalmente o crédito.

Considerando o ICMS incidente em toda a cadeia, ou seja, em Minas Gerais e em São Paulo, observamos que se não fosse a redução da base de cálculo, o imposto a ser recolhido seria de R\$ 3,00, mas com a concessão desse benefício fiscal propriamente dito (produtos integrantes da cesta básica) o ICMS pago foi de R\$ 3,06.

Houve, portanto, a cumulação de R\$ 0,06 de ICMS, embora não tenha sido configurada a hipótese prevista no artigo 155, § 2º, inciso II, da C.F./88.

Conclui-se, desse modo, que da intenção de se reduzir a tributação para os produtos de primeira necessidade, como é o caso das mercadorias componentes da cesta básica, o resultado alcançado foi exatamente o contrário, ou seja, o de majoração do ICMS incidente nessa cadeia produtiva.

O aumento decorrente da cumulação do ICMS certamente será repassado como custo ao consumidor, o qual, arcará, não só do próprio imposto (R\$ 3,00), mas também com a majoração de R\$ 0,06, aumento esse que será incorporado ao preço da mercadoria; ou seja, a mercadoria que integra a cesta básica ficará ainda mais onerosa para o contribuinte de fato, em manifesta violação não só ao princípio da não-cumulatividade, como também da seletividade, ambos previstos constitucionalmente.

Por estas razões, não podemos nos filiar à corrente que sustenta a existência da “isenção parcial”, porque, para nós, tal figura somente pode ser classificada como espécie de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal, exatamente por não ter o condão de impedir o aperfeiçoamento da obrigação tributária ou dispensar o contribuinte do recolhimento do tributo, segundo o critério acolhido por alguns doutrinadores. Nesta linha, não se subsume à hipótese prevista no artigo 155, § 2º, inciso II, da Lei Suprema.

Em que pese a clareza solar existente entre as normas jurídicas que veiculam ou não obrigações tributárias, o Supremo Tribunal Federal – para o nosso espanto e preocupação – posicionou-se no sentido de que a redução da base de cálculo do ICMS afigura-se como espécie de “isenção parcial” e, nesta medida, autoriza o estorno proporcional do crédito em função de sua subsunção à exceção ao princípio da não-cumulatividade constitucionalmente prevista.

Passemos a discorrer sobre este entendimento pretoriano.

5.2 A “isenção parcial” reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal

O fato de a redução da base de cálculo do ICMS ensejar ou não o estorno proporcional do crédito desse imposto pelo sujeito passivo, devido à suposta configuração da hipótese delineada no artigo 155, § 2º, inciso II, da C.F./88, não é

novo. O fisco e os contribuintes têm travado longos embates acerca desse assunto, o qual, por se tratar de matéria constitucional, foi submetido ao crivo da Suprema Corte.

Em pronunciamento da composição plenária do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 161.031/M.G.¹⁸², os Ministros convenceram-se de que o estorno proporcional do crédito de ICMS, nas situações em que as operações de circulação de mercadorias sofrem a redução da base de cálculo desse imposto, é inconstitucional, por violar o disposto no artigo 155, 2º, inciso I, da C.F./88, eis que não se tratava de isenção.

Tal posicionamento perdurou e fundamentou inúmeros julgados não só do STF, mas, principalmente, das instâncias inferiores.

Neste sentido, tal jurisprudência ocupou o patamar de verdadeira norma geral e abstrata em posição similar à súmula vinculante e à própria legislação, como ensina RENATO LOPES BECHO¹⁸³:

“[...] O precedente reiteradamente utilizado pelo tribunal não é uma mera norma individual, mas exerce a função de norma geral. O órgão julgador decide aplicar o precedente dando-lhe a exata conotação como se fosse uma lei – um texto de conteúdo geral e abstrato.

[...]

Por ora, queremos deixar consignado que as decisões judiciais que se transformam em precedentes ocupam posição similar à da legislação, ou seja, funcionam como veículos ensejadores de normas gerais e abstratas.”

O posicionamento sustentado por BECHO é, efetivamente, o que temos observado na prática, especialmente no caso concreto concernente à redução da base de cálculo do ICMS como hipótese inapta a ensejar o estorno do crédito desse tributo, mas que, posteriormente, foi concebida como figura válida a provocar a anulação deste crédito.

Sem embargo do nosso posicionamento de que a jurisprudência¹⁸⁴ reiterada não deveria ser contemplada como espécie de norma jurídica geral e abstrata, porquanto tal situação fragilizaria o primado da Legalidade, especialmente, na esfera

¹⁸² STF, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, por maioria, DJ 06/06/1997.

¹⁸³ *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 128/129.

¹⁸⁴ Admitimos que as Súmulas Vinculantes do Supremo Tribunal Federal assumem, *mutatis mutandis*, o mesmo papel das normas gerais e abstratas, devendo ser aplicadas pelos magistrados das inferiores instâncias.

tributária, não negamos que no campo pragmático, a jurisprudência tem evidenciado essa natureza.

Tanto que no caso concreto atinente à redução da base de cálculo do ICMS como hipótese inicialmente inapta a ensejar o estorno do crédito deste tributo, a jurisprudência do STF firmada nesta vertente revelou-se como verdadeira norma geral e abstrata, aplicada não só pelos intérpretes autênticos, mas também – e principalmente – pelos sujeitos de direito.

Essa dita “norma geral e abstrata” perdurou até setembro de 2005, quando os Ministros do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 174.478/S.P.¹⁸⁵, reformularam o entendimento daquele Tribunal (muito embora o cenário legislativo tivesse se mantido) e reconheceram, por maioria, a suposta existência de “isenção parcial” na operação em que há a redução da base de cálculo do ICMS e, bem assim, a constitucionalidade da exigência do estorno proporcional do crédito desse tributo pelo fisco.

Sem, ainda, adentrar no mérito do novel julgamento pretoriano, não podemos nos furtar do fato de que tal mudança, além de equivocada do ponto de vista constitucional e científico, gerou manifesta insegurança jurídica aos sujeitos passivos do ICMS. Isto porque, a “norma geral e abstrata” inicialmente emanada do Poder Judiciário dizia que a redução da base de cálculo do ICMS não se afigura isenção tributária de modo a autorizar o estorno proporcional do crédito desse imposto.

Então, os sujeitos passivos compensavam, integralmente, o crédito de ICMS em obediência ao princípio da não-cumulatividade e, quando autuados, defendiam-se, porque encontravam supedâneo na jurisprudência pretoriana.

Todavia, de repente, o STF reformou o seu entendimento, mesmo sem ter havido qualquer mudança no cenário legislativo, posicionando-se no sentido de que a redução da base de cálculo do ICMS constituiria “isenção parcial”, subsumindo-se, portanto, à hipótese prevista pelo artigo 155, § 2º, inciso II, da C.F./88. Tal comportamento gerou para os sujeitos de direito absoluta insegurança jurídica, figura odiosa no Estado Democrático de Direito.

¹⁸⁵ STF, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. para acórdão Min. Cezar Peluzo, por maioria, DJ 30/09/2005.

É verdade que o direito sofre mutações, porque, sem dúvida, as condutas reguladas por esta ciência não se mantêm estáticas. Além disso, o saber científico não se mantém rígido, aliás, muito pelo contrário, é aprimorado a cada dia.

O desenvolvimento do conhecimento provém do enriquecimento da ciência do direito, a qual, cada vez mais, preocupa-se em construir a norma jurídica consoante a interpretação sistemática, sempre respeitando os princípios iluminadores do ordenamento, quer favoráveis ao fisco ou ao contribuinte, no que diz respeito à matéria tributária.

Não é vedada aos Ministros do Supremo Tribunal Federal a mudança de entendimento até porque são eles que, ao menos em tese, deteriam o notável saber científico para interpretar o enunciado prescritivo em última instância e, assim, teriam a aptidão de preservar o cumprimento da Lei Fundamental.

Por terem a incumbência de resguardar a obediência das normas jurídicas constitucionais, a interpretação dos comandos normativos pelos Ministros do STF deverá ser a mais fiel o Texto Constitucional possível, sendo-lhes defesa a adoção de posicionamento que tenha o condão de ferir preceitos constitucionais, principalmente, os princípios.

A preocupação de os membros do Poder Judiciário se sujeitarem, estritamente, aos preceitos normativos, principalmente os de natureza constitucional, ganha maior relevo, porquanto as decisões judiciais, além de veicularem normas jurídicas individuais e concretas, tem se revestido do caráter das normas jurídicas gerais e abstratas¹⁸⁶. Para confirmar tal situação, basta voltarmos os nossos olhos para o julgamento do Recurso Extraordinário nº 174.478/S.P., que tem fundamentado as decisões exaradas não só pelos Ministros do STF, como também pelos magistrados das instâncias inferiores.

O fato é que, sem qualquer justificativa convincente, os Ministros do STF mudaram o entendimento sufragado por sua composição plenária, sem preocuparem-se com a Segurança Jurídica.

¹⁸⁶ Lembramos que, para nós, apenas a lei deveria ser reputada como norma geral e abstrada. Entretanto, com o advento da Súmula Vinculante, entendemos que esta característica das normas jurídicas lhe pode ser aplicada. Porém, o que se observa, na prática, é que a jurisprudência reiterada do Supremo Tribunal Federal tem dito tal efeito, mesmo sem estar consubstanciada em Súmula Vinculante.

HÉCTOR VILLEGAS¹⁸⁷, ao se posicionar sobre a Segurança Jurídica no Direito Tributário, asseverou que emana desse princípio a possibilidade de o contribuinte antever a hipótese de incidência tributária e, dessa maneira, regular as suas condutas, de sorte a identificar os elementos que lhe permitam apurar o valor do tributo sem ser surpreendido.

O Tribunal Constitucional Espanhol, segundo destacou FERNANDO PEREZ ROYO¹⁸⁸, concebe o princípio da Segurança Jurídica ou certeza do direito como *“afeta à ação do legislador, que, ao criar a norma deve fazer-lo tendo em conta essa idéia de certeza ou proteção da confiança, mas também a ação da Administração em suas relações com os cidadãos.”*

No presente caso, houve absoluta surpresa de toda a sociedade na mudança radical da Suprema Corte acerca de matéria já pacificada, significando imediata afronta ao cânone da Segurança Jurídica, até porque não houve qualquer alteração no cenário legislativo. Acerca dos limites postos por esse princípio à atuação do Poder Judiciário, leciona CANOTILHO¹⁸⁹:

“O **princípio da segurança jurídica** não é apenas um elemento essencial do princípio do estado de direito relativamente aos atos normativos. As idéias nucleares da segurança jurídica desenvolvem-se em torno de dois conceitos: (i) *estabilidade* ou eficácia *ex post* da segurança jurídica dado que as decisões dos poderes públicos uma vez adoptadas, na forma e procedimento legalmente exigidos, não devem poder ser arbitrariamente modificadas, sendo apenas razoável a alteração das mesmas quando ocorram pressupostos materiais particularmente relevantes; (2) *previsibilidade* ou eficácia *ex ante* do princípio da segurança jurídica que, fundamentalmente, se reconduz à exigência da certeza e calculabilidade,

¹⁸⁷ “Estamos convencidos que a segurança jurídica se expressa praticamente na previsibilidade da atuação estatal. [omissis]

A segurança jurídica em matéria tributária implica certeza pronta e definitiva acerca da quantia da dívida tributária, assim como ausência de mudanças inopinadas que impeçam calcular com atenção a carga tributária que vai recair sobre os cidadãos. Implica, também, certamente, de que ou não se realizaram alterações ‘que vão para trás’ frustrando as expectativas precisas sobre direitos e deveres. Também significa que deve restar obstada toda arbitrariedade no tratamento administrativo e judicial dos contribuintes.

Em um sentido objetivo, o princípio da Segurança Jurídica está dado por garantias que a sociedade assegura às pessoas, bens e direitos. Estas garantias devem ser estáveis e em face delas não pode haver coisas impensadas.

Em um sentido subjetivo, a Segurança Jurídica consiste na convicção que tem a pessoa de que está isenta de perigos, danos e vulnerabilidades tributárias. Sabe a que ater-se e está dominada por um sentimento de confiança. Sente que há paz jurídica. Esse sentimento é o que nos permite projetar o porvir, trabalhar, e intervir produtivamente para o país.” *In Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9ª Ed. actual. y ampl. Buenos Aires: Editorial Ástrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2007, p. 283/284. Traduzimos.

¹⁸⁸ Op. cit., p. 53.

¹⁸⁹ Op. cit., p. 263. Grifos do autor.

por parte dos cidadãos, em relação aos efeitos jurídicos dos actos normativos.”

Além de ferir a Segurança Jurídica, a recente decisão pretoriana não se alinha aos contornos constitucionalmente ditados, os quais, infelizmente, foram amesquinçados por aqueles que deveriam resguardá-los.

Passemos a demonstrar a violação direta às normas constitucionais, iniciando pela transcrição do trecho do voto do Ministro Relator CESAR PELUSO:

“Na verdade, cuida-se aqui de um favor fiscal que, **mutilando o aspecto quantitativo da base de cálculo, corresponde à figura da isenção parcial, porque impede a incidência da regra matriz de incidência tributária na sua totalidade**. Quer dizer, substancialmente é o caso de isenção.” (Grifamos)

A Ministra ELLEN GRACIE enveredou nesse mesmo sentido:

“... verifico, no presente caso, que o Estado de São Paulo concedeu um benefício fiscal na saída – poderíamos chamar, Ministro Cezar Peluso, uma isenção parcial -, e ele exige uma contraprestação proporcional relativamente ao crédito da entrada. Ou seja, o crédito obtido na entrada não pode superar o tributo que seria devido na saída.

...

Então, a sistemática encontrada está perfeitamente de acordo com o espírito do tributo, que é o da não-cumulatividade, e ela está respeitada.”

A primeira incongruência, observada no novel entendimento do STF, diz respeito à confusão perpetrada pelos Ministros daquela Corte entre os institutos da isenção tributária, do benefício fiscal propriamente dito e do incentivo fiscal.

Note-se, o Ministro Relator Cesar Peluzo afirma, peremptoriamente, que a **“redução da base de cálculo cuida-se de favor fiscal que, mutilando o aspecto quantitativo da base de cálculo, configura espécie de isenção parcial, porque impede a incidência da regra-matriz de incidência tributária na sua totalidade”**.

Com o devido respeito e apreço ao entendimento do Senhor Ministro, seu posicionamento é absolutamente equivoco e padece de contradição, porquanto não é possível atestar que a redução da base de cálculo impede a incidência da regra-matriz em sua totalidade, simplesmente porque o contribuinte continua obrigado ao recolhimento do ICMS.

Se surge a obrigação tributária concernente ao dever de o sujeito passivo recolher o ICMS, a regra-matriz de incidência tributária incidiu, posto que, do contrário, não haveria tributo a recolher.

Ainda de acordo com a opinião do Senhor Ministro, surge outra indagação: a “isenção parcial” impede ou não a incidência da regra-matriz de incidência tributária? Se impedir, como explicar o nascimento da relação jurídico-tributária concernente ao recolhimento do tributo pelo contribuinte?

E vamos além. Qual a razão da redução da base de cálculo não ter sido expressamente elencada entre as exceções previstas pelo artigo 155, § 2º, inciso II, da Lei Maior se, linhas atrás, ou seja, no § 6º, do artigo 150, da C.F./88, o legislador constituinte preceituou que, mediante lei específica, os entes políticos estão autorizados a conceder isenção e redução da base de cálculo?

A esta altura, torna-se imperiosa a reprodução do que dimana o referido § 6º, do artigo 150, em comento:

“Qualquer subsídio **ou isenção, redução de base de cálculo**, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.” (Grifos nossos)

Pela dicção do dispositivo constitucional em comento, é evidente que o legislador constituinte concebeu a isenção tributária e a redução da base de cálculo como institutos diferentes, pois apesar de lhes ter atribuído a obrigatoriedade de serem instituídos por lei específica (Artigo 150, § 6º, C.F./88), não previu a redução da base de cálculo como hipótese apta a ensejar a anulação do crédito do ICMS (Art. 155, § 2º, inciso II, da C.F./88) e o seu não creditamento.

Essa mesma linha de raciocínio foi trilhada pelo legislador ordinário quando da elaboração da Lei Complementar nº 24/75, até porque não lhe é permitido extrapolar os limites da norma que deve regulamentar, confira:

“Art. 1º - **As isenções** do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.”

Parágrafo único - **O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo;**” (Destacamos)

Extraí-se da simples leitura dos comandos normativos vertentes – Artigo 155, § 2º, inciso II, da C.F./88 e Artigo 1º da LC nº 24/75 – que a isenção tributária e a redução da base de cálculo foram tratadas de forma diferente pelos legisladores constituinte e ordinário, porque são, exatamente, figuras jurídicas distintas do ponto de vista científico.

Explica HÉCTOR VILLEGAS¹⁹⁰ que o benefício fiscal tem o condão de neutralizar parcialmente o aspecto quantitativo do direito impositivo. Neste sentido, endossando o que defendemos outrora, a redução da base de cálculo trata-se, essencialmente, de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal e, jamais, “isenção parcial”. Por isso, não é apta para ensejar a anulação do crédito de ICMS e o seu não creditamento pelo contribuinte.

Sendo a isenção tributária e a redução da base de cálculo figuras jurídicas distintas, por força de preceitos constitucionais e infraconstitucionais acima explicitados, não é lícito ao intérprete do direito – o autêntico, inclusive – inovar no sistema jurídico como verdadeiro legislador positivo, sob pena de macular a Segurança Jurídica, como constatado no caso que ora cuidamos.

A canhestra figura da “isenção parcial”, contemplada pelo STF para legitimar o estorno proporcional do crédito de ICMS, desencadeou um inconformismo por grande parte dos juristas brasileiros. SACHA CALMON NAVARRO COELHO¹⁹¹, sobre esse assunto, ponderou:

“... a decisão do Supremo Tribunal Federal está a merecer reparos. No caso da imunidade e da isenção, a norma jurídica diz que a situação, ato, fato ou pessoa *não sujeita a tributação*, e isto é dito no antecedente da norma que descrever as situações jurídicas e as não jurídicas. O rol das situações jurídicas *formam o fato gerador*. O rol das situações não jurídicas *formam os fatos*, sobre os quais o comando da norma não incide, daí a expressão ‘casos de não-incidência’. Não incidência de quê? Do *prescritor da norma de tributação*. **Já a base de cálculo reduzida e as alíquotas rebaixadas, pressupõem a incidência do prescritor da norma de tributação, há incidência. O que ocorre é o cálculo do tributo a menor pelo manejo dos qualificadores do dever tributário, existente no mundo jurídico porque houve incidência da norma da tributação, ou seja, do prescritor, do dever nascido com a ocorrência do fato gerador.**” (Grifamos)

¹⁹⁰ “1) em alguns casos se produz uma neutralização *quantitativa parcial* do efeito normal derivado da realização do fato impositivo. É dizer, o sujeito passivo paga o tributo mas em menor quantidade àquela que o legislador previu como originária. Assim, por exemplo, as reduções das alíquotas do imposto às receitas que dispunham ante os reinvestimentos dos lucros das empresas.” *Ibidem*, p. 367. Traduzimos.

¹⁹¹ *Direito de Aproveitamento de Créditos de ICMS nas Operações Beneficiadas com Base de Cálculo Reduzida*. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 149. São Paulo: Dialética, 2008, p. 89/90.

Este mesmo autor¹⁹², em parecer encomendado por Atacadistas Comércio e Indústria Ltda, assim cuidou do tema vertente:

“A esta altura, é essencial fazer uma distinção absolutamente necessária, de modo a evitar o bom termo do presente **Parecer**. É que não se pode, de forma alguma, confundir isenção com redução da base de cálculo do tributo ou com suas alíquotas, que são aspectos destinados a QUANTIFICAR O DEVER TRIBUTÁRIO. Para alcançar esse desiderato, faremos duas colocações dogmáticas: uma sobre os tipos exonerativos, outra sobre as duas escolas doutrinárias que conceituam diferentemente o instituto da isenção tributária, certo que ambas jamais confundiram as reduções da base de cálculo ou de alíquotas com as isenções. Seria erro contundo desconhecer o art. 150, § 6º, da CF/88, que distingue perfeitamente os institutos do SUBSÍDIO, da ISENÇÃO, da REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, da CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO, da ANISTIA e da REMISSÃO...

O Constituinte distinguiu. Não cabe ao intérprete não distinguir, malbaratando a Constituição. Redução da base de cálculo é uma coisa, isenção é outra bem diversa.

Impróprio falar em ‘isenções parciais’ para nominar elementos dos comandos normativos destinados a quantificar ou dosimetrar o dever legal de pagar tributos. Seria como em Direito Penal confundir uma discriminante (legítima defesa real ou putativa), ou uma eximente de pena (casamento do ofensor com a ofendida), com uma redução da pena em razão de atenuantes. As primeiras implicam a hipótese de incidência da norma penal (impropriamente chamada TIPO). A segunda, já ocorrido o fato delituoso, cuida de dosimetrar a sanção penal, elemento alojado no comando da norma (jamais na sua hipótese de fato).”.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO¹⁹³ vai mais longe e contempla a infringência ao princípio, também constitucional, do não-confisco:

“Outrossim, alinhado o princípio da proibição do efeito confiscatório dos tributos com o princípio da não-cumulatividade, pode-se observar que os mesmos se tocam e se complementam. Supondo-se que em algum momento, ou em determinada operação, o ente tributante venha a estabelecer a proibição total ou parcial do dever-poder do contribuinte creditar-se do imposto incidente nas operações anteriores, estará ele, a um só tempo, provocando o efeito cumulativo, condutor de um aumento artificial do preço das mercadorias, produtos e serviços, em prejuízo do consumidor final.

Do mesmo modo, também estará acarretando um efeito confiscatório, porque sobre o mesmo preço está ocorrendo de uma incidência do mesmo imposto, a retirar de cada um dos agentes do ciclo mais imposto do que o efetivamente devido. Assim, em nenhuma hipótese, o contribuinte poderá ser proibido de proceder aos créditos correspondentes ao imposto incidente nas operações anteriores, sob pena de provocar o efeito

¹⁹² CALMON, SACHA. *Direito Tributário. Temais Atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, 212/213.

¹⁹³ MELO. José Eduardo Soares de. Op. cit., p. 259.

confiscatório, o que é vedado pela Constituição (art. 150, IV), como apontado em obra específica, em conjunto com Luiz Francisco Lippo.”

Admitir a redução da base de cálculo do ICMS como “isenção parcial” implica, consoante as acuradas pontificações de ALFREDO AUGUSTO BECKER, na criação de nova regra jurídica (analogia por extensão) e não interpretação (analogia por compreensão), o que é ilegal¹⁹⁴ do nosso ponto de vista, eis que, conforme se observa do caso concreto, a criação desta nova figura jurídica inseriu outra hipótese às exceções constitucionalmente previstas no artigo 155, § 2º, inciso II ao princípio da não-cumulatividade e, ao mesmo tempo, teve o condão de retirar a eficácia do enunciado veiculado no § 6º, do artigo 150, da Lei Maior, porque fez da redução da base de cálculo e, neste sentido do benefício fiscal propriamente dito e do incentivo fiscal, figuras totalmente despiciendas ao mundo jurídico, na medida em que equivaleriam à isenção tributária.

Como alerta BECKER, não deve a relevância econômica motivar a interpretação das regras de direito tributário, porque o resultado é a negativa do próprio direito¹⁹⁵. No entanto, infelizmente, esta conduta tem sido incansavelmente presenciada pelos contribuintes, que sofrem os prejuízos oriundos destes pronunciamentos díspares.

¹⁹⁴ “Como se viu, a analogia por extensão não é interpretação, mas *criação* de regra jurídica nova. Por conseguinte, o ‘intérprete’ estará agindo *illegalmente*; exceto no caso de preexistir regra jurídica que lhe outorgue este *poder criador* (por exemplo: a lei de introdução ao Código Civil Brasileiro.” *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2007, p. 141.

¹⁹⁵ Opinamos, com firmeza, de que o novel julgamento do STF violou preceitos constitucionais por ter inserido nas exceções do artigo 155, § 2º, inciso II, da C.F./88 nova hipótese. No entanto, mesmo com motivação e fundamentação estranha à ciência do direito, ao menos para salvaguardar a Segurança Jurídica, deveriam os Doutos Ministros, por analogia, ter atribuído efeitos prospectivos à decisão que reconheceu a redução da base de cálculo como espécie de isenção parcial apta a acarretar o estorno proporcional do crédito de ICMS, nos termos do artigo 27 da Lei nº. 9.868/99:

“Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

Esta, também, é a linha defendida por FOUROUGE nas situações em que há a mudança da jurisprudência pelo tribunal máximo do país:

“Tais pretensões da administração tem sido desestimuladas pela justiça e a este respeito nos limitaremos aqui a mencionar decisões da Corte Suprema da Nação, tando do passado quando o presente. O efeito, invariavelmente, é o Tribunal ter declarado que as modificações no critério impositivo só regem para o futuro...”. In *Derecho Financiero*, V. 1. 3ª Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1977, p. 08.

Além disso, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 197.917/SP, Rel. Min. Mauricio Correa, j. 06.06.2002, DJ 07.05.2004 (Informativo nº 341/STF) sinalizou neste sentido, ou seja, de modular os efeitos da decisão em casos de controle difuso de inconstitucionalidade.

Sustentamos, firmemente, que o cientista do direito não pode, de forma alguma, concordar com a existência da “isenção parcial”, não só porque viola o conteúdo semântico do signo isenção, especialmente na esfera tributária, mas porque admitir a sua aplicação significa ignorar a presença do benefício fiscal propriamente dito e do incentivo fiscal, institutos contemplados na própria Constituição Federal como figuras autônomas e distintas.

Assim, ou se está diante de isenção tributária, hipótese na qual o contribuinte não está sujeito ao recolhimento do tributo e, por isso, se submete às exceções previstas no artigo 155, § 2º, inciso II, da Constituição Federal; ou, de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal, em que o sujeito passivo deve recolher o tributo, porque há o aperfeiçoamento da regra-matriz de incidência tributária e, nesse sentido, não deverá se sujeitar às exceções que ora cuidamos.

Qualquer tentativa de conceber o benefício fiscal propriamente dito e o incentivo fiscal como espécies de “isenção parcial”, é inconstitucional, maculando o disposto no artigo 155, § 2º, incisos I e II, e o que reza o § 6º, do artigo 150, ambos da Lei Maior, bem como o cânone da Segurança Jurídica. Nesta esteira, deve ser reexaminado pela Suprema Corte esse equivocado posicionamento, posto que a ela cabe a guarda da Constituição Federal, conforme prevê o artigo 102¹⁹⁶, *caput*, da Lei Maior.

Para nós, a recente norma individual e concreta, mas aplicada como norma geral e abstrata, na prática, veiculada pelo STF, não é reta, como alude CARLOS MAXIMILIANO¹⁹⁷, por ter inserido nova exceção ao princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, inciso II, da C.F./88.

Dirigimo-nos para o encerramento deste tópico com as brilhantes palavras tecidas por GILBERTO DE ULHOA CANTO¹⁹⁸ ao prefaciar o livro *Direito Tributário Brasileiro*, de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO:

“Conflitos de competência impositiva são deslindados em juízo, de modo que não convencem a vencedores nem a vencidos nos pleitos em que se suscitam; incoerências e erros incompreensíveis constituem a moldura entre impostos e taxas. **E isso tudo acontece diariamente, para estarrecimento dos especialistas, que nunca podem antecipar em que medidas coincidirão a certeza científica do que afirmam, e a certeza pragmática do que os tribunais decidem.**”

¹⁹⁶ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:”

¹⁹⁷ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

¹⁹⁸ Op. cit., p. 08. Destacamos

E concluímos: *“Se duas interpretações são em tese cabíveis – o que admitimos ad argumentandum tantum – há de prevalecer aquela que melhor e do modo mais esplendoroso assegure a eficácia dos magnos princípios constitucionalmente consagrados...”*, como afirma AIRES F. BARRETO¹⁹⁹.

Nesta linha, deve prevalecer a interpretação que repele a “isenção parcial”, pois insere no sistema jurídico nova exceção ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, maculando, de morte, a Segurança Jurídica e a Legalidade, cânones do Estado Democrático de Direito.

Por isso, o papel exercido pelos cientistas do direito torna-se cada vez mais importante. São eles que se debruçam sobre os enunciados prescritivos do sistema jurídico para outorgar-lhes sentido sistemático de modo a preservar o que há de mais precioso nas relações jurídicas, a Segurança, principalmente na seara tributária.

Ao Estado cabe atuar em parceria com o contribuinte, isto é, respeitar os limites constitucionais e infraconstitucionais para a exigência do tributo, para haver harmonia no relacionamento entre o fisco e o sujeito passivo. A intenção é a de que a tributação ocorra dentro dos parâmetros desenhados pelo sistema jurídico, nem mais nem menos. E quando houver qualquer desarmonia nessa relação, o Judiciário, mediante atuação necessariamente imparcial, deve equalizar o problema, aplicando-lhe o direito de forma sistemática e harmônica.

E para que haja a harmonia entre o fisco e o contribuinte, bem como entre os próprios entes políticos tributantes, o legislador constituinte determinou que algumas questões sejam tratadas por lei complementar, a qual, nesta esteira, exerce a função de norma de caráter nacional.

Antes de cuidarmos do papel exercido pela lei complementar, imperiosa é a conclusão deste capítulo, ápice deste estudo.

5.3 Conclusão

(i) a base de cálculo de qualquer tributo tem que guardar estreita consonância com o critério material localizado no antecedente da regra-matriz de incidência

¹⁹⁹ ISS na Constituição e na Lei Complementar. São Paulo: Dialética: 2003, p. 107.

tributária, porque o principal papel deste critério é quantificar economicamente a materialidade prevista na hipótese de incidência;

(ii) se houver qualquer descompasso entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, essa deverá prevalecer, por ter o condão de explicitar a espécie tributária a ela relacionada;

(iii) a base de cálculo tem o papel, portanto, de confirmar, infirmar e afirmar a hipótese de incidência tributária. No caso do ICMS Mercantil, o legislador ordinário respeitou o critério material previsto no antecedente normativo, na medida em que estabeleceu o valor total da operação de circulação da mercadoria como critério quantitativo deste imposto;

(iv) vimos que o *quantum debeatur* do tributo poderá ser fixo, hipótese facilmente identificada em relação às taxas, ou variável, quando se estabelece determinada alíquota que, aplicada à base de cálculo, permitirá apurar o ICMS devido;

(v) o valor do tributo poderá ser auferido pelo fisco por presunção, na hipótese de o contribuinte não apresentar as declarações devidas ou apresentá-las de forma que não se coadunem com a realidade; porém, mesmo diante da possibilidade da presunção, o fisco não se liberta do seu dever de buscar a verdade material, inclusive, com a fiscalização *in loco*;

(vi) a redução da base de cálculo afigura-se como espécie de benefício fiscal geral, em virtude de outorgar determinada vantagem ao sujeito passivo e, neste ponto, assemelha-se à isenção tributária, mas com ela não se confunde;

(vii) para se evitar a confusão entre estas várias modalidades de concessão de benefício fiscal geral e com vistas a impedir exigências de comportamentos indevidos, como é o caso de estorno proporcional do crédito de ICMS nas operações sujeitas à redução da base de cálculo deste imposto, propusemos uma nova forma de classificação dos benefícios fiscais gerais;

(viii) os benefícios fiscais gerais podem ser classificados em: **a)** normas jurídicas em que o contribuinte continua obrigado ao recolhimento do tributo e, nestes casos, temos os benefícios fiscais propriamente ditos e os incentivos fiscais; e **b)** normas jurídicas nas quais o contribuinte não é obrigado ao recolhimento do tributo; nestas situações, temos a imunidade, a isenção tributária e não-incidência tributária;

(ix) os benefícios fiscais propriamente ditos são outorgados pelo ente político sem a exigência de qualquer condição ou comportamento ativo, previsto em lei, pelo sujeito passivo, ao seu gozo; enquanto que, nos incentivos fiscais, são estabelecidas certas condições para o beneficiário poder deles usufruir;

(x) a redução da base de cálculo, a concessão de crédito presumido, a subvenção dentre outros, são espécies de benefícios fiscais propriamente ditos ou de incentivos fiscais, dependendo, para a sua classificação, da imposição ou não de condições pelo ente tributante;

(xi) a redução da base de cálculo não pode ser concebida como “isenção parcial”, porque na isenção não há a obrigação do contribuinte em recolher o tributo, enquanto que na redução da base de cálculo há;

(xii) pelo fato de, na redução da base de cálculo, o contribuinte continuar sujeito ao recolhimento do ICMS, afirmamos que tal situação não se amolda às exceções previstas no artigo 155, § 2º, inciso II, da C.F./88;

(xiii) até 2005, o STF se posicionou no sentido de que a redução da base de cálculo não configura espécie de isenção e, por isso, não recairia nas exceções constitucionalmente previstas ao princípio da não-cumulatividade; todavia, este entendimento mudou sem que tivesse havido qualquer alteração no cenário legislativo. Esta mudança da jurisprudência além de equivocada do ponto de vista científico, ainda, violou o princípio da Segurança Jurídica, porquanto o entendimento pretérito, por ter sido emanado pela composição plenária do STF, havia adquirido a feição de norma geral e abstrata, aplicada, portanto, a todas as relações jurídicas a ela sujeitas, em qualquer instância;

(xiv) esta mudança de entendimento do STF se revelou, para nós, como interpretação extensiva, como assevera BECKER, negando o próprio direito. Além disso, aqueles, que deveriam resguardar o cumprimento dos preceitos constitucionais, acabaram admitindo a sua violação em verdadeira afronta ao Pacto Federativo;

(xv) por isso, o recente posicionamento pretoriano deverá ser imediatamente revisto, para o fim de preservar o direito de os contribuintes não estornarem o crédito de ICMS, com vistas à preservação do princípio constitucional da não-cumulatividade, da Segurança Jurídica e da Legalidade, estes dois últimos, pilares do Estado Democrático de Direito.

6 A LEI COMPLEMENTAR NO ICMS

A lei complementar, de acordo com a prescrição constitucional, possui regime jurídico distinto em comparação às leis ordinárias. Porém, isto não quer dizer que em todas as situações a lei complementar seja hierarquicamente superior à ordinária. Só o será se os requisitos de ordem formal e material, indispensáveis para a sua instituição válida, forem obedecidos. Do contrário, ambas estarão no mesmo patamar hierárquico.

O requisito de cunho formal consiste na observância de *quorum* qualificado para a aprovação da lei complementar, isto é, a maioria absoluta das duas Casas Legislativas, consoante disposto no artigo 69²⁰⁰ da Constituição Federal.

Já o requisito de ordem material é afeto às matérias constitucionalmente reservadas a essa espécie normativa, ou seja, o legislador constituinte estabeleceu no próprio bojo da Lei Maior quais são os assuntos que somente poderão ser tratados por meio da lei complementar.

Portanto, sempre que esses dois requisitos, formal e material, estiverem presentes, a lei complementar gozará de superior hierarquia em relação à lei ordinária, como ensina JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES²⁰¹:

“Consequentemente, o único critério, rigorosa e dogmaticamente jurídico para estabelecer uma distinção válida entre a lei complementar e a lei ordinária reside na diversidade do regime jurídico, decorrente de um específico processo de elaboração legislativa, e âmbito material de validade peculiar.”

Acerca da hierarquia da lei complementar em relação à lei ordinária, nas matérias que lhe foram especialmente reservadas na Constituição Federal, pondera IVES GANDRA DA SILVA MARTINS²⁰²:

“Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é

²⁰⁰ “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.”

²⁰¹ *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 73.

²⁰² *O ICMS e o Regime Jurídico de Incentivos Financeiros Outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT Nº. 36/04 de São Paulo – Distinção entre Incentivos Financeiros e Fiscais*. Parecer. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 112. São Paulo: Dialética, 2005, p. 137.

explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado do Texto Supremo.

É, portanto, a lei complementar, norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação – no que têm razão -, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental', continuando: 'A utilização do campo do direito das normas de integração, em escala intermédia, permite que o sistema plasmado na Constituição tenha contextura capaz de dar estabilidade à exação dos diversos poderes tributantes.

É, pois, a lei complementar, uma garantia de estabilidade o sistema, não permitindo que cinco mil Municípios, vinte e seis Estados e a União tenham sistemas próprios, assim como do pagador de tributos, que na Federação pode livremente viajar ou alterar seu domicílio, à luz dos mesmos princípios gerais que regem o sistema.' (Comentários à Constituição do Brasil, vol. 6, tomo I, ob.cit., pp. 79/81)."

O escopo da lei complementar na seara tributária é bastante importante porquanto visa: a) evitar os conflitos de competência entre os entes federados; b) explicitar as limitações constitucionais ao poder de tributar; bem como o de se afigurar como c) norma geral em direito tributário, conforme preceitua o artigo 146²⁰³ da Lei Maior.

Conquanto a lei complementar tributária esteja fundamentada diretamente na Constituição Federal, razão pela qual se sobrepõe aos demais comandos normativos, no que atine às matérias que lhe foram especialmente reservadas pelo legislador constituinte, isto não lhe autoriza a inovar no sistema jurídico, ou seja, extrapolar os preceitos da norma que pretendeu regulamentar, como bem salienta AIRES F. BARRETO²⁰⁴:

²⁰³ "Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

²⁰⁴ Op. cit., p. 106.

“A lei complementar cabe para estabelecer normas gerais, nas hipóteses de conflitos de competência ou para regular limitações que estão postas na própria Constituição. A lei complementar, a pretexto de estabelecer normas gerais, não pode inovar, ampliar ou restringir o que está posto na Constituição, porque os limites, os lindes das respectivas competências, estão nitidamente traçados na própria Constituição.
Supor diversamente, equivale admitir que a Constituição não é rígida.”

Mais uma vez, é oportuno enfatizar, as normas contempladas no bojo da Constituição da República gozam de superior hierarquia em relação aos demais preceitos. O sentido desta hierarquia é o de alcançar a hegemonia do sistema jurídico e, bem assim, atribuir às relações a Segurança Jurídica necessária à sua concretização.

No referente à tributação no Brasil, a Constituição Federal estabeleceu rigidamente as competências tributárias e traçou o arquétipo constitucional do tributo, ao contemplar as materialidades passíveis de tributação²⁰⁵, os sujeitos passivos e também a base de cálculo possível, na medida em que essa deverá guardar estreita relação com o critério material delineado na hipótese de incidência tributária.

Desenhou, portanto, a Lei Maior, a moldura do tributo, de sorte que o exercício da competência tributária pelo ente político competente deverá respeitá-la, sob pena de inconstitucionalidade.

Com relação ao ICMS, a Lei Fundamental explicitou os temas que devem ser regulados por lei complementar, no artigo 155, § 2º, inciso XII²⁰⁶, da Constituição Federal.

²⁰⁵ Salvo nos casos dos impostos residuais, porém, estabeleceu limites ao exercício dessa competência tributária ao dispor que deverão ser não-cumulativos, não poderão ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na CF/88 e, ainda, deverão ser instituídos mediante lei complementar, consoante prevê o artigo 154, inciso I, da Lei Maior.

²⁰⁶ “XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

Dentre as incumbências conferidas à lei complementar, no referente ao ICMS e que interessam diretamente ao nosso estudo, destacamos a explicitação do princípio da não-cumulatividade e a forma pela qual os Estados poderão conceder ou revogar as isenções tributárias, benefícios fiscais propriamente ditos e os incentivos fiscais.

Embora tenhamos dedicado um tópico específico para tratar do princípio da não-cumulatividade do ICMS, no qual discorreremos sobre a sua supremacia em relação aos demais comandos normativos, bem como acerca de sua aplicabilidade imediata, o que – ao menos em tese – dispensaria a veiculação de lei complementar para explicitá-lo, observamos que a espécie normativa, da qual ora cuidamos, torna-se importante no que diz respeito ao ICMS, pelo fato deste imposto tratar-se de tributo de repercussão nacional.

Por conta disso, a lei complementar se mostra necessária para delinear a forma de apuração e de cobrança do ICMS pelos entes que receberam da Constituição Federal a aptidão para exigir esse imposto.

Nesta esteira, coube à Lei Complementar nº. 87, de 13 de novembro de 1996, o dever de definir o sujeito passivo (Artigo 4º), os critérios espacial (Artigo 11), temporal (Artigo 12) e quantitativo (Artigo 13) do imposto vertente, operacionalizar a não-cumulatividade do ICMS (Artigos 19²⁰⁷, 20²⁰⁸ e 21²⁰⁹), enfim, estabelecer as regras gerais aplicáveis à este imposto por todos os entes tributantes.

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.”

²⁰⁷ “Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.”

²⁰⁸ “Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas; (...)

Omissis

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.”

Apesar de referir-se somente ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, GERALDO ATALIBA²¹⁰ interpretou bem a utilidade da lei complementar em relação a esse imposto:

“Se tal princípio constitucional – que impede a cumulação do tributo – é peremptório, incontornável, inderrogável e insuprimível, é de se perguntar qual a razão da remissão à lei complementar, para regulá-lo, já que sua consistência essencial é uma só aquela supra-enunciada. É que a essência do instituto consiste, efetivamente, em impedir que se pague tributo sobre base de cálculo incluindo tributo, mas este *desideratum* pode ser alcançado de diversas formas. Como se trata de tributo estadual, cuja repercussão pode ser interestadual, há a necessidade de se uniformizar a sistemática da não-cumulatividade, para harmonioso funcionamento do sistema. Daí o inteiro cabimento da outorga à lei complementar do critério para eleição do método a ser uniformemente observado pelos Estados.

...

A necessidade de comum observância, por todos os Estados, de um único método, é que veio inspirar o legislador constituinte.

O importante é assinalar que esta lei complementar pode adotar qualquer sistemática, qualquer mecânica, qualquer método, desde que preserve a essencial exigência constitucional da não-cumulatividade do ICM, consistente no abatimento do imposto pago nas operações anteriores, quando do pagamento do imposto incidente sobre cada nova operação.”

Neste particular, é oportuno salientar que a lei complementar vertente, ao explicitar o princípio da não-cumulatividade do ICMS, bem como as exceções ao direito de abatimento a ele relativas, não fez qualquer menção à redução da base de cálculo como hipótese apta a impedir a utilização do crédito deste imposto. Mesmo porque essa norma regulamentar não poderia equiparar tal situação (redução da base de cálculo) com a isenção tributária, porque o § 6º, do artigo 150, do Texto Constitucional, incluído pela Emenda Constitucional nº. 03/93, seria afrontado.

De outro lado, deve-se registrar, ainda, que cabe à lei complementar dispor sobre a forma em que os Estados e o Distrito Federal poderão conceder ou revogar as isenções tributárias, subvenções, redução da base de cálculo, dentre outras benesses, a teor do § 6º, do artigo 150, da Constituição Federal.

A Lei Complementar, que disciplinou esta questão, é a 24, de 07 de janeiro de 1975, dispondo, em seu artigo 1º, que as isenções deverão ser concedidas mediante convênio celebrado e ratificado pelos Estados-membros nos seguintes termos:

²⁰⁹ “Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;”

²¹⁰ *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 79/80.

“Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.”

Destacamos, linhas atrás, que, igualmente ao legislador constituinte, o ordinário também diferenciou as isenções tributárias da redução da base de cálculo (hipótese de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal), conforme se observa do disposto no parágrafo único do dispositivo legal supratranscrito, vejamos:

“Parágrafo único - O disposto neste artigo **também** se aplica:

I - **à redução da base de cálculo**;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiros fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.”
(Grifamos)

Assim, mais uma confirmação de que a isenção tributária e a redução da base de cálculo não se confundem e, por tal razão, esta não se subsume às exceções delineadas no inciso II, do § 2º, do artigo 150, da Constituição Federal, nos moldes sustentados anteriormente.

Não obstante, a vertente deste capítulo é outra, isto é, a de verificar o papel que a lei complementar exerce no que tange ao ICMS, especialmente no referente às questões intimamente ligadas a esse trabalho, quais sejam: a não-cumulatividade do ICMS, bem como a forma de concessão ou de revogação das isenções tributárias e dos respectivos benefícios ou incentivos fiscais.

De acordo com a lei complementar vertente, os benefícios fiscais gerais (estamos tratando do gênero benefício fiscal) somente poderão ser concedidos, pelos entes competentes, mediante convênio por eles celebrado e ratificado.

Esta previsão legal visa evitar a guerra fiscal entre os Estados, porque se cada ente conceder benefícios fiscais aleatoriamente e sem qualquer controle, as pessoas políticas mais desenvolvidas econômica e tecnicamente estarão à frente desta disputa e, por isso, poderão acarretar prejuízos àqueles que não gozam de tantos recursos.

PONTES DE MIRANDA²¹¹ assinala:

“No art. 23, § 6º, da Constituição de 1967 diz-se que as isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias são edictadas ou revogadas mediante convênios, celebrados e ratificados pelos Estados-membros, conforme se estabeleça em lei complementar. A lei complementar é federal e há, por parte dos Estados-membros, o dever de só isentar e só ab-rogar ou derrogar as isenções em convênio, que os Estados-membros figurantes celebrem e ratifiquem. Não, portanto, isentabilidade sem ser em convênio. Compreende-se assim se haja estatuído porque a isenção por uma entidade estatal pode ser nociva.”

O Mercado Comum Europeu enfrentou problema semelhante quando se dispôs a estabelecer um regime fiscal unificado, sem que houvesse perda da arrecadação no comércio de produtos entre os seus países membros. A dificuldade cingia-se ao fato de estabelecer a tributação no país de origem ou no de destino. A adoção da primeira hipótese – tributação no país de origem – traria uma enorme dificuldade de implementação, em função da necessidade de se estipular “taxas uniformes”, segundo ponderou ARLINDO N. M. CORREIA²¹². Como este método impunha um longo prazo para a sua operacionalização, os membros do Mercado Comum adotaram – sopesando a necessidade de harmonizar totalmente os sistemas fiscais, o ônus tributário suportado pelos cidadãos e a repartição do produto arrecadado – a segunda hipótese, ou seja, a tributação no país de destino.

Não obstante, CORREIA²¹³ defenda que somente a adoção da tributação no país de origem permitiria a obtenção de um mercado comum, asseverando: “*A verdade, porém, é que só a tributação no país de origem permitirá abolir as fronteiras fiscais entre os Estados membros, constituindo assim um autêntico mercado comum.*”, não estamos convencidos de que a tributação no país de origem solucionaria o problema considerado no contexto brasileiro, no qual o potencial de desenvolvimento de cada Estado-membro é bastante distinto. Também não nos convencemos de que a tributação no país de destino seja a melhor opção, porque ainda assim os Estados mais desenvolvidos seriam beneficiados, por possuir mais consumidores para aquecer a economia.

Para a realidade brasileira, entendemos que o sistema previsto pelo legislador constituinte atende as nossas necessidades. A preocupação reside no fato de os

²¹¹ Op. cit., p. 515.

²¹² Op. cit., p. 16.

²¹³ Ibidem, p. 17.

Estados-membros, preocupando-se com a sua própria arrecadação, concederem os benefícios fiscais sem obedecer ao disposto na lei complementar, que exerce o importante papel de evitar a guerra fiscal.

Nos termos da Lei Complementar nº. 24/75, não basta que haja a celebração do convênio²¹⁴ pelos Estados-membros, mediante decisão unânime destes entes, para considerar-se instituído o benefício fiscal. É necessária a sua ratificação por meio de Decreto Legislativo de cada pessoa política. Esta ratificação, com efeito, poderá ocorrer expressa ou tacitamente, consoante reza o artigo 4º²¹⁵ dessa lei.

Relativamente ao ICMS, o Decreto legislativo adquire o papel da lei ordinária, sendo, o convênio, apenas o início do procedimento legislativo para a instituição dos benefícios fiscais. ROBSON MAIA LINS²¹⁶ vai além e assevera que:

“Que fique claro, portanto: o Convênio é pressuposto para que seja concedida a isenção, sendo que é a legislação de cada Estado-membro que, efetivamente, a concede. É condição necessária, porém não suficiente, para que seja concedida isenção.”

Contudo, o convênio não poderá impor a concessão destas benesses, sob pena de invadir a competência tributária dos Estados-membros, mas apenas e tão somente dispor sobre a forma de outorga desses ditos benefícios.

Muito embora a guerra fiscal seja travada diretamente entre os Estados-membros, seu resultado é suportado pelos contribuintes, em absoluta violação ao Estado Democrático de Direito.

O fundamento legal utilizado pelos Estados, que se consideraram prejudicados com a instituição de benefício fiscal em desrespeito ao disposto no artigo 1º da Lei Complementar nº. 24/75, é, exatamente, o que dimana o artigo 8º dessa norma, que assim reza:

²¹⁴ Registramos que, nos termos do artigo 2º, inciso II, da LC 24/75, o convênio, para ser celebrado, depende da decisão unânime dos Estados-membros:

“... ”

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.”

²¹⁵ “Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.”

²¹⁶ *A revogação de Isenção de ICMS e a Desnecessidade de Convênio/Confaz*. Revista Dialética de Direito Tributário, Vol. 106, p. 88.

“Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição Federal.”

A outorga de benefícios fiscais sem a celebração por convênio e a ratificação por Decreto Legislativo por todos os respectivos Estados-membros, tem levado os entes políticos, que se julgaram prejudicados com tal conduta, a glosar os créditos de ICMS escriturados e compensados pelos contribuintes.

Esse comportamento viola o Estado Democrático de Direito no concernente à separação dos poderes, ínsito ao Pacto Federativo. Isto porque, na medida em que o Estado prejudicado exerce a justiça com suas próprias mãos ao promover a glosa dos créditos do ICMS, ele tolhe a competência do Poder Judiciário, a quem compete solucionar o litígio declarando, de efeito, a inconstitucionalidade da norma.

Até que haja pronunciamento do Poder Judiciário, a norma jurídica que outorgou o benefício fiscal é válida²¹⁷ e, portanto, aplicável. Nesse sentido, o comportamento dos contribuintes, que a ela se sujeitaram, é legítimo. Por tal razão, não poderão suportar os prejuízos decorrentes da guerra fiscal, em verdadeira “briga de gigantes”.

Como pondera JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO²¹⁸:

“Os diplomas jurídicos instituidores das desonerações (parciais ou totais) dos gravames tributários ou concessivos de incentivos fiscais, creditícios, etc., constituem normas integrativas do ordenamento jurídico, projetando seus peculiares efeitos jurídicos, em razão do que seus mandamentos devem ser observados pelos seus respectivos destinatários. Somente após a eventual declaração de inconstitucionalidade pelo Poder Judiciário e por intermédio da suspensão da execução pelo Senado Federal (artigo 52, inciso X, da Constituição Federal de 1988) é que a norma jurídica considera-se retirada do ordenamento e perde sua eficácia (fato de produção de efeitos jurídicos).

Existindo expressa previsão de remédio constitucional (Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIN), contida no artigo 102, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, não há fundamento jurídico no procedimento do Poder Executivo em sustar unilateralmente a aplicabilidade das normas

²¹⁷ A validade é aqui entendida como a norma posta no ordenamento jurídico e que produz os seus regulares efeitos.

²¹⁸ *Direito Tributário Empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 374.

jurídicas sucessivas de incentivos e benefícios, sob o suposto de tratar-se de preceitos inquinados de inconstitucionais.

O consagrado *princípio da separação de poderes*, enunciado nas Constituições Republicanas, repugna qualquer juízo arbitrário e injurídico que possa atribuir ao Poder Executivo o poder inerentes aos órgãos jurisdicionais, como há quase cinquenta anos já preconizara esmerada doutrina.”

Temos que as disposições contidas no artigo 8º e seus incisos da Lei Complementar nº. 24/75 não foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988, exatamente porque têm o condão de violar o Pacto Federativo ao admitir a autotutela, ou seja, a glosa dos créditos de ICMS, sem que haja o pronunciamento do Poder Judiciário acerca da constitucionalidade ou não da norma jurídica que instituiu o benefício fiscal geral.

Se a Constituição Federal conferiu ao Estado a ferramenta necessária para provocar a tutela jurisdicional no sentido de ver protegido o seu direito, consistente na Ação Direta de Inconstitucionalidade prevista no artigo 102, inciso I, “a”²¹⁹, da C.F./88 que, inclusive, conta com a possibilidade de deferimento do provimento liminar, nos moldes preconizados pelo artigo 10²²⁰ e seguintes da Lei 9.868/99, outra

²¹⁹ “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 inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal;”

²²⁰ “Art. 10. Salvo no período de recesso, a medida cautelar na ação direta será concedida por decisão da maioria absoluta dos membros do Tribunal, observado o disposto no art. 22, após a audiência dos órgãos ou autoridades dos quais emanou a lei ou ato normativo impugnado, que deverão pronunciar-se no prazo de cinco dias.

§ 1º O relator, julgando indispensável, ouvirá o Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República, no prazo de três dias.

§ 2º No julgamento do pedido de medida cautelar, será facultada sustentação oral aos representantes judiciais do requerente e das autoridades ou órgãos responsáveis pela expedição do ato, na forma estabelecida no Regimento do Tribunal.

§ 3º Em caso de excepcional urgência, o Tribunal poderá deferir a medida cautelar sem a audiência dos órgãos ou das autoridades das quais emanou a lei ou o ato normativo impugnado.

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

§ 1º A medida cautelar, dotada de eficácia contra todos, será concedida com efeito *ex nunc*, salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa.

§ 2º A concessão da medida cautelar torna aplicável a legislação anterior acaso existente, salvo expressa manifestação em sentido contrário.

Art. 12. Havendo pedido de medida cautelar, o relator, em face da relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, poderá, após a prestação das informações, no prazo de dez dias, e a manifestação do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República, sucessivamente, no prazo de cinco dias, submeter o processo diretamente ao Tribunal, que terá a faculdade de julgar definitivamente a ação.

não pode ser a solução que não a submissão da discussão ao crivo do Poder Judiciário.

Releva anotar, nesta linha, que o Supremo Tribunal Federal não tem se furtado ao deferimento do provimento liminar, conforme se denota do voto da lavra do Ministro Celso de Mello no julgamento da ADI nº. 2.157-5/BA²²¹, *in verbis*:

“...

Em precedentes desta corte, quando do julgamento de medida liminar – assim, nas ADINs 1179 e 1247 -, tem ela entendido que é relevante a fundamentação jurídica da arguição de inconstitucionalidade da concessão de benefícios tributários relativos ao ICMS por lei estadual sem a observância da deliberação dos Estados e Municípios que decorre do disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição (...)

...

4. De outra parte, a concessão da liminar se torna, no caso, conveniente, não só pela repercussão econômico-financeira das normas concessivas de benefícios fiscais relativos ao ICMS, mas também para a preservação da disciplina prevista pela Constituição para o ICMS para o equilíbrio federativo quanto à concessão de benefícios fiscais concernentes a esse tributo.

5. Em face do exposto, defiro a liminar requerida para suspender, ‘ex nunc’ a eficácia das alíneas

[...]

É preciso ter presente, na análise da questão ora submetida à apreciação desta Corte Suprema, **que o sistema constitucional brasileiro** – ao dispor sobre o tema da exoneração tributária, **em matéria de ICMS**, qualquer que seja a técnica de exoneração utilizada pelos Estados-membros (**concessão** de subsídio, de isenção ou de benefício fiscal, **redução** de base de cálculo **ou outorga** de crédito presumido, **p.ex.**) – **tornou imprescindível a prévia celebração** de convênio interestadual, (CF, art. 150, § 6º, **in fine**, c/c o art. 155, § 2º, XII, “g”), em ordem a **inibir** a possibilidade jurídica de tais unidades federadas, **agindo unilateralmente**, virem a atribuir, **sem** o necessário consentimento dos **demais** Estados-membros, benefícios de caráter fiscal referentes ao tributo mencionado.

Vê-se, pois, que o **convênio interestadual** qualifica-se, constitucionalmente, como **pressuposto de legitimação** de outorga, pelo Estado-membro, de **qualquer** benefício em matéria de ICMS, qualquer que seja a técnica de exoneração tributária prevista na legislação local.”

Note que a própria lei que previu a concessão da liminar em Medida Cautelar dependente de ADI e com efeito *ex nunc*, teve o cuidado de proteger as relações jurídicas instauradas sob o pálio da norma hostilizada, veiculada no sistema, e que gozava de validade e de eficácia até o pronunciamento pretoriano que suspendeu os seus efeitos.

Por isso, filiamo-nos à corrente doutrinária que sustenta a inconstitucionalidade da glosa de créditos de ICMS pelo ente político que se julgou

²²¹ Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, v.u., j. 28/06/2000, DJ 07/12/2000.

prejudicado com a concessão de benefício fiscal por outro Estado, em desobediência ao preceituado pela Lei Complementar nº. 24/75, porquanto ele está exercendo a justiça com as próprias mãos, em detrimento ao Pacto Federativo que outorgou ao Poder Judiciário a incumbência de dirimir os embates instaurados entre os sujeitos de direito.

Assim, até a suspensão da eficácia da norma jurídica tida por inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, mesmo incidentalmente em sede liminar, a ser confirmada posteriormente no julgamento do mérito da ADI, o crédito de ICMS escriturado e compensado pelo contribuinte, consoante o benefício fiscal concedido, é legítimo e não pode ser glosado pelo Estado que se considerou prejudicado, sob pena de violação ao Pacto Federativo, o qual se sobrepõe a todas as outras normas jurídicas, por se tratar de cláusula pétrea.

Cabe ao ente político prejudicado com a concessão de benefício fiscal geral por outrem em detrimento da forma prevista na LC nº. 24/75, buscar a reparação do seu dano no Poder Judiciário, e não transferir seu prejuízo ao sujeito passivo, o qual não tem a mínima condição de interferir na guerra fiscal instaurada entre os Estados.

6.1 Conclusão

(i) a lei complementar não é hierarquicamente superior à lei complementar, salvo com relação às matérias que lhe foram expressamente reservadas pelo legislador constituinte (ordem material de hierarquia) e desde que tenha sido observado o *quorum* qualificado à sua aprovação, o qual impõe a maioria dos membros das duas Casas Legislativas (ordem formal de hierarquia). Se estas duas hipóteses não estiverem presentes conjuntamente, não haverá hierarquia entre essas duas espécies normativas;

(ii) como o ICMS é um tributo de repercussão nacional e gerador de guerra fiscal entre os entes políticos tributantes, o papel exercido pela lei complementar é deveras importante, porque irá uniformizar as relações jurídicas deste imposto em todo o território nacional, ou seja, irá explicitar: os critérios material, temporal e espacial do antecedente da regra-matriz de incidência tributária, bem como os critérios pessoal e quantitativo, além de iluminar o próprio princípio da não-

cumulatividade do ICMS, embora seja cogente e autoaplicável e estabelecer a forma pela qual os benefícios fiscais gerais deverão ser concedidos;

(iii) a Lei Complementar nº. 87/96 – Lei Kandir – dispôs, em resumo, sobre os critérios da regra-matriz de incidência tributária do ICMS e à Lei Complementar nº. 24/75, coube o papel de estipular a forma de concessão de benefícios fiscais gerais pelos entes federados. Estabeleceu, em síntese, que tais benefícios deverão ser concedidos mediante Convênio, regulado pelo CONFAZ – Conselho de Política Fazendária, os quais deverão ser ratificados por todos os Estados-membros, por meio de Decreto Legislativo;

(iv) o artigo 8º da LC nº. 24/75 dispõe que os benefícios fiscais gerais concedidos em detrimento da forma estabelecida nesta norma, acarretam a anulação do crédito de ICMS pelo sujeito passivo. Para nós tal preceito legal não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, cuja Carta proíbe o exercício da autotutela, exatamente como forma de preservar a autonomia e a competência conferida ao Poder Judiciário, bem como o próprio Pacto Federativo;

(v) o Estado que se julgar prejudicado com a concessão de benefício fiscal geral por outro ente federado em violação à forma prescrita em lei complementar, deverá buscar a tutela de seu direito no Poder Judiciário, mais precisamente, no Supremo Tribunal Federal, por meio de instrumento jurídico adequado, ou seja, a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN, a qual, inclusive, admite o ajuizamento de Medida Cautelar para o fim de ser concedido provimento liminar a fim de suspender os efeitos da norma que instituiu, ilegalmente, o benefício fiscal;

(vi) exigir do contribuinte o estorno proporcional do crédito de ICMS, porque o benefício fiscal não foi criado no formato desenhado pela LC nº. 24/75, revela-se absolutamente inconstitucional, por ferir o Pacto Federativo.

CONCLUSÃO

Em cada capítulo desta dissertação apresentamos a conclusão parcial. Agora, entendemos valiosa a reunião de todas estas conclusões parciais para elencar os principais aspectos adstritos à redução da base de cálculo do ICMS como espécie de benefício fiscal propriamente dito ou de incentivo fiscal, para, então, afastar a possibilidade de concebê-la como “isenção parcial”, de sorte a permitir a anulação do crédito do imposto da entrada e a impossibilidade da compensação do tributo pago na operação anterior na etapa subsequente.

(i) a República Federativa do Brasil adotou o modelo rígido de Constituição. Nela concentram-se os princípios e as regras que devem iluminar a produção e a aplicação dos demais preceitos normativos do sistema jurídico. Exerce, portanto, a Constituição Federal, o poder aglutinante de normas jurídicas, de sorte que todos os comandos normativos deverão buscar a sua condição de validade, mediata ou imediatamente, nesta Lei Fundamental;

(ii) a Constituição Federal contempla normas jurídicas denominadas cláusulas pétreas, as quais não poderão ser alteradas nem mesmo por meio de Emenda Constitucional. Dentro destas cláusulas pétreas, destacamos o Pacto Federativo, o qual, dentre outras características, impõe a Separação de Poderes e confere aos entes federados autonomia política, econômica e tributária;

(iii) para resguardar o Pacto Federativo, o legislador constituinte repartiu as competências tributárias entre os entes políticos de forma rígida. Além disso, desenhou o arquétipo constitucional das exações, afigurando-se como verdadeira moldura à instituição dos tributos, uma vez que a Constituição Federal não os criou. Tal incumbência foi outorgada à pessoa política, que deverá exercê-la, pela regra, por meio de lei;

(iv) sendo, o ICMS, imposto de grande repercussão nacional, até mesmo em função de seu elevado poder arrecadatário, o legislador constituinte esmerou-se no desenho de seu arquétipo constitucional e previu algumas materialidades passíveis de incidência deste imposto. Com escopo meramente didático, escolhemos o ICMS Mercantil para figurar como pano de fundo do tema central desta dissertação;

(v) todos os critérios materiais, que configuram fato jurídico tributário do ICMS, possuem um núcleo central comum concernente a não-cumulatividade deste imposto. Este princípio – cogente e autoaplicável – assegura o direito de o contribuinte creditar-se do tributo incidente na operação anterior com o imposto

devido na etapa subsequente. Todavia, há as exceções relativas às operações isentas e não sujeitas à incidência do ICMS. Esta não sujeição, quando contemplada na Constituição Federal, refere-se, em verdade, à imunidade tributária;

(vi) nas operações isentas ou imunes não é autorizado o creditamento do imposto incidente na operação anterior para o abatimento do tributo devido na etapa subsequente. Além disso, o vendedor da mercadoria isenta ou imune deverá anular o crédito do imposto referente à entrada do bem em seu estabelecimento. Tais situações permitem a cumulatividade do ICMS;

(vii) a não-cumulatividade do ICMS ensejou a classificação dos sujeitos passivos como contribuintes de direito (eleitos pela norma jurídica para recolherem antecipadamente o imposto em cada etapa da circulação da mercadoria) e os contribuintes de fato (consumidores, quem, efetivamente, suportam o ônus tributário);

(viii) por isso, diz-se que o ICMS repercute e, por tal razão, foi criada a canhestra norma jurídica contemplada no artigo 166 do Código Tributário Nacional, a qual vedou a restituição do indébito pelos contribuintes de direito se não provarem que não houve a transferência do encargo financeiro a outrem ou que foram autorizados pelo contribuinte de fato a pleitear à restituição. Esta previsão legal gera inconformismo por parte da doutrina, porquanto resulta em verdadeira permissão legal para o locupletamento do Estado, na medida em que o contribuinte de fato não é parte legítima para pleitear a repetição do indébito por não ser sujeito passivo da relação jurídica tributária; e, o cumprimento dos pressupostos legais para almejar tal restituição pelo contribuinte de direito é praticamente impossível. Assim, apesar de reconhecida a inconstitucionalidade de determinada norma estadual, o Estado, dificilmente, será obrigado a devolver o indébito por conta dessas vedações;

(ix) outra característica ínsita a todas as materialidades do ICMS é o princípio da seletividade, o qual, igualmente em relação ao IPI, impõe que os bens de primeira necessidade sofram menor tributação em comparação com os produtos supérfluos;

(x) embora o texto constitucional faça alusão ao verbo “poderá”, no que diz respeito à seletividade do ICMS esta previsão constitucional deve, obrigatoriamente, ser observada pelo legislador ordinário, exatamente pelo fato do ICMS tributar o consumo, não levando em conta, diretamente, o princípio constitucional da capacidade contributiva;

(xi) pelo fato da capacidade contributiva, no ICMS, ser aferida por presunção, é imprescindível que o princípio da não-cumulatividade seja rigorosamente obedecido, porquanto, se houver a cumulação do imposto durante o ciclo produtivo, o contribuinte de direito passará a suportar o ônus tributário e o imposto se revestirá do caráter também pessoal, o que poderá resultar na violação do princípio delineado o artigo 145, § 1º, da C.F./88. Afora esta questão, com a cumulatividade do imposto, o valor do bem aumentará, porque esta cumulação será repassada, em forma de custo, aos contribuintes de fato;

(xii) ainda com relação à seletividade do ICMS, é importante consignar, o sujeito passivo poderá buscar a tutela jurisdicional a fim de que o Poder Judiciário se pronuncie, naquele caso concreto, sobre a observância ou não desse princípio mediante um processo de comparação entre as mercadorias. O Judiciário não poderá indicar a alíquota a ser aplicada, porque estaria invadindo a competência do Poder Legislativo. É-lhe permitido, apenas, afastar a alíquota fixada por não atender o princípio da seletividade;

(xiii) com relação ao ICMS Mercantil, vimos que o fato jurídico tributário desse imposto é a operação de circulação de mercadorias e, neste ponto, há distinção entre ele e o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações, cuja incidência ocorria em função da emissão do documento fiscal que retratasse o negócio jurídico;

(xiv) o ICMS, como dito, incide sobre a operação de circulação de mercadoria, de modo que, ainda que o contribuinte não emita o documento fiscal a ela relativo, o ente político competente poderá lançar o imposto se deflagrar o fato jurídico tributário desta exação;

(xv) para o nascimento da obrigação tributária do ICMS Mercantil, é necessária a circulação jurídica da mercadoria, ou seja, a transferência de sua titularidade a outrem, sendo, ainda, imperiosa a destinação do bem para a celebração de negócios mercantis. Sem dúvida, a operação de circulação de mercadoria deverá ser onerosa, porquanto, do contrário, não há a caracterização de atos de comércio, consistentes na transferência de um bem a outrem, mediante o recebimento de um preço que, em princípio, deverá acarretar o lucro do vendedor;

(xvi) os contribuintes do ICMS Mercantil são os sujeitos que praticam atos de comércio com habitualidade, contudo, este imposto também incidirá na importação de mercadoria, independentemente do fato de ela ser posta à disposição dos consumidores;

(xvii) a base de cálculo de qualquer imposto tem a função precípua de mensurar economicamente o critério material constante no antecedente da regra-matriz de incidência tributária; tem, portanto, o papel de ditar o *quantum debeatur* do tributo. Todavia, a função do critério quantitativo não é só esta, ele poderá afirmar, confirmar e infirmar a hipótese de incidência e, toda vez que com ela divergir, ele (critério quantitativo) prevalecerá por ter o condão de indicar a respectiva espécie tributária de que se cuida;

(xviii) no ICMS Mercantil, a base de cálculo é o valor total da operação, mas o *quantum debeatur*, a ser recolhido pelo sujeito passivo, será o resultado positivo entre a operação de débito e de crédito do imposto, no qual o débito é o minuendo e o crédito, o subtraendo. Se o débito for superior ao crédito, haverá imposto a recolher; do contrário, o contribuinte possuirá saldo credor em face do fisco estadual, que poderá ser transferido para a compensação do ICMS devido nas operações vindouras;

(xix) se a operação for isenta, o contribuinte não poderá utilizar o ICMS para a compensação do tributo devido na etapa seguinte e, ainda, deverá anular o crédito da entrada, tornando-o cumulativo. Em relação à isenção tributária, existem algumas correntes doutrinárias que se propuseram a explicar a sua fenomenologia: a clássica sustenta haver a dispensa do recolhimento do imposto, porque o Código Tributário Nacional faz alusão à exclusão do crédito tributário; outra sustenta que, na verdade, a norma isentiva incide para que a regra-matriz possa não incidir; há uma terceira corrente sustentando que a regra de isenção trata-se de norma de estrutura, de modo a operar a mutilação de um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, paralisando o seu aperfeiçoamento. O fato é que, independentemente da teoria adotada, o efeito da isenção tributária é somente um: o sujeito passivo não é obrigado ao recolhimento do tributo;

(xx) como na isenção tributária não há a obrigação tributária do contribuinte no recolhimento do tributo, a redução da base de cálculo do ICMS não pode ser considerada como tal, muito menos como “isenção parcial”. O primeiro obstáculo se revela na necessidade de o limite semântico do termo ser respeitado pelo intérprete na construção da norma jurídica. Ademais, apesar de os benefícios fiscais serem classificados, genericamente, como uma vantagem concedida pelo Poder Público ao contribuinte, a forma de concessão é distinta, e aqui reside outro obstáculo;

(xxi) há benefícios fiscais em que o contribuinte continua obrigado ao recolhimento do tributo enquanto em outros não. Por isso, classificamos os benefícios fiscais gerais em duas categorias de normas jurídicas: a) normas jurídicas em que o sujeito passivo está obrigado ao recolhimento do tributo; e b) normas jurídicas em que este dever não existe. Neste sentido, a isenção tributária, a imunidade e a não incidência estariam inseridas dentro desta segunda modalidade de norma jurídica, enquanto a redução da base de cálculo, a concessão de crédito presumido e as subvenções se enquadrariam na primeira modalidade;

(xxii) os benefícios fiscais, que obrigam o contribuinte ao recolhimento do tributo, subdividem-se em: a) benefícios fiscais propriamente ditos, concedidos pelo ente competente sem a imposição de condições ou comportamentos ativos ao contribuinte para o seu gozo; e b) incentivos fiscais, nos quais há a imposição de certas condutas comissivas para que o estímulo possa ser usufruído pelo sujeito passivo;

(xxiii) na redução da base de cálculo do ICMS, o contribuinte continua sujeito ao recolhimento do imposto. O que existe é, apenas, a redução do *quantum* debeat. Destarte, a norma jurídica que dispõe sobre a redução da base de cálculo trata-se de norma de comportamento, a qual não mutila qualquer critério da regra-matriz de incidência tributária. Por tal razão, esta forma de concessão de benefício fiscal não se amolda às exceções previstas no artigo 155, § 2º, inciso II, da C.F./88;

(xxiv) a discussão sobre a possibilidade de a redução da base de cálculo do ICMS ensejar a anulação proporcional do crédito da entrada não é nova e, quando submetida ao crivo do Supremo Tribunal Federal, os Ministros pronunciaram, peremptoriamente, que tal modalidade de concessão de benefício fiscal não caracterizava isenção e, por isso, não lhe deveria ser aplicada a previsão contida no artigo 155, § 2º, inciso II, da C.F./88;

(xxv) sem dúvida, o primeiro posicionamento pretoriano sobre a possibilidade de a redução da base de cálculo do ICMS não inviabilizar o princípio da não-cumulatividade é escoreita, posto que a obrigação tributária do sujeito passivo continua intacta, de modo que não é possível concebê-la como isenção tributária, imunidade tributária, nem tampouco hipótese de não-incidência tributária;

(xxvi) na prática, a jurisprudência da Suprema Corte tem assumido a feição de verdadeira norma jurídica geral e abstrata, tanto que o primeiro precedente daquela Corte, no tocante ao tema ora discutido, foi aplicada, inadvertidamente, pelas

instâncias inferiores. Por isso, tal efeito tem o condão de conferir aos sujeitos de direito a Segurança Jurídica necessária à concretização das relações jurídicas sujeitas a tal pronunciamento;

(xxvii) embora o STF tivesse assentado, no pronunciamento de sua composição plenária, que a redução da base de cálculo do ICMS não deveria ensejar a anulação do crédito do imposto, em 2005 – sem ter havido qualquer alteração no cenário legislativo – o Supremo Tribunal Federal mudou, radicalmente, seu entendimento, para conceber esta forma de concessão de benefício fiscal como espécie de “isenção parcial”, portanto, em tese, sujeita, às exceções constitucionais ao princípio da não cumulatividade;

(xxviii) o recente posicionamento pretoriano é, sem dúvida alguma, equivocados, na medida em que existem formas distintas de concessão de benefícios fiscais (aqui considerados na acepção lata). Tais formas, com efeito, podem resultar na não obrigação do recolhimento do tributo. Quando este for o resultado experimentado, estaremos diante da exceção constitucional ao princípio da não-cumulatividade. Do contrário, ou seja, se a obrigação tributária for mantida, não há que se falar em subsunção a estas exceções e, por isso, deve ser resguardada a aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS;

(xxix) admitir o novel pronunciamento da Suprema Corte significa permitir a instalação de manifesta insegurança jurídica. Além disso, tal entendimento revela-se como verdadeira interpretação extensiva do direito, na linguagem de Becker, que nega, portanto, o próprio direito, posto que atuou o Supremo Tribunal Federal como legislador positivo ao inserir nova exceção ao disposto no artigo 155, § 2º, inciso II, da C.F./88; ou seja, daqueles de quem se espera a guarda da Constituição Federal, pronunciaram-se de forma diametralmente oposta ao que a Lei Fundamental dimana, amesquinhando a própria Lei Fundamental;

(xxx) com vistas a evitar a guerra fiscal, o legislador constituinte conferiu à lei complementar o papel de dispor sobre regras gerais em direito tributário, especialmente, no tocante ao ICMS. Em relação a este imposto preceituou que a concessão de benefícios fiscais deverá se dar por lei específica, observado o disposto em lei complementar. Pois bem. Coube à Lei Complementar nº. 24/75 exercer este papel. Tal norma dispôs que os aludidos benefícios fiscais deveriam ser concedidos por Convênios, os quais, como condição de validade, devem ser ratificados por todos os Estados da Federação por meio de Decreto Legislativo;

(xxx*i*) respeitados os limites de ordem formal e material, a lei complementar é hierarquicamente superior às leis ordinárias. Embora o princípio da não-cumulatividade tenha sido expressamente explicitado no texto constitucional, a lei complementar exerce papel importante, porque uniformiza a incidência e a exigência do ICMS em todo o território nacional, em obediência ao primado da Segurança Jurídica;

(xxx*ii*) os Convênios, cuja fiscalização é feita pelo CONFAZ – Conselho de Política Fazendária, não podem criar benefícios fiscais, porque senão haveria a violação da autonomia dos Estados, em detrimento do Pacto Federativo. A eles cabe, apenas, autorizar a concessão destas benesses pelos entes políticos.

(xxx*iii*) no artigo 8º da LC nº. 24/75, o legislador infraconstitucional previu que se os Estados concederem benefícios fiscais em desobediência à forma estabelecida na referida lei complementar, o crédito de ICMS é ilegítimo. Com base neste permissivo legal, os Estados têm promovido a glosa do creditamento deste imposto perpetrada pelos contribuintes. Sem dúvida, este dispositivo não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, que prevê a Separação dos Poderes e, por isso, atribui ao Poder Judiciário a incumbência de dirimir os conflitos travados entre os sujeitos de direito. Nesta linha de raciocínio, a glosa dos créditos de ICMS é inconstitucional, porque significa a autotutela pelo Estado;

(xxx*iv*) para que sejam suspensos os efeitos dos benefícios fiscais concedidos indevidamente por determinado ente político, o Estado prejudicado deverá manejar competente ação judicial (Ação Direta de Inconstitucionalidade), a qual admite o ajuizamento de Medida Cautelar a fim de ser concedido provimento liminar para suspender a eficácia da norma veiculada de forma inconstitucional;

(xxx*v*) até a suspensão dos efeitos do benefício fiscal indevidamente concedido pelo Poder Judiciário, a norma jurídica é válida e, portanto, não pode o sujeito passivo ser prejudicado com a glosa dos créditos de ICMS, promovida pelo ente competente. O dano sofrido por determinado Estado deverá ser reparado pelo ente político que lhe deu causa.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. *República e Constituição*. 2ª Ed. 3ª tir. atual. por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. GIARDINO, Cleber. *ICM – Abatimento constitucional – Princípio da não-cumulatividade*. Revista de Direito Tributário nº. 29/30. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

AYALA, Pérez de. *Explicación de la Técnica de los Impuestos*. 3ª Ed. Madrid: Gráficas Ribemagm S.A., 1981.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. rev. e comp. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.

BARRETO, Aires Fernandinho. *ISS na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Dialética: 2003.

BECHO, Renato Lopes. *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2007.

BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. Vol. II. Traducción, Estudio preliminar y Notas por Narciso Amorós Rica y Eusebio Gonzáles García. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BREDA, Flávia Rodrigues. *ICMS. Questões Atuais*. CARRAZZA, Elisabeth Nazar (Coord.) São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. *Isenções e Reduções do ICM*. Revista de Direito Tributário. Vol. 25/26. São Paulo: 1983.

BUJANDA, Fernandino Sainz de. *Lecciones de Derecho Financeiro*. 7ª Ed. Madrid: Universidad Complutense, 1989

_____. *Hacienda y Derecho*. III. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 4ª Ed., totalmente refundida e aumentada. Coimbra: Almedina, 1987.

_____. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 4ª Ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2001.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. *ICM – Não Cumulatividade Abatimento Constitucional*. Vol. 29-30. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 11ª Ed. rev. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4ª Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito de Aproveitamento de Créditos de ICMS nas Operações Beneficiadas com Base de Cálculo Reduzida*. Revista Dialética de Direito Tributário. Vol. 149. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 9ª Ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. *Direito Tributário. Temais Atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

CORREIA, Arlindo N. M. *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)*. 3ª Ed. Lisboa: APOTEC – Associação Portuguesa de Técnicos de Contas, 1981.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM Estrutura na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Vaner Bicego-Gráficas São Jorge, 1977.

COSTA, Eliud José Pinto da. *ICMS Mercantil*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6ª Ed. 4ª Tir. rev. e atual. pelo Prof. Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FAGUNDES, Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 2ª Ed. atual. Rio de Janeiro: José Konfino – Editor, s/d.

FALCON y TELLA, Ramón. *Introduccion al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*. Madrid: Editorial Civitas, S.A., 1988.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário*. Vol. I. 3ª Ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

FERRAZ, Tércio Sampaio Jr. *Introdução de Estudo ao Direito. Técnica, Decisão e Dominação*. 4ª Ed. rev. e amp. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. *ICMS: Não-Cumulatividade e suas Exceções Constitucionais*. Revista de Direito Tributário nº. 48. São Paulo: 1989.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda e outros. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa. Século XXI*. 3ª reimp. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1999.

FLUSSER, Vilém. *Língua e Realidade*. 2ª Ed. São Paulo: Annablume, 2005.

FOUROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*. Vol. 1. 3ª Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1977.

GAMA, Tácio Lacerda. *Obrigação e Crédito Tributário – Anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. V. 50. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

GORDILLO, Agustín. *El Metodo en Derecho*, Reimp. Madrid: Editorial Civitas, S.A., 1995.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. ZONARI, Anna Paola. *Curso de Direito Tributário*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Vol. II. 4ª Ed. São Paulo: Editora Cejup, 1995.

HORVATH, Estevão. *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina: Editorial Cantagalo, 1985.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução por João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LAPTASA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Espa ol*, 19ª Ed. atual. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 1997.

LINS, Robson Maia. *A revogação de Isenção de ICMS e a Desnecessidade de Convênio/Confaz*. Revista Dialética de Direito Tributário. Vol. 106. São Paulo: Dialética, 2004.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *A Não-Cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MARTINS, Fran. *Curso de Direito Comercial*. 22ª Ed. rev., amp. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O ICMS e o Regime Jurídico de Incentivos Financeiros Outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT Nº. 36/04 de São Paulo – Distinção entre Incentivos Financeiros e Fiscais*. Parecer. Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 112. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *Curso de Direito Tributário*. Vol. II. 4ª Ed. São Paulo: Editora Cejup, 1995.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermêutica e Aplicação do Direito*. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 10ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENDONÇA, Christine. *A Não-Cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Derecho Tributario*. Traducción y Estudio Preliminar por Julio Banacloche. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas Caracas, 21, 1975.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. Tomo II. 2ª Ed., rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

MOLINA, Pedro M. H. *La Exención Tributaria*. Madrid: Editorial Colex, 1990.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Editora Noeses, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15ª Ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

POSADAS-BELGRANO, G.A. *Principios de Derecho Tributário*. Vol. II. Traducción, estudio preliminar y notas de AMORÓS, NARCISO e GONZÁLES GARCIA, EUSÉBIO. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1959.

PISCITELLI. *Os Limites à Interpretação das Normas Tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares do Direito*. 23ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

ROCH, Maria Teresa Soler. *Incentivos a la inversion y justicia tributaria*. 1ª Ed. Madrid: Editorial Civitas S.A., 1983.

ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Traduzida por Genaro R. Carrió. 4ª Ed. Buenos Aires: Editorial Universitária de Buenos Aires, 1977.

ROYO, Fernando Perez. *Tratados y Manuales. Derecho Financiero y Tributario. Parte Geral*. 7ª Ed. Madrid: Editorial Civitas, S.A., 1997, p. 36

SÁNCHEZ, Manuel Gonzáles. *Los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido*. Madrid: Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, 1976.

SILVA, José Afonso da. *Comentário Contextual à Constituição*. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3ª Ed. 2ª tir. rev. amp. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

SILVA, Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2005.

VILLEGAS, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9ª Ed. actual. y ampl. Buenos Aires: Editorial Ástrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2007.