



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO

TIAGO NASSER SEFER

**GUERRA FISCAL: validade jurídica da glosa de créditos de
ICMS**

BELÉM/PA
2014

TIAGO NASSER SEFER

**GUERRA FISCAL: validade jurídica da glosa de créditos de
ICMS**

Dissertação apresentada como requisito parcial
para obtenção do grau de Mestre em Direito
pelo Instituto de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal do Pará.
Orientador: Prof. Dr. Calilo Jorge Kzam Neto.

BELÉM/PA

2014

TIAGO NASSER SEFER

**GUERRA FISCAL: validade jurídica da glosa de créditos de
ICMS**

Dissertação apresentada como requisito parcial
para obtenção do grau de Mestre em Direito
pelo Instituto de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal do Pará.

Banca Examinadora

Apresentado em: ___/___/_____

Conceito: _____

1º Membro: Prof. Dr. Calilo Jorge Kzam Neto
UFPA/Orientador

2º Membro: Professor(a):
Instituição:

3º Membro: Professor(a):
Instituição:

AGRADECIMENTOS

Sempre é difícil restringir agradecimentos a poucos. Muitos foram importantes para essa conquista. Mesmo assim, injustiça maior seria deixar de nomear certas pessoas que, de uma forma ou de outra, tiveram papel indispensável. Tentarei ser justo.

Em primeiro lugar, à Deus, pois sem Ele nada somos.

Aos meus pais, Ronaldo e Léa, que em berço de carinho me criaram a pessoa que sou, moldando o caráter e personalidade de modo que me trouxe ao momento que hoje vivo.

Aos meus irmãos, Bernardo e Ricardo que, perto ou longe, sempre me apoiaram e compartilharam vitórias e derrotas e que, por sua dedicação e conquistas, são exemplos a seguir.

A minha noiva, Lara, a pessoa que o destino me trouxe para corrigir meus defeitos e para estar ao meu lado em momentos importantes, pela inesgotável paciência nos momentos em que precisei abrir mão de sua companhia para estudar.

Ao meu orientador Dr. Calilo Kzam, acadêmico de primeira linha, pelo carinho e dedicação com que me exerceu seu papel. Jamais agradecerei o suficiente.

A todos do escritório Massoud, Bembom e Reis, especialmente Roland, Marta e Sérgio, profissionais competantíssimos que me acolheram recém formado, depositaram confiança e deram todo o espaço para meu crescimento profissional, fazendo por mim muito mais do que um dia poderei retribuir.

A todos os meus amigos, aqueles que a vida me deixou escolher para, comigo, seguir o tortuoso caminho da existência. Em especial ao João Daniel e ao Laércio, colegas de mestrado, profissionais competantíssimos com quem muito aprendi.

Agradeço a todos os que não pude nominar mas que contribuíram, direta ou indiretamente, para este trabalho.

RESUMO

A dissertação foca na guerra fiscal do ICMS, que é um fenômeno em que os entes federativos buscam atrair empresas para seu território através de incentivos fiscais. Para a concessão de incentivo fiscal de ICMS é necessária aprovação unânime dos Estados no âmbito do CONFAZ, o que é muito difícil. Assim, se tornou comum que quando um incentivo irregular seja concedido por determinado Estado de origem, o Estado de destino não reconheça o crédito de ICMS gerado, com base no artigo 8º, I da Lei Complementar 24/1975. A doutrina majoritária tem se pacificado no sentido de ser contra esse não reconhecimento, chamado glosa, e o Supremo Tribunal Federal não possui ainda posicionamento definitivo sobre o tema. A proposta do texto é construir uma doutrina sólida que se oponha à majoritária e defenda a possibilidade de glosa de créditos de ICMS quando oriundos de benefício fiscal inconstitucional. Debateremos questões como norma jurídica, validade, federalismo fiscal, direitos fundamentais do contribuinte, regra matriz de incidência, obrigação tributária, não cumulatividade, créditos de ICMS, e glosa de créditos. Ao fim, utilizando os subsídios apresentados, sustentamos nossa tese quanto à possibilidade do ato de glosa.

Palavras-chave: Federalismo Fiscal. ICMS. Benefício fiscal unilateral. Direitos Fundamentais do contribuinte. Glosa.

ABSTRACT

The dissertation focuses on the ICMS tax war, which is a phenomenon in which the states seek to attract companies to its territory through tax breaks. To grant ICMS tax break is required unanimous consent of the States under the CONFAZ, which is very difficult. Thus, it has become common that when an irregular incentive is granted for certain companies by a state of origin, the state of destination does not recognize the ICMS credits generated, based on Article 8, I from the Supplementary Law 24/1975. The majority doctrine has been pacified towards being against this non-recognition, and the Supreme Court doesn't have yet a definitive position on the issue. The text proposal is to build a sound doctrine that opposes the majority and defends the possibility of disallowance of ICMS credits arising from unconstitutional tax breaks. We discuss issues such as rule of law, validity, fiscal federalism, taxpayer fundamental rights, rule incidence matrix, tax liability, non-cumulative system, ICMS, and disallowance of credits. After using the subsidies provided, we hold our thesis as to authorizing the act of credit cancelation.

Keywords: Fiscal Federalism. ICMS. Unilateral tax break. Taxpayers fundamental rights. Credit disallowance.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1. LINGUAGEM, NORMA E SISTEMA JURÍDICO.	9
1.1. VERDADE E REALIDADE.	9
1.2. NORMA JURÍDICA.	13
1.3. SISTEMA JURÍDICO.	18
1.4. A QUESTÃO DA VALIDADE.	20
2. O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO.	25
2.1. VISÃO GERAL.	25
2.2. DESIGUALDADES REGIONAIS E BENEFÍCIOS FISCAIS.	28
2.3. TIPOS DE BENEFÍCIOS FISCAIS.	36
3. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	46
3.1. O TRIBUTO NA CONSTITUIÇÃO.	46
3.2. DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE.	52
3.3. SEGURANÇA JURÍDICA COMO DIREITO FUNDAMENTAL.	60
3.4. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA	65
4. O ICMS.	72
4.1. HISTÓRICO.	72
4.2. CARACTERÍSTICAS GERAIS DO ICMS.	75
4.3. A NÃO CUMULATIVIDADE.	84
4.4. NATUREZA JURÍDICA DOS CRÉDITOS DE ICMS.	94
4.5. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS.	98
5. GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS.	110
5.1. BENEFÍCIOS CONCEDIDOS SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ.	110
5.2. GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS.	117
5.3. ARGUMENTOS DA DOUTRINA MAJORITÁRIA.	121
5.4. FUNDAMENTOS JURÍDICOS PARA A GLOSA.	126
5.4.1. A invalidade da norma jurídica concessiva de benefício.	126
5.4.2. O nascimento da obrigação tributária.....	130
5.4.3. O papel da separação dos poderes.	133
5.4.4. A não cumulatividade e conflito federativo.....	138
5.4.5. Segurança jurídica.....	141
CONCLUSÃO	146
REFERÊNCIAS	150

INTRODUÇÃO

A Federação brasileira é tão plural quanto o território do país permite. Em cada localidade se observa uma dinâmica social, econômica e ambiental diversa, de modo que existem muitos “brasis” dentro do Brasil.

Como elemento natural do federalismo, cada ente subnacional tem a prerrogativa/poder de auto organização. Essa simples liberdade não dá, contudo, todos os traços necessários ao verdadeiro federalismo. Além da prerrogativa jurídica, é necessário que cada um desses entes possa exercer sua gestão financeira própria, com autonomia de arrecadação para tanto.

As disputas nascidas a partir de pontos de impacto entre as autonomias de cada ente federativo receberam da doutrina o nome de guerra fiscal. O nosso problema de pesquisa nasce no contexto da guerra fiscal do ICMS.

Este é o imposto de mais farta regulamentação e o que representa o maior quinhão de arrecadação dos Estados. Justamente por esse motivo, é muito sensível à modificações legislativas, além de ser muito visado para fins de incentivos fiscais. No ICMS, a característica federativa fica realçada. Isso ocorre na medida em que o regramento do imposto de uma unidade da federação acaba por afetar todas as demais.

Por este motivo, a concessão de incentivos fiscais no âmbito do ICMS requer o prévio consenso unânime entre os Estados, que deve ser obtido no âmbito de órgão criado para tanto, o CONFAZ.

Na medida em que os múltiplos “brasis” tem interesses divergentes, a unanimidade se torna quase impossível de obter, bloqueando a autorização do CONFAZ para concessão de benefícios fiscais. Nesse quadro, se tornou comum a concessão de incentivos sem autorização do órgão, o que vem sendo reconhecido como inconstitucional pela doutrina e tribunais pátrios.

Ocorre que tais benefícios inconstitucionais geram créditos de ICMS a serem abatidos dentro da sistemática da não cumulatividade que prejudicam e, por isso, não são reconhecidos no Estado de destino. Exatamente esse é o ponto principal do problema de pesquisa: é válida a glosa de créditos, realizada por Estado distinto do que o concedeu?

Nosso inconformismo com a resposta negativa da doutrina dominante deu nascimento a essa dissertação, que tem como objetivo exatamente refutá-la e apresentar fundamentos sólidos, calcados na teoria do direito, no sentido contrário.

Acrescido à polêmica da questão, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 628.075/RS que trata sobre o tema. O feito está pendente de julgamento até o depósito da dissertação, mas conta com parecer do Ministério Público Federal favorável à glosa.

Para alcançar nosso objetivo, trabalhamos com o método de raciocínio dedutivo, em prol de um raciocínio lógico mais efetivo. Assim, partindo de observações gerais do sistema jurídico relacionadas ao ICMS, federalismo fiscal, competência tributária, validade da norma jurídica e direitos fundamentais dos contribuintes, deduzimos as conclusões a respeito da glosa de créditos de ICMS.

Foi necessário, ainda, um corte epistemológico para a finalidade de delimitar exatamente a questão que pretendemos enfrentar. O fizemos por crer que em qualquer atividade acadêmica o pesquisador depara-se com questões interessantes e problemáticas que precisam de análise aprofundada. Todavia, é necessário que algumas delas sejam ignoradas para assegurar o foco da pesquisa.

Isso porque, bem se sabe, todo e qualquer conhecimento nada mais é do que uma redução da complexidade de um sistema maior. O nível dessa redução deve ser bem delimitado, focando mais na especialização do conhecimento do que na sua amplitude.

Dessa forma, fomos obrigados a negligenciar questões que tangenciam o problema de pesquisa para que pudéssemos concentrar tempo e esforços buscando fundamentos para refutar a doutrina majoritária não apenas com meros argumentos de política tributária, mas sim de teoria do direito tributário.

Na primeira parte do trabalho, apresentamos nossa concepção a respeito de questões gerais, como a idéia de realidade e verdade, bem como uma introdução ao sistema jurídico. Nisso envolvemos, o capítulo 1.

Os capítulos 2 e 3 também carregam nossa concepção a respeito do federalismo fiscal e suas nuances, como os benefícios fiscais, (capítulo 2) e do sistema tributário nacional (capítulo 3), principalmente os direitos fundamentais do contribuinte e a regra matriz de incidência dos tributos.

No capítulo 4 começamos a aproximar o problema específico de trabalho, discorrendo em detalhes sobre o ICMS, a sistemática da não cumulatividade, créditos e benefícios fiscais.

No capítulo 5, utilizando os fundamentos que até lá apresentaremos, enfrentamos a questão específica da glosa de créditos de ICMS, indicando as razões pelas quais entendemos que tal ato é válido. Nesse capítulo utilizamos os pressupostos expostos nos anteriores e tentamos manter a coerência entre as premissas e os resultados alcançados.

O trabalho certamente não está concluído e muito pode ser aperfeiçoado, mas pouco disso podemos fazer isolados na individualidade. Apenas com sua defesa e divulgação poderemos ser refutados e apresentados aos seus problemas, para, a partir do diálogo, tentar avançar mais ainda na teoria da validade da glosa de créditos de ICMS.

1. LINGUAGEM, NORMA E SISTEMA JURÍDICO.

1.1. VERDADE E REALIDADE.

Para iniciar a dissertação, é fundamental que sejam apresentados conceitos e compreensões básicas a respeito da verdade, da realidade e da noção de sistema jurídico.

É comum que se entenda a verdade jurídica como algo distinto da verdade objetiva, aquela que reina no mundo dos eventos. Mesmo assim, o direito não é totalmente fechado à concretude. Como sistema aberto cognitivamente que é, nela deve colher dados e interferir na conduta humana.

Antecipando uma discussão que travaremos adiante, a regra matriz de incidência tributária denota uma aparente simplicidade. A idéia de que o antecedente é o fato suficiente e necessário para desencadear determinadas conseqüências jurídicas é simples demais. A verificação da ocorrência desse antecedente pode ser algo muito mais problemático do que se imagina.

A verdade não é algo objetivo. Será algo formal, na medida em que os próprios fatos são eventos constituídos pela linguagem. A forma de traduzir esses fatos já operará sobre um fenômeno construído, no sentido de formalizado pela linguagem. Não se entende “comercializar mercadoria” apenas pelo ato em si, mas sim como algo que recebe tal qualificação lingüística.

Cumprir diferenciar fato de evento. O fato é a reconstrução lingüística que fazemos das coisas e dos acontecimentos. Evento é o objeto da experiência, aquele sobre o qual são feitas as afirmações. Ou seja, eventos são coisas ou acontecimentos do mundo físico não vertidos em linguagem.

A respeito do assunto, é interessante a colocação de Joana Lins e Silva¹:

Sem a linguagem, que confere realidade aos eventos, um acontecimento não relatado não traz nenhuma conseqüência para o mundo. Caso haja o relato do evento por uma linguagem natural, poderá falar-se em fato social, revelando para o mundo as características daquele acontecimento. Mas, ainda assim, tal relato não trará nenhuma repercussão para o mundo jurídico. A linguagem natural não se mostra suficiente para fazer ingressar no mundo jurídico algum dado novo, nem muito menos para desencadear conseqüências jurídicas.

Qualquer evento pode se tornar facilmente um fato da linguagem social, pois qualquer um é sujeito competente para relatá-lo, mas para se tornar

¹ SILVA, Joana Lins e. *Fundamentos da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 56.

fato jurídico tem que ser relatado por um sujeito a quem o direito outorgue essa competência.

Note-se que o direito não interpreta qualquer linguagem, mas a “sua” linguagem. Exemplo disso é o famoso *jus postulandi*. Afinal, qualquer um pode conversar com a pessoa de um magistrado e narrar uma situação ilegal, mas nada será feito. É necessário que o sujeito competente (um advogado) verta aquela situação em linguagem própria (petição inicial apta a gerar um processo), para que o sistema jurídico possa enxergar a questão e passe a agir. Um cidadão sem capacidade postulatória, não conseguirá movimentar o judiciário.

Nesse sentido possui papel relevante o sujeito, na medida em que a linguagem é seu instrumento de compreensão do mundo. É pela forma como enxerga cada elemento, expresso em linguagem, acrescida do contexto do sujeito, que se forma sua realidade.

Assim, a própria realidade é uma interpretação que atribuímos aos dados brutos que nos são sensorialmente perceptíveis². Paulo de Barros Carvalho³, com sua contumaz sagacidade, é taxativo ao diferenciar duas verdades:

A intuição dos juristas utiliza duas expressões que surpreendem bem aquela distância que mencionamos entre o fato jurídico e o mero fato social: fala-se em ‘verdade jurídica’ e em ‘verdade material’. Em alguns momentos, essas duas ‘verdades’ andam juntas, mas, com frequência nos deparamos com discrepâncias até grosseiras, que nos permitem entrever a atuação dos dois sistemas de linguagem. E tem de ser assim.

A realidade é o que tiramos do mundo dos eventos. Seria o objeto dinâmico do sistema de direito positivo. Ocorre que a realidade apenas pode ser compreendida se for vertida em linguagem própria, tornando-se compreensível ao sistema jurídico positivo. Dessa forma, a integração da realidade ao sistema do direito positivo se dá na forma de fatos jurídicos, que nada mais são do que uma representação, reconhecida pelo Direito, dos eventos ocorridos no mundo da realidade. Essa representação – que traz naturais distorções - é possível pela linguagem.

Por exemplo, uma mercadoria composta de 100 (cem) televisores, que transite acompanhada de nota fiscal correspondente a 80 (oitenta) televisores, é um

² CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 15.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 155.

caso clássico em que a verdade jurídica, vertida na linguagem formal do documento fiscal, será divorciada do evento ocorrido. Ainda que esteja sujeito à punição legal, esse fato é de frequente ocorrência.

Existem, na doutrina contemporânea, quatro teorias que buscam esclarecer o que vem a ser a verdade. Vejamos a esclarecedora sistematização que delas faz Aurora Tomazini de Carvalho⁴:

A verdade por correspondência se define pela adequação entre determinado enunciado e a realidade referida. O enunciado será verdadeiro quando condizente com a realidade por ele descrita.

Por sua vez, a verdade por coerência entende a realidade como um conjunto coerente de idéias e proposições. A proposição será verdadeira quando puder ser deduzida de outras proposições e não for contraditória com as demais dentro de um mesmo sistema.

Ao lado destas, a verdade por consenso é a que decorre de acordo entre uma determinada comunidade lingüística. A proposição será verdadeira se assim for aceita por determinado grupo social.

Ainda, a teoria da verdade pragmática diz que determinado enunciado é verdadeiro quando seja útil, ou seja, quando tenha efeitos práticos.

Há quem defenda que a mais útil à Ciência do Direito e ao próprio direito positivo seria a teoria da verdade por correspondência, já que é aquela que mais se aproxima do substrato fático, concreto. À essa conclusão chegou Michele Taruffo⁵:

No parece, pues, que existan particulares razones de orden epistemológico general para excluir que la teoría de la verdad como correspondencia pueda ser considerada funcional en el proceso; en cambio, existen buenas razones para sostener que esa teoría está mejor situada que otras, y produce mejores resultados, en el contexto representado por el proceso.

Contudo, cumpre destacar que a verdade nem sempre tem a ver com a realidade. O direito busca se aproximar do substrato concreto, mas jamais consegue identificá-lo por completo, daí a impertinência de se falar em verdade por correspondência. A própria realidade, como expusemos acima, é construída pela linguagem e passa a ser a sua verdade.

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. pp. 24/29.

⁵ TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. Espanha: Trotta, 2002. Pág. 176.

Dessa forma, nota-se que, ao contrário do que se pensa, o sistema jurídico trabalha com a verdade por consenso, na medida em que a realidade pode ser apenas parcialmente absorvida, ou mesmo totalmente ignorada, pelo sistema jurídico. É o caso, por exemplo, do crédito presumido. Nessa técnica exonerativa, mesmo ciente de que determinado recolhimento jamais ocorreu, é conferido determinado crédito ao contribuinte.

Uma das grandes dificuldades do direito tributário (e do Direito como um todo) é a verificação da ocorrência de determinados eventos e a sua associação às correspondentes conseqüências jurídicas.

A constatação dessa verdade (ou melhor, da realidade), se dá através da prova. As provas são elementos fundamentais para que se possa sustentar a ocorrência, ou não, dos fatos. Vejamos a definição que Cristiano Carvalho⁶ dá ao termo “prova”:

As provas são representações lingüísticas que se referem a fatos. podem ser diretas ou indiretas. No primeiro caso, são atos de fala assertivos que se referem diretamente a algum fato; no segundo caso, são atos assertivos que, ao se referirem a determinados fatos, implicam e sustentam outros atos de fala assertivos, numa interferência causal.

Prova é a forma admitida pelo direito para exprimir o mundo da realidade, dos eventos. São signos admitidos pelo sistema jurídico para ajudar a comprovar que determinada reconstrução fática é a mais adequada para o direito.

Pela prova se busca investigar a verdade dos fatos ocorridos, sobre os quais será fixada a regra jurídica abstrata, que regerá determinada situação. O conhecimento dos fatos é pressuposto para a correta aplicação das normas jurídicas pelo seu operador.

Não há que se confundir a prova com os meios de prova, ou com o processo de produção da prova, apesar de muitas vezes serem utilizados como a mesma coisa. A prova é o resultado, é o produto de um procedimento juridicamente regulado de verificação dos eventos. É elucidativa, a esse respeito, a lição de Angela Maria da Motta Pacheco⁷:

Distinguem-se os meios de produção das provas, enunciação, da

⁶ CARVALHO, Cristiano. *Ficções Jurídicas no Direito tributário*. São Paulo : Noeses, 2008. p. 200.

⁷ PACHECO, Angela Maria da Motta. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo : Noeses, 2008. p. 308.

prova como resultado do procedimento, enunciado. “A prova, processo, produzirá a prova, produto.”

Em alguns casos o processo de verificação é bastante simples e, até mesmo, rudimentar. Se alguém afirma “está escuro lá fora”, a verificação deste fato precisará, tão somente, que o sujeito dirija-se à janela e olhe se está escuro ou não.

Em outros casos – e na grande maioria dos casos jurídicos – o processo é muito mais complicado. Se é afirmado que “um contribuinte vendeu mil latas de cerveja produzidas no Pará para um estabelecimento localizado no Acre”, o fato descrito é complexo. Da mesma natureza deverá ser o processo de verificação, de prova. Ao final, restará provada, ou não, a ocorrência do fato descrito.

Com esses pressupostos teóricos básicos e introdutórios trabalharemos ao longo desta dissertação.

1.2. NORMA JURÍDICA.

A norma jurídica, como não poderia deixar de ser, é transmitida através da linguagem. É a linguagem, frequentemente escrita, que carrega o texto normativo, este sim, produzido pelo Poder Legislativo. A produção do legislativo é de veículos introdutórios de normas.

No campo do direito tributário, bem se sabe, diversos textos normativos são publicados todos os dias. São portarias, resoluções, instruções normativas, leis, decretos, uma infinidade de instrumentos, todos com o fito de regular a relação entre contribuinte e fisco.

O sistema do direito positivo, ao qual nos deteremos a seguir, é integrado por várias espécies de normas jurídicas válidas em determinado contexto espacial e temporal. Todavia, há que se diferenciar, desde já, que a norma jurídica é o resultado de uma atividade mental, interpretativa do sujeito. A norma jurídica não existe “pronta” no direito positivo, ela deve ser construída⁸ pelo intérprete.

O papel é o suporte físico que carrega os signos, letras e palavras. Os signos, ordenados em conjunto, possuem um significado, que é o conjunto de possíveis referências feitas pelos signos, dentro do senso comum da sociedade.

⁸ Falamos em construída porque o intérprete vai somar ao texto legal o seu próprio contexto. Isso pode fazer resultar em normas distintas abstraídas do mesmo texto. Isso não nos parece possível na tese contraposta, de que a norma estaria contida nos enunciados, pronta para ser descoberta, defendida, por exemplo, por GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

Esse é o texto legal. A significação é a idéia de dever-ser que o intérprete retira para si do texto. Esse é o nosso conceito de norma, confundindo-se com a significação do texto jurídico.

Por tal motivo, não há que se confundir veículos introdutores de normas com as próprias normas. A lei, o pedaço de papel pintado com signos lingüísticos é mero veículo introdutor de normas. O mesmo ocorre com decretos, medidas provisórias, resoluções ou qualquer outra espécie de texto normativo.

Em resumo, a norma jurídica não está diretamente contida dentro de um texto, pronta para ser *descoberta*. Ela deverá ser *construída* pelo intérprete, o qual vai misturar o mero texto legal com as suas concepções, de modo a abstrair do texto o sentido que melhor lhe parece ser o da norma.

A norma jurídica, enquanto unidade mínima e irredutível de significação do deôntico⁹, incorpora enunciados prescritivos em sua estrutura sintática nas condições de antecedente e de conseqüente.

O antecedente vai conter um evento de possível ocorrência no mundo social selecionado pela autoridade como passível de gerar efeitos jurídicos. Tais efeitos jurídicos deverão estar presentes no conseqüente normativo, na proposição tese, que funcionará como prescritora de condutas intersubjetivas.

Tanto a conduta do antecedente quanto o efeito do conseqüente deverão estar abarcadas por certo grau de possibilidade, eis que não faz sentido tratar, no plano da norma jurídica, de condutas impossíveis de ser praticadas. É um limite semântico para a criação de norma jurídica.

Esse antecedente vai ser ligado ao conseqüente, por um ato de vontade jurídica, de autoridade, sem o qual não haveria conexão entre a proposição hipótese e a proposição tese.

Tal ligação se dá através de um operador deôntico que carrega um dever-ser neutro, não modalizado nas formas “permitido”, “proibido” ou “obrigatório”. É exatamente o que diz Paulo de Barros Carvalho¹⁰:

Na norma primária, existiria uma proposição-antecedente, descritiva de possível evento do mundo social, na condição de suposto normativo, implicando uma proposição-tese, de caráter relacional, no tópico do conseqüente. A regra assume, portanto, uma feição dual, estando as proposições implicante e implicada unidas por um ato de vontade da

⁹ Sobre o tema, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2010. Capítulo I.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 46.

autoridade que legisla.

Outro operador deôntico poderá ser encontrado na estrutura da norma, desta vez intraproposicional, visto que estará contido dentro do conseqüente normativo. Este segundo operador aparece modalizado como proibido, permitido e obrigatório, em contraposição ao primeiro, neutro.

Essa, todavia, é apenas parte da estrutura lógica da norma. A sua composição completa pressupõe uma norma primária (já apresentada) e uma norma secundária. Enquanto a norma primária estatui determinada relação jurídica, a norma secundária dispõe que, caso não implementado o conseqüente da norma primária, deve ser determinada relação que assegure o seu cumprimento. É uma norma sancionadora.

Em outras palavras, as normas primárias são aquelas que prescrevem determinada conduta a ser tomada, caso seja realizado o fato previsto no antecedente ou suposto normativo. Já as normas secundárias são aquelas que carregam sanções a serem aplicadas pelo Estado no caso de descumprimento da norma primária. O antecedente da norma secundária será o fato do descumprimento da norma primária e o seu conseqüente é o exercício do poder de coação pelo Estado. Esta surge do descumprimento da norma jurídica de direito material.

Sem uma norma secundária associada, a norma primária fica enfraquecida em seu traço de coercibilidade, aproximando-se mais das normas morais do que norma jurídica propriamente dita. O uso do poder de coerção do Estado é um dos traços fundamentais da norma jurídica, da sua própria juridicidade.

Todas as normas jurídicas - elementos do sistema do direito positivo - possuem a mesma estrutura lógica: dado o fato A, deve ser a conseqüência B. É o princípio da homogeneidade sintática das normas jurídicas¹¹.

O sistema brasileiro é um sistema de normas. Nele, existem normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras são voltadas ao comportamento das pessoas, nas relações de intersubjetividade. Já as normas de estrutura dispõem sobre órgãos, procedimentos e competência, estatuinto de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema¹². Mais adiante,

¹¹ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 43.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 186/187.

apresentaremos normas que atribuem competência tributária como normas de estrutura. A seu lado, podemos indicar normas que instituem tributos como normas de comportamento.

As normas podem ser classificadas, ainda, como gerais ou individuais, bem como abstratas ou concretas. Geral seria aquela que se dirige a um conjunto de sujeitos indeterminados quanto ao número (determinado imposto instituído, como o ICMS); individual a que se volta a certo indivíduo ou grupo identificado de pessoas (uma taxa específica, por exemplo). A tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo.¹³

As normas gerais e abstratas se concentram nos escalões mais altos do ordenamento jurídico, como as Leis e a Constituição. Não possuem condições efetivas de atuar num caso materialmente definido, atributo de que gozam as normas individuais e concretas.

As normas gerais e abstratas dão origem às individuais e concretas. Exemplo disso é o lançamento tributário, que transforma a Lei (norma geral e abstrata) em direito líquido e certo da Fazenda Pública receber o tributo (norma individual e concreta). Nada impede, contudo, que existam normas gerais e concretas (concessão de moratória, por exemplo) ou individuais, mas abstratas (caso da LOMAN – Lei Orgânica da Magistratura Nacional, que se aplica a determinado grupo de indivíduos).

É frequente que se dê grande valor às normas gerais e abstratas. Contudo, a experiência demonstra que a verdadeira ordenação de condutas é papel das normas individuais e concretas, especialmente na seara tributária.

O simples direito positivo não consegue interferir, efetiva e concretamente na conduta humana. O dever-ser do direito positivo não atinge diretamente o ser da conduta. A influência mais eficaz se dá por estímulos crescentes, e justamente para isso que surge a norma jurídica individual e concreta¹⁴. A maior individualidade dá maior concretude à norma.

A construção do fato jurídico forma automaticamente a relação jurídica, formando a norma jurídica individual e concreta a ser aplicada unicamente àquela

¹³ Essa é a explicação fornecida por: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 55/61.

¹⁴ SILVA, Joana Lins e. *Op. cit.* p. 114.

conduta descrita naquele fato, conforme Joana Lins e Silva¹⁵. Para a autora, as normas gerais e abstratas, por estarem em patamares mais altos, servem de fundamento de validade para as normas individuais e concretas.

Na seara tributária, o ato clássico de individualização e concretização de normas é o lançamento. Com ele que a autoridade fiscal (ou o próprio contribuinte, dependendo do caso) vai verificar os eventos ocorridos, selecionar o texto legal pertinente e, daí, produzir norma individual e concreta ordenando ao contribuinte X pagar o tributo no valor Y ao sujeito passivo Z.

Há uma verdadeira incompatibilidade entre normas gerais e abstratas com a realidade. Afinal, uma norma que defina qual a base de cálculo e a alíquota de um imposto é insuficiente. Veja-se o caso do IPTU. De nada serve a norma que define a base de cálculo como o valor venal do imóvel sem atos normativos inferiores que orientem a quantificação desse valor venal em cada localidade e espaço de tempo. Esses normativos somente serão considerados na norma individual e concreta. Daí nossa afirmação de que, ela sim, regula condutas.

Como tipo de normas temos os chamados princípios. Princípios, ao nosso ver, são espécies de normas carregadas de valor que tem como papel fundamental o de fornecer coerência e de ser um vetor de interpretação para todo o ordenamento jurídico. Com seu papel agregador, orientam a atividade criativa, interpretativa e integrativa de normas e do ordenamento jurídico como um todo. É exatamente o que ensina Paulo de Barros Carvalho¹⁶:

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.

Cabe destacar que princípios também são normas, enunciados do discurso prescritivo que se dirigem à orientação de um comportamento. Todavia, se diferenciam pela precisão de seu significado. Ainda que todas as normas tenham certo grau de vagueza (mesmo as normas “regra”), como bem anotou Riccardo

¹⁵ SILVA, Joana Lins e. *Op. cit.* p. 115

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 195.

Guastini¹⁷, nos princípios esse traço é mais acentuado, seja por não possuir um campo de aplicação rígido, seja por carregar ditames teleológicos.

Ocorre que a identificação de um princípio não é atividade simples. Nesse sentido, transcrevemos as idéias de Guastini¹⁸:

Está claro que 'essa definição faz depender a natureza de princípio de certas normas das mutáveis valorações do legislador, da jurisprudência e da doutrina'. Portanto, a questão de se uma norma tem ou não tem valor de 'princípio' não é uma questão de fato, e a resposta é sempre opinável.

São diversos, portanto, os tipos de normas que podem existir no direito. Elas estão aglutinadas no sistema de direito positivo, que passaremos a analisar.

1.3. SISTEMA JURÍDICO.

As normas jurídicas não existem – nem deveriam existir – isoladas, mas fazem parte de um sistema, o sistema jurídico. O conjunto de normas vigentes em determinado espaço físico e temporal recebe o nome de sistema de direito positivo. É o sistema do direito positivo que prescreve condutas e tenta regular a vida em sociedade.

De acordo com Aurora Tomazini,¹⁹ sistema é o conjunto de elementos que se relacionam entre si e se aglutinam perante um referencial comum. É uma totalidade construída. Para termos um sistema é preciso que os elementos de uma classe apresentem-se sob certa estrutura, que se relacionem entre si em razão de um referencial comum.

Sistema jurídico, por sua vez, é aquele que tem como referencial comum a ordenação de condutas humanas, da vida em sociedade e a garantia de direitos humanos, que é justamente o papel do Direito.

Hodiernamente não se pode falar em sistema jurídico sem falar de linguagem. Toda a compreensão da realidade e a formulação do conceito de verdade que mencionamos no capítulo anterior deverá, necessariamente, passar por um processo lingüístico.

¹⁷ GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. Apresentação: Heleno Taveira Tôres. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p 175.

¹⁸ GUASTINI, Riccardo. *Op. cit.* p. 187.

¹⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 114.

Não consegue o ser humano apreender ou compreender diretamente a realidade. Ele precisa verter todo o conhecimento bruto que absorve em signos de linguagem, que a ele serão compreensíveis.

No Direito não é diferente. O próprio sistema do direito positivo precisa formalizar a compreensão dos fatos em linguagem formal, a ele compreensível, para que se busque nele respostas para as questões postas. O Direito não recai diretamente sobre a realidade, mas sim sobre a representação da realidade que é compreendida pelo seu operador.

Não se cogita de qualquer tipo de manifestação do Direito sem a linguagem. É como uma condição inafastável de existência. Bem observou Tarek Moussallem²⁰ que a linguagem é a via de acesso em que as normas jurídicas se manifestam.

É necessário afirmar, ainda, que o direito positivo e a ciência do Direito apresentam-se como subsistemas da categoria dos sistemas sociais. O direito positivo adota postura prescritiva, enquanto que a ciência do Direito adota postura descritiva.

A ciência do Direito, nesse sentido, não constrói o direito positivo, ela o descreve. O objeto único e exclusivo da ciência do direito é o Direito positivo. A ciência o recorta epistemologicamente, criando diferentes especificidades jurídicas para melhor conhecê-lo. É considerada, por tal motivo, metalinguagem ou linguagem de sobrenível, enquanto o direito positivo é a linguagem-objeto. O próprio conhecimento é relação entre sujeito e objeto.

A ciência do Direito, o direito positivo e a linguagem social interagem entre si mas constituem-se, separadamente, como unidades distintas, de modo que podemos dizer serem três sistemas diferentes. Como sistemas, são isolados, mas possuem sutis zonas de interação.

Dissemos acima que ao tempo em que a ciência do Direito adota uma linguagem descritiva, o direito positivo possui papel prescritivo de condutas. A realização de prescrições é ato que torna o direito positivo uma construção típica do mundo cultural que não pode ser concebida no mundo natural.

A relação entre causa e efeito, ou, melhor dizendo, entre antecedente e consequente, não é natural na norma pertencente ao sistema jurídico. Ela é criada

²⁰ MOUSSALLEM, Tarek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 61

por um ato juridicamente legítimo. A força impositiva do Direito faz com que determinadas condutas sejam vinculadas deonticamente à consequências e se tornem juridicamente relevantes.

Esse ato de valoração é justamente resultado de características culturais, tanto que diferentes grupos, em diferentes espaços de tempo possuem direito positivo distinto. O Direito é condicionado culturalmente pelo seu contexto. Vejamos Tarek Moussallem²¹: “A existência do direito positivo é resultado da intervenção do homem junto ao mundo circundante, é um objeto cultural e, por assim ser, traz consigo todas as características inerentes aos objetos culturais”.

O Direito positivo, pela imputação deontica, cria um *dever-ser* inexistente no mundo natural. As normas da natureza funcionam pela lógica “Se *a*, Então, *b*”. Já as normas do direito funcionam pela lógica “Se *x*, Então *deve ser y*”. Essa diferença é fundamental para começar a desenhar uma noção de sistema jurídico.

Assim, o direito positivo trabalha pela lógica deontica, onde as suas normas podem ser válidas ou inválidas. Por outro lado, a ciência do Direito é regida pela lógica apofântica ou alética, de modo que seus enunciados são verdadeiros ou falsos.

Daí Paulo de Barros Carvalho²² declarar que o direito positivo forma um sistema proposicional nomoempírico prescritivo, enquanto que a ciência do Direito forma um sistema proposicional nomoempírico teórico. O fato de ser proposicional significa que é constituído de proposições, ou seja, de linguagem. Nomoempírico caracteriza ser proposições com natureza empírica, e não ideal ou analítica (nomológica). A diferença, já se disse anteriormente, reside na natureza final, de serem as proposições descritivas ou prescritivas.

Nossa investigação se situa no âmbito da ciência do direito, com o objetivo de definir a respeito da validade da norma jurídica de glosa de créditos fiscais de ICMS.

1.4. A QUESTÃO DA VALIDADE.

²¹ MOUSSALLEM, Tarek Moysés. *op cit.* p. 55.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 74/78.

Além da mera identificação da norma, há que se indicar a respeito de sua validade. As normas jurídicas, pelo fato de não serem proposições descritivas, mas sim prescritivas, não se submetem aos critérios de verdade ou falsidade. Elas apenas podem ser válidas ou inválidas.

A validade da norma jurídica é relacional e não atributo que qualifique a norma com ares absolutos. Esta se dá tendo algum sistema como referência. Afirmar que determinada norma “N” é válida significa dizer que ela é válida perante o sistema “S”, ou seja, pertence a tal sistema. A validade é o elemento de pertinencialidade entre o elemento “norma” e o conjunto “sistema jurídico”.

Essa pertinência parte de diversos critérios, como ter sido posta no sistema pelo órgão legitimado para sua produção e ter respeitado o procedimento próprio para tanto. Significa, portanto, ter observado regras de estrutura para sua inclusão no sistema. É, nos dizeres de Aurora Tomazini de Carvalho, *sinônimo de existência da norma no ordenamento jurídico*.²³

A validade não se confunde com eventual eficácia social da norma ou à valorações de justiça que a elas se possa atribuir. Lourival Vilanova afirma que a proposição normativa universal que encontramos no Direito positivo é válida antes de qualquer confirmação empírica no caso concreto. Continua o autor²⁴:

A proposição normativa universal é válida desde o momento que foi posta segundo o procedimento (normativamente) estabelecido pelo sistema jurídico – na lei, em sentido formal ou orgânico, depois da votação pelo órgão legislativo, e da sanção, promulgação e publicação pelo órgão executivo.

No quesito validade, sob a ótica positivista, não há como não tratar de Hans Kelsen²⁵. Para tal autor, a validade apenas se apresentava pela compatibilidade de determinada norma com outra norma superior. Haveria uma norma tida por superior, e outra tida por inferior. O fundamento de validade de uma norma apenas poderia ser a validade de outra norma.

Percebe-se, portanto, que propõe um sistema jurídico coeso, na medida em que umas normas dão fundamento de validade à outras. Apresentam-se,

²³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico semântico*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 673.

²⁴ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010. pp. 67/68.

²⁵ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo : Martins Fontes, 2006. p. 215.

assim, simultânea e dualmente, como normas superiores e como normas inferiores, dependendo do ponto de vista.

Essa cadeia chega até a norma fundamental, que seria pressuposta e que serviria como fundamento último de validade do sistema. Essa norma estaria situada fora do sistema de direito positivo e nem mesmo Kelsen conseguiu dar solução diferente²⁶.

Já em Herbert Hart, o problema da validade é estudado a partir da regra de reconhecimento que, ao lado das regras de alteração e das de julgamento, faria parte das regras secundárias. Hart traz ainda a noção de aspecto interno e externo das regras. A visão externa seria a de um observador, já o ponto de vista interno seria o de um membro do grupo social, vivenciando todo o sistema em que a norma está inserida. Nenhum ponto de vista é suficiente por si só. A respeito da regra de reconhecimento, assim se manifesta Hart²⁷:

Dizer que determinada norma é válida equivale a reconhecer que esta satisfaz a todos os critérios propostos pela regra de reconhecimento e é, portanto, uma norma do sistema. Na verdade, pode-se simplesmente dizer que a afirmação de que certa norma é válida significa que tal norma satisfaz a todos os critérios oferecidos pela regra de reconhecimento.

A regra de reconhecimento fixa os pressupostos e requisitos para admissão de determinada norma dentro do sistema jurídico.

Quanto mais complexo seja um ordenamento jurídico, mais critérios existirão na regra de reconhecimento. Num sistema jurídico moderno, com múltiplas fontes, a regra de reconhecimento é mais complexa, com critérios que podem incluir uma Constituição escrita, sanção legislativa e precedentes judiciais. Nossa opinião é de que a competência, tratada acima, seria um desses critérios.

Hart deixa claro que a regra de reconhecimento é diferente das outras regras do sistema. Enquanto uma regra subordinada de um sistema pode ser válida e existir mesmo se for geralmente ignorada, a regra de reconhecimento apenas existe como uma prática complexa, mas normalmente concordante, dos tribunais, dos funcionários públicos e dos particulares, ao identificarem o direito por referência a certos critérios. A sua existência é uma questão de fato que, na maioria das vezes, não é enunciada.

²⁶ MENDES, Sônia Maria Broglia. *A validade jurídica pré e pós giro linguístico*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 121.

²⁷ HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. São Paulo : Editora WMF Martins Fontes, 2009. p, 133.

A forma mais didática de tratar a questão da validade norma jurídica foi apresentada por Norberto Bobbio, para quem toda norma jurídica pode ser submetida a três valorações distintas, independentes umas das outras. Vejamos, a respeito, o que ensina o autor²⁸:

De fato, frente a qualquer norma jurídica podemos colocar uma trílice ordem de problemas: 1) se é justa ou injusta; 2) se é válida ou inválida; 3) se é eficaz ou ineficaz. Trata-se dos três problemas distintos: da justiça, da validade e da eficácia de uma norma jurídica.

Analisamos os incentivos fiscais e a glosa de créditos sob a ótica da validade jurídica. O problema da validade é aquele que visa averiguar a existência da norma. É critério independente de sua eficácia e de sua justiça. Ainda Bobbio²⁹ sustenta que a investigação da validade deve partir de três operações.

A primeira consiste em averiguar se a autoridade de quem ela emanou tinha o poder legítimo para emanar normas jurídicas vinculantes dentro de determinado ordenamento jurídico. Essa operação está intimamente ligada à idéia de competência.

A segunda etapa é averiguar se não foi *ab-rogada*, no sentido de ainda ser válida. Na terceira operação deve-se verificar a compatibilidade com outras normas do sistema. É o que o próprio Bobbio vai chamar de ab-rogação implícita. Deve ser levada em consideração, principalmente, a compatibilidade com as demais normas do sistema que possuam *status* hierarquicamente superior.

Para nós: a validade pode ser analisada incorporando as perspectivas da semiótica, sintática, semântica e pragmática.

A perspectiva sintática analisa a norma de acordo com sua posição no sistema e relação com outras normas, de modo que a validade advém do fato do sujeito e procedimento adotados para a produção normativa serem aqueles previstos na norma de estrutura do sistema. Sem tal requisito, a norma é inválida.

Sob a ótica semântica, deve ser averiguada a compatibilidade entre os enunciados da norma inferior e os daquelas de hierarquia superior. É o campo de validade material. Eventual incompatibilidade com a norma superior ou impossibilidade de concretização atraem a invalidade.

²⁸ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo: EDIPRO, 5ª ed. revista, 2012. p. 47.

²⁹ BOBBIO, Norberto. *op. cit.* p. 48/49.

Tácio Lacerda Gama entende que o intérprete apenas deve recorrer ao plano pragmático se houver dúvida ou discordância a respeito da validade da norma jurídica. Nele, se analisa os usos que o intérprete faz da norma. Nesse plano, o único juízo de validade com força prescritiva é o do Poder Judiciário³⁰.

Portanto, para nós a validade jurídica de uma norma depende da sua inserção no sistema de acordo com as regras nele prevista, bem como da coerência de seu conteúdo.

O fato é que, como bem pontua Sônia Maria Broglia Mendes, não existe critério único para estabelecer a validade jurídica, sendo esta uma relação entre a norma e o critério eleito, ou seja, quando a norma se ajusta ao critério que a considera válida³¹.

Com essas premissas básicas postas e fixadas, passemos ao ponto seguinte da dissertação.

³⁰ GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 55.

³¹ MENDES, Sônia Maria Broglia. *A validade jurídica pré e pós giro linguístico*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 206.

2. O FEDERALISMO FISCAL BRASILEIRO.

2.1. VISÃO GERAL.

Outro ponto preliminar importante diz respeito aos traços do federalismo fiscal brasileiro.

O Brasil, de acordo com o *caput* do artigo 1º da Constituição Federal, se organiza sob a forma de uma república federativa. Desde já destacamos que concordamos com Hugo De Brito Machado Segundo quando afirma que não basta a previsão abstrata em uma Constituição para que a forma federativa de Estado seja efetivamente adotada³². A prática pode mostrar organização diversa, conforme explicaremos.

O sistema federal é adotado por quase todas as democracias de grande extensão territorial ou muito populosas. Vinte e oito países que abrigam mais de 40% da população mundial se autoproclamam federativos ou são considerados como tal, de acordo com George Anderson³³.

O federalismo surgiu a partir de um maior reconhecimento do indivíduo e da valorização dos seus direitos fundamentais, de modo que é uma limitação ao poder estatal a partir de sua divisão interna. Tal divisão do poder gera esferas de competência que reduzem os riscos às liberdades dos cidadãos.

Assim, duas formas de divisão de poder governamental podem existir, ambas presentes no Brasil: a primeira é a divisão horizontal da separação dos poderes (ou do poder, para ser mais técnico), de modo que gera uma repartição de funções em legislativo, executivo e judiciário. Ao lado, temos divisão vertical do federalismo, a gerar uma repartição de competência entre um poder central e outro regional ou federado.

Quando organizado da forma federativa, o Estado, conquanto seja uno do ponto de vista internacional, é composto por Estados-Membros autônomos perante o poder central. Forma-se, portanto, o poder central e o poder regional, com atribuições distintas e desenhadas por uma Constituição.

³² SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Contribuições e Federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 23.

³³ ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Trad. Ewandro Magalhães Jr. e Fátima Guerreiro. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009. p. 17.

No caso do federalismo brasileiro ainda temos uma particularidade fundamental, que é o fato de o *caput* do artigo 1º da Constituição Federal trazer dicção expressa no sentido de ser o Município um ente federativo, gerando uma federação tridimensional (União, Estados e Municípios).

A base da aglutinação de Estados membros em um ente central é o princípio unitarista, ou seja, a identidade do seu povo. O federalismo seria a melhor forma de institucionalizar o princípio unitarista, conforme ensina Paulo Bonavides³⁴.

Os traços particulares de cada federação são variáveis no espaço e no tempo, não havendo como unificá-los. A título de exemplo, no Brasil, ao longo da década de 60 do século passado, durante o regime militar, o poder de Estados e Municípios foi quase anulado, apesar de, formalmente, ainda ser uma federação.

Ainda assim, Luis Roberto Barroso³⁵ define três características que são fundamentais para o desenho do federalismo: a participação do Estado-membro na formação da vontade federal, a sua autonomia constitucional e, por fim, a atribuição de competências (político-administrativas, legislativas e tributárias) exclusivas a este.

A autonomia é fundamental para que se fale em Estados-membros, e não em mera divisão de um órgão único. A autonomia deve se fazer presente, possibilitando o autogoverno, a autonomia política e ordenamento jurídico próprio, desde que respeitados os termos de uma Constituição Federal.

Cabe destacar que a autonomia, nesse sentido, não se confunde com soberania. A soberania é caráter próprio da União, no sistema federativo. A divisão interna gera entes autônomos e com competências próprias, mas não soberanos. Caso a divisão interna gerasse entes soberanos não estaríamos diante de uma federação, mas sim de uma confederação. Da mesma forma, se as divisões internas não concederem autonomia, estaremos diante de um Estado unitário.

Três tipos de federalismo são identificados por Fernando Rezende³⁶, sendo eles o federalismo competitivo, federalismo cooperativo e o federalismo executivo.

³⁴ BONAVIDES, Paulo. Constituinte e Constituição. 2ª ed. Fortaleza: IOCE, 1987, p. 358 *apud* SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Contribuições e Federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 24.

³⁵ BARROSO, Luis Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo – os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 173.

³⁶ REZENDE, Fernando. *A reforma tributária e a federação*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009. p. 46/49.

O federalismo competitivo, de que é exemplo os Estados Unidos da América, tem delimitação rígida das competências do poder central, entes federados com grande peso e com baixo grau de unidade.

O federalismo executivo, exemplificado pelo Canadá, tem sua cooperação operacionalizada por processos decisórios informais e pouco transparentes nas relações entre governo federal e das províncias, não havendo instituições para tal tarefa.

O federalismo cooperativo, em contraposição ao executivo, tem tais processos decisórios institucionalizados e formalizados, como na Alemanha.

No Brasil, nos parece que a Constituição desenha um federalismo do tipo cooperativo, especialmente no seu artigo 23, onde define larga competência comum da União, Distrito Federal, Estados e Municípios.

Tal modalidade de federalismo é a mais adequada ao Estado Social e se justifica pela necessidade de implementação de políticas públicas que precisam ser uniformizadas em escala nacional. O federalismo cooperativo promove a homogeneização de atuações, sem desaguar em centralização.³⁷

Sempre é importante destacar que esses elementos devem ser concretos, e não mera formalidade, texto frio de uma Constituição que não passa de simbólico papel pintado. Todos devem se apresentar e, principalmente, ser viáveis sob a ótica econômico-financeira.

Todavia, a prática demonstra que a competitividade entre entes acaba por tomar conta do cenário. Exemplo disso é a própria guerra fiscal, conceito que será detalhado mais adiante.

Não há que se falar em verdadeira federação onde os Estados-membros possam se organizar, mas não consigam formar uma estrutura adequada para o autogoverno. Associada à competência para executar, deve estar a competência para arrecadar. A verdadeira divisão de poderes na federação deve passar pela discussão de arrecadação e gastos de cada ente.

De tal forma, federalismo fiscal é a partilha das competências arrecadatórias entre os entes federativos de modo que cada um possa atender as competências executivas que lhe foram outorgadas pela Constituição. Quem dá os

³⁷ BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 56/57.

fins deve, necessariamente, dar os meios. Semelhante é o conceito de Regis Fernandes de Oliveira³⁸:

Em sendo assim, o federalismo fiscal significa a partilha dos tributos pelos diversos entes federativos, de forma a assegurar-lhes meios para atendimento de seus fins. Não só dos tributos, no entanto, mas também das receitas não tributárias, como as decorrentes da exploração do seu patrimônio (preço), da prestação de serviços através de concessão ou da partilha de produto da produção de energia elétrica e da produção mineral, na forma do §1º do art. 20 da Constituição. Faz-se um bolo arrecadatório destinado a fornecer os meios para que o Estado cumpra suas finalidades, podendo atender aos serviços públicos, exercitando o poder de polícia, intervindo no domínio econômico, preservando situações através de documentos e mantendo sua estrutura, tais como adquirindo imóveis (por compra ou expropriação), móveis, objetos artísticos, monumentos, alugando imóveis, mantendo seu pessoal, etc.

Sem a compatibilidade constitucional entre arrecadação e obrigações, cria-se uma federação inviável, de modo que os entes federativos se tornam insustentáveis e o laço que os une é facilmente rompido.

Ocorre que nem sempre os Estados membros estão no mesmo patamar de arrecadação e, por esse motivo, tem menos condição de execução das suas obrigações. Os prejuízos de um membro enfraquecido são óbvios não apenas para o sistema federativo, mas para os cidadãos que nele vivem.

Bem se sabe que todos os direitos tem um custo a eles associado³⁹. Não só os direitos “sociais”, como se entendia, mas mesmo as liberdades individuais tem um custo. Dessa forma, se o Estado arrecada menos, executará menos. Os direitos dos cidadãos, inclusive fundamentais, podem ser afetados por um sistema federativo desequilibrado.

Isso ocorre de modo muito acentuado no Brasil, onde os centros de excelência de saúde, educação, produção e etc. se concentram de modo desproporcional no sul e sudeste. Assim, cabe tratar das desigualdades regionais no Brasil e relacioná-las aos benefícios fiscais.

2.2. DESIGUALDADES REGIONAIS E BENEFÍCIOS FISCAIS.

³⁸ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro* – 2ª edição revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 40.

³⁹ A esse respeito, recomendamos a brilhante obra representativa: HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass, *The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes*, New York and London: W. M. Norton, 1999.

O Sistema Tributário Nacional é a tentativa do constituinte de organizar as normas tributárias de modo a alcançar o melhor equilíbrio possível entre arrecadação e direitos fundamentais. Nele são delineados os principais traços da tributação no Brasil, inclusive os direitos fundamentais do contribuinte.

Para nós, é inconcebível que a federação brasileira seja desequilibrada a ponto de tornar a economia de toda uma região quase que irrelevante diante daquela de um único Estado (caso do Norte e São Paulo)⁴⁰.

Apesar disso, as diferenças e eventuais interesses divergentes de Estados são naturais e, até mesmo, inerentes ao Estado Federal. Por esse motivo que surge a figura da União.

Os Estados tem atribuições idênticas. As atribuições do governo de São Paulo e do Acre são exatamente as mesmas. Um cidadão residente em um ou outro Estado deve receber a mesma gama de serviços públicos e com qualidade equiparada.

Ocorre que a disparidade na pujança econômica das entidades federativas é muito grande, e isso afeta a capacidade dos Estados de gerar riqueza através de arrecadação tributária própria. Isso reverbera nos serviços fornecidos.

Em uma federação com larga extensão territorial como o Brasil cada Estado tem a sua vocação. Não há que se comparar as possibilidades da região sudeste com as da Amazônia. Cada uma tem uma vocação diferente, uma tendência histórica a determinado ramo de atividade.

Por exemplo, a Amazônia atrai olhos do mundo inteiro pela exuberância de suas florestas, de modo que uma larga industrialização e conseqüente devastação, ainda que pudesse trazer benefícios econômicos, não lhe é condizente.

No regime federal, esse tipo de desigualdade deve ser mitigado. É inaceitável a conformação com realidades tão distintas de desenvolvimento. Bem observou sobre o assunto Gilberto Bercovici⁴¹:

Nos regimes federais, tradicionalmente, compete à União buscar a redução das desigualdades regionais. No Brasil, a forte presença estatal na economia contribuiu para que o Governo Federal ocupe um papel de

40 Conforme AMORIM, Daniela. *Oito Estados concentram 77,8% do PIB brasileiro, diz IBGE*. São Paulo: O Estado de São Paulo, 23/11/2012. Disponível em <<http://economia.estadao.com.br/noticias/economia-geral,oito-estados-concentram-778-do-pib-brasileiro-diz-ibge,135600,0.htm>> Acesso em 18/08/2013.

41 BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 58.

fundamental importância nas políticas de desenvolvimento regional. Desta maneira, os fundos públicos (receitas tributárias, gastos da união e das estatais federais, incentivos fiscais e empréstimos públicos), são fundamentais nas relações federativas, especialmente em países com enormes disparidades regionais como o nosso. A estruturação federal pressupõe transferência considerável de recursos públicos entre as regiões, fundamentada no princípio da solidariedade.

A federação deve ter mecanismos para lidar com esse quadro. A cooperação financeira para compensar disparidades regionais é um dos fundamentos do federalismo cooperativo em termos fiscais. Diante disso, é natural a realização de transferências do governo central para o ente federativo, com a finalidade de equalização.

Mais ainda, é comum a concessão de benefícios fiscais, na tentativa de captação de recursos e investimentos privados. Compartilhamos, nesse sentido, do entendimento de Regis Fernandes de Oliveira⁴²:

A luta, pois, pela captação de recursos privados, a concessão de incentivos, a prática de renúncia fiscal, é perfeitamente amoldável no sistema federativo. O que não se pode permitir, e para isso o Estado Federal tem que impor limites, é o destino sempre indesejado de todos os recursos apenas para uma ou duas unidades federadas. Logo, importante que se criem regras, até para permitir o desenvolvimento regional.

(...)

Nem sempre se pode recriminar a rotulada guerra fiscal. Por vezes, é nociva aos interesses nacionais e, pois, deve ser reprimida. Por outras, no entanto, é útil, a fim de destinar indústrias ou prestação de serviços a regiões pouco desenvolvidas ou em precárias condições.

Entendemos que a pujança econômica reflete diretamente nos índices sociais de cada região. É notório que os grandes centros de educação e atendimento médico do país se localizam na região sudeste, não por coincidência aquela que tem economia mais forte. Através das normas tributárias indutoras de comportamento o Estado tenta incentivar os agentes econômicos a assumir posturas desejáveis para a concretização da ordem sócio-econômica constitucionalmente proposta.

As desigualdades regionais são um problema incontestável que, inclusive, mereceu atenção do Constituinte, sendo por esse tratado em diversos

⁴² OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro* – 2ª edição revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, pp. 41-42.

momentos⁴³, vindo a ser detalhado no artigo 43⁴⁴, como forma de facilitar o trabalho em prol da sua redução.

Diversas são as formas de amenizar as desigualdades regionais. Um dos meios mais comuns, sendo ainda o caminho mais rápido para atração de investimentos e, como consequência, de uma chance de desenvolvimento, é a dita renúncia de receita, que, de acordo com Regis Fernandes de Oliveira⁴⁵ pode operar-se através de incentivos fiscais, como a remissão, isenção, etc. ou então a título de financiamentos.

Esse tipo de incentivo costuma ser entendido como uma relativização da neutralidade da tributação, sendo utilizado para interferir em comportamentos buscando a solução de problemas sociais. Sobre o tema, declara André Elali⁴⁶:

Os incentivos, sujeitando-se aos ditames da Constituição, devem ser concedidos a partir de análises técnicas da economia, que deve fornecer ao Direito instrumentos úteis de busca das soluções para os problemas sociais. Daí a grande importância, no direito norte-americano, de se estudar o efeito da norma jurídica sobre o fenômeno econômico.

A partir do maior dinamismo econômico gerado por incentivos fiscais, o Poder Público pretende ampliar o atendimento às necessidades sociais. Obviamente que uma maior quantidade de empresas realizando negócios em regiões periféricas

⁴³ Vide Constituição Federal de 1988, arts. 23, X; 150, I; 165 §6º; 170, VII; 174 §1º, dentre outros.

⁴⁴ Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

§ 1º - Lei complementar disporá sobre:

I - as condições para integração de regiões em desenvolvimento;

II - a composição dos organismos regionais que executarão, na forma da lei, os planos regionais, integrantes dos planos nacionais de desenvolvimento econômico e social, aprovados juntamente com estes.

§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

I - igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público;

II - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

IV - prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas.

§ 3º - Nas áreas a que se refere o § 2º, IV, a União incentivará a recuperação de terras áridas e cooperará com os pequenos e médios proprietários rurais para o estabelecimento, em suas glebas, de fontes de água e de pequena irrigação.

⁴⁵ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Op. cit.*, p. 379.

⁴⁶ ELALI, André. *Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 51.

aumentará a quantidade de empregos gerados, possibilitando melhor qualidade de vida para alguma parcela da população.

Não apenas dessa forma se pode melhorar a condição social das pessoas. Parte-se da hipótese de que o aumento de investimentos em determinada área pode compensar aquela renúncia inicial de receitas em decorrência de determinado incentivo fiscal, inclusive incrementando a arrecadação originária. Uma maior arrecadação, em prudentes mãos governamentais, se reflete diretamente em melhor atendimento aos direitos sociais.

Maiores investimentos em saúde, educação, assistência social em geral, trabalho, moradia, dentre diversos outros anseios sociais, são desejáveis e mesmo obrigatórios ante os mandamentos constitucionais. Afinal, nesse sentido são as palavras de Adilson Rodrigues Pires⁴⁷:

A concessão de incentivos não é simplesmente uma forma de intervenção do Estado na Economia privada. Deve ser entendida, isto sim, como um canal capaz de promover, em última instância, o desenvolvimento em sua face mais humana, que é a de agregar qualidade de vida à população, seja através da criação de empregos, do acesso à cultura, da geração e redistribuição de renda ou quaisquer outros meios lícitos.

O papel do pacto federativo, portanto, não é o de impedir as práticas de renúncia fiscal ou de incentivos. Pelo contrário, é de orientá-las de acordo com as vocações de cada ente para reduzir as desigualdades e, dessa forma, privilegiar um desenvolvimento homogêneo.

É assim que surge o chamado federalismo cooperativo, adotado pelo Constituinte de 88, que tem como objetivo reduzir o isolamento dos entes federados para diminuir as desigualdades entre eles⁴⁸. Isso se faz mediante ações conjuntas. A título de exemplo, seguem os dados colocados por Guilherme Bueno de Camargo⁴⁹:

(...) em 1998 foram repassados pelo governo federal aos governos da região Norte cerca de R\$360,00 por habitante, enquanto que os governos da região Sudeste receberam pouco menos de R\$90,00 *per capita*.

⁴⁷ PIRES, Adilson Rodrigues. *Ligeiras Reflexões Sobre a Questão dos Incentivos Fiscais no Brasil*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 35.

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed., atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 293.

⁴⁹ CAMARGO, Guilherme Bueno de. *A guerra fiscal e seus efeitos*. In: CONTI, José Maurício (org). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 198.

A concessão de incentivos fiscais é reflexo da liberdade que vigora em nosso ordenamento jurídico. É uma forma de induzir comportamentos sem que seja necessária a intervenção mandamental direta.

Afinal de contas, ninguém duvida da inconstitucionalidade de uma possível lei que determine que indústrias automobilísticas somente poderiam ser implantadas no Estado do Pará, por exemplo. Essa modalidade de intervenção direta do Estado na economia é abominada pela Constituição Federal.

De modo mais sutil, é possível a concessão de incentivos fiscais que tornem mais atrativa a instalação no Estado do Pará do que em outros. Assim, mesmo inconscientemente, os agentes econômicos tendem a cumprir exatamente com aquilo que fora planejado pelo Poder público: instalar-se no Pará.

A disciplina direta de determinadas condutas, além de trazer discutíveis ataques à liberdade, carrega dificuldades na aceitação e na eficácia social da norma. Nesse sentido, as palavras do sempre genial Alfredo Augusto Becker⁵⁰:

É preciso dar muita atenção aos reflexos psicológicos dos indivíduos cuja liberdade será conservada ou cuja conduta será disciplinada (diretamente) pela regra jurídica. Por isto, antes de se criar uma regra jurídica (ex.: estabelecendo um ilícito) que poderá provocar grande reação contrária da opinião pública ou de determinado grupo social, é prudente esperar que esta opinião se modifique ou se neutralize. Para que tal aconteça, o Estado deverá agir e, nesta sua ação de reforma ou educação social, o tributo extrafiscal é excelente instrumento.

Assim, quando se trabalha com o aspecto extrafiscal do tributo o fim buscado pelo Estado não é o valor em si, a receita. O resultado almejado é determinado reflexo econômico-social da tributação instituída (ou excluída).

Exemplos desses resultados foram encontrados por José Nilo de Oliveira Júnior e Adilson Freitas Dias⁵¹:

Segundo dados pesquisados, excetuando-se as concessões para o setor mineral, o Pará participa de fato da guerra fiscal nos anos de 1997 a 2007. Os anos de 2003, 2004 e 2006 foram os que registraram o maior o número de concessões de benefício. Ainda de acordo com o levantamento, aproximadamente 170 empreendimentos receberam algum tipo de benefício, sendo o crédito presumido o tipo mais frequente. A atividade

⁵⁰ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 634.

⁵¹ OLIVEIRA JÚNIOR, José Nilo de, DIAS, Adilson Freitas. *Guerra fiscal no Estado do Pará: Uma avaliação da política de incentivos sobre o ISS, Emprego e Valor Adicionado Bruto da indústria*. In: Anais do I Circuito de Debates Acadêmicos. CODE 2011. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area4/area4-artigo25.pdf>> Acesso em 25/08/2013.

industrial foi a mais incentivada, recebeu cerca de 62% das concessões, seguidos da pecuária (20%), agroindústria (16%) e pesca (2%). De acordo com dados apresentados em alguns decretos de concessão de incentivo fiscal, o Pará teria recebido R\$ 6,6 bilhões de investimentos privados, viabilizando a instalação e ampliação de mais de 160 empresas e gerando pouco mais 151 mil postos de trabalhos entre diretos e indiretos até 2006.

Esse tipo de utilização extrafiscal do tributo é uma discricionariedade política, de modo a mesma pessoa competente para instituir um tributo possui, via de regra (veremos adiante o caso do ICMS), competência para exonerar. O exercício da competência exonerativa é facultativo e discricionário. Por isso mesmo são, também, modificáveis

Da mesma forma, sendo notório o vigor dos primados de isonomia e da generalidade em nosso sistema jurídico, a concessão de incentivos fiscais é excepcional. Somente pode existir quando venha privilegiar interesses extrafiscais politicamente relevantes. Apenas assim, ao nosso ver, serão amoldáveis à uma federação concreta.

Fato é que no afã de atrair investimentos, muitos entes acabam por exacerbar a tentativa de conceder incentivos fiscais. Incentivos excessivos, desnecessários e desproporcionais são prejudiciais à própria organização da federação.

De acordo com levantamentos recentes, com a guerra fiscal os estados abrem mão de uma receita anual de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que varia de R\$ 52,8 bilhões, pelas contas do secretário da Fazenda de São Paulo, Andrea Calabi, a R\$ 55 bilhões, conforme a estimativa do secretário-executivo interino do Ministério da Fazenda, Dyogo de Oliveira⁵².

Um ente, sempre que concede determinado incentivo fiscal, seja ele de qual modalidade for, acaba por intervir, ainda que indiretamente, na esfera de outro. A convivência federativa, por vezes, é levada ao extremo da competitividade de modo que todos os envolvidos saem perdendo. O prejuízo é coletivo não apenas para as pessoas jurídicas de direito público envolvidas, mas para seus cidadãos.

⁵² De acordo com: LIMA, Djalma. *Com guerra fiscal, estados abrem mão de mais de R\$ 50 bilhões por ano*. Brasília: Agência Senado, 08/10/2013. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2013/10/08/com-guerra-fiscal-estados-abrem-mao-de-mais-de-r-50-bilhoes-por-ano>> Acesso em: 12/10/2013.

A guerra fiscal, disputada a golpes de caneta, seria a disputa, entre unidades federativas, para a atração de empresas e investimentos através de benefícios fiscais da mais diversas naturezas.

Grande consequência da guerra, além da renúncia de receitas, se apresenta sob a ótica concorrencial. Empresas passam a se programar com base em incentivos fiscais concedidos como estímulo à sua instalação em cada localidade. Ocorre que tem sido frequentes as declarações de inconstitucionalidade de tais incentivos, quando despidos de autorização do CONFAZ.

Esse fato gera desigualdade na cadeia de produção, visto que determinada empresa pode ter sua fábrica em uma localidade afastada dos grandes centros contando que, apesar do aumento no frete, os custos fiscais venham a ser menores.

A declaração de inconstitucionalidade em momento muito posterior gera, ainda, problemas de reputação das empresas com relação a fornecedores, contratuais e, até mesmo, indenizações por perdas financeiras. O repasse do benefício ao preço (que é a conduta esperada do empresário) agrava tal quadro, eis que nem sempre se possui reservas suficientes para fazer frente a obrigações tributárias.

A quebra dessa confiança, além de gerar um ambiente de incertezas e desconfiança quanto às autoridades do País, pode deixar desamparada não apenas a pessoa jurídica diretamente afetada, mas também os cidadãos que ali trabalham ou que dela dependem direta ou indiretamente.

Mais ainda, empresas que não gozem de benefícios fiscais devem praticar preços menores para conseguir se manter competitivas no mercado, o que geralmente se reflete na qualidade do produto final.

Apesar da guerra fiscal ser vista com maus olhos pela doutrina, é, a nosso ver, um fenômeno tão inevitável quanto bem-intencionado. É o reflexo da atuação de diversos governantes, com interesses frequentemente divergentes, tentando atrair investimentos para o seu Estado. Todavia, pela forma como se desenha tal tentativa, ela é reveladora de uma grave crise no federalismo brasileiro.

Essa intenção é nobre, sem dúvida. Ocorre que nem sempre os resultados alcançados são coerentes com os objetivos e, mais ainda, corre-se o

risco de conceder incentivos fiscais, renunciando receita, sem efeitos satisfatórios. É a opinião também de George Anderson⁵³:

Incentivos fiscais e outros incentivos afetam a eficiência e o desempenho da economia: podem ser usados pelas unidades constitutivas na tentativa de atrair empresas e cidadãos interessados em investir em seu território. Embora possa até ser saudável algum grau de competição na área fiscal e na área do gasto, há também o risco de atrair investimentos para locais ineficientes, causando perda ou mau uso dos recursos.(grifo nosso)

Cabe falar que o termo incentivos ou benefícios fiscais é genérico. Desse modo, cabe a abertura de um parêntese, na forma de tópico autônomo, para informar quais são as modalidades pelas quais podem ocorrer e firmar a semântica dos termos com que trabalhamos.

2.3. TIPOS DE BENEFÍCIOS FISCAIS.

É importante, a essa altura, deixar claro o que se quer dizer com incentivos fiscais, lembrando da lição de Norberto Bobbio de que *o rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental para construir qualquer ciência.*⁵⁴

Primeiramente, destaca-se que utilizamos incentivos e benefícios fiscais como termos abrangentes, denotadores de um gênero com várias espécies.

Incentivo ou benefício fiscal é todo e qualquer meio utilizado pelo poder público para tornar menos oneroso o cumprimento da obrigação tributária para o contribuinte.

Preferimos falar em redução do ônus do que em redução quantitativa porque em algumas hipóteses um incentivo fiscal pode ser concedido pelo mero diferimento ou com um regime diferenciado de arrecadação, sem alterar diretamente a quantia paga. Semelhante é o conceito de Marcos André Vinhas Cantão⁵⁵:

Em uma primeira abordagem, ao menos para saciar o desejo de uma definição, vemos que os “incentivos fiscais” são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à

⁵³ ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Trad. Ewandro Magalhães Jr. e Fátima Guerreiro. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009. p. 51.

⁵⁴ BOBBIO, Norberto. *Teoria della scienza giuridica*, Torino, 1950, p. 200-36. *apud*: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 309.

⁵⁵ CANTÃO, Marcos André Vinhas. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 114.

instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico.

Do conceito transcrito, discordamos quanto ao “veículo legislativo”, eis que, como veremos adiante, algumas modalidades de incentivos podem ser concedidas pelo Poder Executivo através de mecanismos diversos da lei.

Temos consciência de que nosso conceito de benefício fiscal é predominantemente econômico e não jurídico. Contudo, deixamos claro, desde já, que não pretendemos nos aprofundar, nesta dissertação, na busca de um conceito jurídico abrangente de incentivos fiscais, o que demandaria espaço que não possuímos.

Portanto, para os fins atuais, trabalharemos com esse conceito *econômico* que pode, a seu tempo, ser concretizado por diversos meios *jurídicos*.

Incentivar é, portanto, uma forma de trabalhar com o caráter extrafiscal do tributo de modo a privilegiar ou refrear determinadas condutas, em prol de valores que sejam socialmente, politicamente ou economicamente interessantes. O direito tributário alcança, então, a finalidade de servir à política sócio-econômica, que é de sua natureza, conforme ensina Alfredo Augusto Becker.⁵⁶

Como dito acima, com a concessão de estímulos fiscais se busca a dinamização da economia, com a conseqüente ampliação das vagas de emprego, melhoria no contexto de mercado e etc. Tais ocorrências derivadas do estímulo acabam por compensar uma renúncia de receita ocorrida no primeiro momento.

Por diversos meios pode ocorrer um incentivo. A primeira diferenciação que cabe ser feita é entre incentivos fiscais, incentivos financeiros e incentivos creditícios.

A diferença crucial entre um e outro consiste no momento da concessão. Certo é que o benefício fiscal é concedido antes do pagamento do tributo, atacando a constituição da obrigação tributária. É uma forma de renúncia de receita. Benefícios fiscais são isenções, redução de alíquota, redução de base de cálculo, crédito presumido, diferimento do pagamento, dentre outros.

Por outro lado, o incentivo financeiro é concedido após já ter sido exaurida a relação obrigacional tributária e é outorgado com receitas previstas no

⁵⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 638.

orçamento de determinado ente político. Por tal motivo os incentivos financeiros são regulados pelo Direito financeiro, que é um ramo autônomo da ciência do Direito. Exemplos seriam financiamentos para pagamento de tributos, financiamentos para implementos tecnológicos, etc.

Cabe destacar que, para fins concorrenciais, o CADE⁵⁷ (Conselho Administrativo de Defesa Econômica), em resposta à Consulta nº38/1999, relatada pelo Conselheiro Marcelo Calliari, já se manifestou que não há diferenças práticas entre ser um incentivo financeiro ou fiscal:

A concessão de incentivos fiscais ou financeiro-fiscais possui o mesmo efeito para a empresa e para o mercado. Ambos esse tipos importarão na redução artificial do montante de imposto a pagar, gerando os mesmos efeitos seja para a empresa favorecida seja para os concorrentes e o mercado.

Portanto, apesar de haver diferença formal entre incentivos financeiros e incentivos tributários, a consequência econômica de ambos é idêntica, seja a partir de renúncia de receita ou de aplicação de despesa.

Ao lado desses, ainda que boa parte da doutrina não os inclua, entendemos razoável fazer constar os incentivos creditícios, previstos expressamente no artigo 165, §6º da Constituição Federal. Estes são decorrentes de programas oficiais de crédito com taxas e juros abaixo de mercado.

Em se falando de incentivos fiscais, diversos são os tipos exonerativos que podem ser instituídos. A enumeração consta na Lei Complementar 101, a Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

§1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

⁵⁷ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONOMICA, Resposta à Consulta nº. 0038/99. Relator Conselheiro Marcelo Calliari. Publicado no DOU de 28.04.2000.

Nem todas as formas que trataremos estão compreendidas no conceito legal. Todavia, este serve como bom indicativo do quão amplo é o espectro de incentivos que podem ser concedidos.

O primeiro de que pretendemos tratar é a não incidência, que significa dizer que um fato é tributariamente irrelevante, de modo que não se subsume a nenhuma hipótese de incidência possível do tributo⁵⁸.

A não incidência diz respeito à própria limitação da norma jurídica que determina os fatos geradores possíveis. Os fatos que não foram delimitados fazem parte da hipótese de não incidência, contraposta à hipótese de incidência. Se os requisitos previstos em lei para desencadear a relação jurídico-tributária estão ausentes, não há incidência. Os textos legais que carregam tais hipóteses são meras explicitações de fatos que já fazem parte (ou melhor, estão fora) do sistema jurídico tributário.

O conceito de não incidência a torna muito próxima à duas outras modalidades de incentivos, que são a imunidade e a isenção. Delas passamos a tratar.

As imunidades possuem sede constitucional e são uma restrição à competência tributária, de modo que não pode sequer existir juridicamente uma ato legislativo que tribute o fato imune. São exemplos as imunidades sobre templos de qualquer culto, imunidade recíproca, etc.

A imunidade é uma expressa definição negativa de competência tributária, de modo que exclui do espectro de tributação possível aquilo que o Constituinte deseja incentivar. Vejamos a opinião de Humberto Ávila⁵⁹:

A rigor, porém, as regras de imunidade não podem ser qualificadas de “subtração” ao poder de tributar, pois a competência para instituir tributos não foi sequer atribuída para, então, ser suprimida. Só é plausível falar de uma “subtração”, na hipótese de existência prévia de algo apto a ser retirado. Essa mencionada “subtração” é apenas pressuposta, para melhor explicar as regras de imunidade.

Inclusive esse fato deixa dúvidas se estamos diante, verdadeiramente, de uma modalidade de incentivo fiscal, já que não se trata de um exercício do poder de exonerar, mas sim de carência de competência⁶⁰.

⁵⁸ Essa é a opinião também de: CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário* – 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 847.

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 135.

Para nós, a imunidade é, sim, um incentivo fiscal com sede direta na Constituição. Nada impede que o próprio Constituinte, quando da edição do ato inaugural do ordenamento jurídico, escolha, desde já, situações que devem ser incentivadas.

Por outro lado, para se falar em isenção, se depende de uma lei que mutile a hipótese de incidência tributária. Como visto, na não incidência, o ente simplesmente deixa de exercer sua competência para instituir tributos, ainda que tenha autorização constitucional para fazê-lo.

Duas grandes teorias existem sobre as isenções: uma as entende como dispensa legal do pagamento do tributo e outra como hipótese de não incidência legalmente qualificada.

Pela primeira, em virtude de objetivos extrafiscais o ente político abre mão e desonera o sujeito passivo da obrigação tributária do recolhimento do tributo, mediante lei. A atuação da norma isentante que dispensa o débito que chegou a nascer, pela constituição do vínculo obrigacional. Essa é a posição clássica de Rubens Gomes de Sousa⁶¹.

Por outro lado, José Souto Maior Borges⁶² defende que a isenção se trata de uma hipótese de não incidência legalmente qualificada, assim como a imunidade seria uma não incidência constitucionalmente qualificada. De tal modo, impede o surgimento da relação jurídica através de uma restrição no alcance das normas de tributação.

Nossa posição não se alinha perfeitamente com nenhuma das duas, mas sim com a de Paulo de Barros Carvalho, para quem as isenções estão contidas em regras de estrutura, e não de comportamento, agindo diretamente sobre a regramatriz de incidência. Com isso, assim conclui⁶³:

Guardando sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os *parcialmente*. É óbvio que não pode haver supressão total do critério,

⁶⁰ Essa é, por exemplo, a opinião de BARBOSA, Hermano Notaroberto. *O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 123/124.

⁶¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. ed. póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981. p.97, citado por: COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 292.

⁶² BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. 3ª triagem. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 190.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 560.

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 consequente.

É, assim, modalidade impeditiva de produção de efeitos da norma (aproxima-se de Souto Maior). Cabe o destaque de que a isenção nem sempre é total, podendo-se falar, também, em isenção parcial, quando surge a obrigação em quantia inferior. Esse fato fez com que o Supremo Tribunal Federal equiparasse a isenção parcial à redução da base de cálculo⁶⁴. Até mesmo, para esses casos, autorizou o estorno proporcional de créditos de ICMS.

Não conseguimos imaginar a isenção parcial como espécie de isenção. Sacha Calmon afirma que não existe isenção parcial. Na verdade, a isenção parcial não se trata de uma isenção, sendo a utilização desse termo pouco técnica. O que ocorre é a redução de tributo⁶⁵.

Essas primeiras espécies atuam sobre a hipótese, o antecedente da norma tributária⁶⁶. Tais modalidades de incentivos fiscais fazem com que a ocorrência de um determinado fato não seja desencadeadora de efeitos jurídicos tributários. Inexiste norma tributária com aquele antecedente específico. O fato deixa de ser jurígeno.

Seguindo adiante, é interessante mencionar que além da atuação direta sobre a norma de tributação, é possível a ocorrência de incentivos que atuem na identificação do fato gerador.

Falamos em tópico preliminar que o Direito traduz a realidade social em signos a ele compreensíveis, e que em certos casos a realidade não pode ser perfeitamente reproduzida ou, até mesmo, modificada propositalmente. Esse é um exemplo de tal caso, em que o fato gerador possui conformação jurídica distinta da sua conformação concreta.

Isso ocorre com as reduções de base de cálculo e de alíquota. A base de cálculo e a alíquota fazem parte do critério quantitativo do tributo. Quando

⁶⁴ AI 669557 AgR, Relator: Min Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ 07/05/2010.

⁶⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 196.

⁶⁶ Importante a referência, nesse ponto, à interessante colocação de Hermano Notaroberto Barbosa de que a não incidência e a imunidade seriam benefícios fiscais em sentido impróprio. Diz isso porque a similitude que identifica entre tais institutos e os incentivos fiscais é meramente econômica, já que se tratam de uma definição negativa de tributação. Maiores detalhes em: BARBOSA, Hermano Notaroberto. *O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 122.

ocorrem reduções, a relação obrigacional nasce normalmente pela subsunção de um fato ao antecedente da norma tributária. Todavia, ocorre uma redução artificial da quantia a ser cobrada em virtude da redução de alíquota ou de base de cálculo.

Nessas hipóteses a obrigação se mantém inalterada na essência, o tributo ainda é devido. Seu resultado é a redução do *quantum* devido pela aplicação da regra matriz de incidência. Em outras palavras, o que ocorre é a minoração do seu valor.

Essa é a forma clássica pela qual incide o princípio da seletividade, que tem sede constitucional. Da mesma forma, especialmente a redução de alíquota é muito utilizada para tributos que tenham relevância extrafiscal na política econômica do País, como Imposto de Importação, de Exportação, IPI e IOF. Até mesmo, por força do artigo 153, §1º da Constituição Federal, a alteração de alíquotas, nesse caso, pode ser feita pelo próprio Poder Executivo, dentro dos limites estabelecidos em lei.

Outra modalidade interessante de se mencionar é a alíquota zero, que acaba por se equiparar à isenção. Ora, afirmar que, ocorrido determinado fato, deve ser pago tributo à alíquota de 0% significa dizer que não há tributo há pagar em virtude desse fato. Se não há tributo há pagar, ocorreu verdadeira isenção⁶⁷, pela ausência de consequências associadas a determinado fato por um liame jurídico. Se a própria norma diz que nada ocorre, equivale à inexistência de norma.

Uma outra modalidade que demonstra possíveis distorções na realidade compreendida pelo sistema jurídico é o crédito presumido. Os créditos fazem parte do sistema da não cumulatividade, presente em impostos indiretos como o IPI e o ICMS. A esse sistema retornaremos, em detalhes, mais adiante.

Pela técnica do crédito presumido, se presume um pagamento que jamais ocorreu⁶⁸. Ou seja, o Direito simplesmente ignora a realidade concreta e cria sua própria verdade. O contribuinte recebe um crédito em valor superior ao que pagou em etapas anteriores da operação de modo a reduzir a carga tributária final.

⁶⁷ Estamos acompanhados de CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 407.

⁶⁸ Por isso, há quem defenda que o crédito presumido opera seus efeitos sobre a despesa pública, e não sobre a despesa. Nesse sentido: PIRES, Adilson Rodrigues. *Ligeiras Reflexões Sobre a Questão dos Incentivos Fiscais no Brasil*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 22.

Ao seu lado, regimes especiais de tributação ou outras técnicas que importem em tratamento diferenciado também funcionam como incentivos fiscais. Eles interferem diretamente na forma de apurar e recolher o imposto devido.

Alguns regimes tem como finalidade simplificar e facilitar a arrecadação (caso do simples nacional, que serve de incentivo a pequenas empresas), outros sistemas permitem aceleração de depreciações, antecipação de dedução de despesas, etc.

São diversas formas, umas mais objetivas, outras mais rebuscadas, sempre com o objetivo de amenizar o impacto da tributação sobre determinada atividade ou setor, ou então facilitar recuperação de créditos, como nos regimes especiais de apuração de ICMS que, no Estado do Pará, está previsto no artigo 69 do RICMS/PA (Decreto Estadual nº 2.393/1982)

O diferimento de pagamento também é modalidade de incentivo fiscal pelo qual se prolonga o prazo para cumprimento da obrigação. Apesar de não representar uma redução quantitativa do tributo, nos parece claro e evidente que um prazo dilatado para pagamento do tributo é vantajoso para o contribuinte.

Modalidades de diferimento seriam a moratória e o parcelamento. Ainda que nem sempre este segundo seja utilizado como típico incentivo fiscal, certo é que acaba por beneficiar o contribuinte.

A remissão e a anistia também são formas de benefícios fiscais, qualificados como técnicas liberatórias. Isso significa dizer que o crédito tributário já está constituído quando estas são concedidas. A diferença consiste em se tratar de crédito referente a tributo propriamente dito (caso da remissão) ou de penalidade pecuniária (caso de anistia).

Quanto à anistia, assim se manifestou Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁶⁹:

A anistia, como vimos de ver no preâmbulo deste tópico, representa o perdão da dívida penal tributária, compreendendo no seu campo de incidência somente as infrações cometidas à legislação tributária. Cumpre notar que ela não significa o perdão do débito tributário, mas da multa aplicável ao sujeito passivo inadimplente.

⁶⁹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário* – 8ª ed., revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 337.

Trata-se de perdão de dívida penal tributária que pode ser concedida em caráter geral ou limitado. Sua abrangência, momento e outros requisitos podem ser definidos pelo Poder Público, já que é autêntico fato do príncipe⁷⁰, expressão do poder de não tributar.

Por sua vez, a remissão diz respeito ao tributo em si. É causa extintiva do crédito tributário e também pode ser parcial ou total. Pode ser concedida nos casos do artigo 172 do Código Tributário Nacional e, conquanto seja concedida pela autoridade administrativa, depende de prévia lei.

Por fim, subvenções e subsídios, conforme a obra de Hermano Notaroberto Barbosa⁷¹, operam seus efeitos na despesa pública.

A subvenção é um auxílio pecuniário direto concedido pelo Estado em favor de determinadas instituições. Luis Eduardo Schoueri⁷² as diferencia das doações em geral porque estas independem de contrapartida do beneficiário, enquanto que as subvenções são forma de doação condicionada à determinada contrapartida de interesse público por parte do beneficiário.

Podem se dar sob a forma de investimento, com a finalidade de capitalização para exercício da atividade econômica, bem como sob a forma de custeio, também chamada de correntes.

Já o subsídio é qualquer ajuda do governo, seja ela comercial, financeira, fiscal, cambial com a finalidade de estimular a produtividade de determinado setor econômico nacional. Assim, visa a equalização de preços e maior competitividade da indústria nacional em detrimento de competidores estrangeiros. Pode-se falar que é uma espécie própria de subvenção e que tem sua prática regulada internacionalmente.

Assim, expostos os traços gerais das modalidades de incentivos fiscais, reiteramos que utilizamos os termos benefícios e incentivos fiscais de forma genérica, podendo englobar qualquer uma das modalidades acima expostas.

Passaremos, com isso, à exposição do sistema tributário nacional e, em seguida, abordaremos uma das armas clássicas de combate na guerra fiscal,

⁷⁰ PIRES, Adilson Rodrigues. *Ligeiras Reflexões Sobre a Questão dos Incentivos Fiscais no Brasil*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 24.

⁷¹ BARBOSA, Hermano Notaroberto. *O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 114.

⁷² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 55.

que é a manipulação do ICMS, imposto estadual mas que, por seus próprios traços, possui uma forte característica federativa, tema ao qual retornaremos adiante.

3. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.

3.1. O TRIBUTO NA CONSTITUIÇÃO.

A Constituição de 1988 é uma carta com forte conotação social, trazendo uma série de direitos titularizados pelo cidadão e, como consequência, uma série de deveres para o Poder Público.

Dissemos acima que todos os direitos tem um custo a eles associado. Logo, é natural que o Estado precise de recursos para assegurar tais direitos. A receita pública pode ser de diversas categorias, conforme a classificação adotada.

Para definir a receita pública, podemos classificá-la quanto à periodicidade (ordinária ou extraordinária), quanto ao sentido (amplo ou restrito), quanto à competência do ente federativo (federal, estadual ou municipal), quanto à natureza (orçamentária ou extra-orçamentária), quanto à categoria econômica (corrente ou de capital) e quanto às fontes (originária ou derivada).

Por ser a que reputamos relevante para os fins desta dissertação, trabalharemos apenas com a última categorização, das fontes⁷³. Por essa classificação, se observa que as receitas do Estado podem ser resultado tanto da exploração do patrimônio próprio e da atividade econômica, como do exercício do poder de coerção, mediante lei, impondo aos particulares pagamento de tributos.

As receitas originárias são aquelas que surgem a partir do patrimônio do Estado que exerce atividade econômica, prestando serviços, mercancia, etc. São exemplos as receitas advindas de aforamento e explorações empresariais (Banco do Brasil, Correios, Caixa Econômica Federal, Loteria, entre outras)⁷⁴.

Ocorre que no Brasil, salvo os casos expressamente previstos na Constituição, a atividade econômica é exercida pela iniciativa privada. Não é da natureza do Estado brasileiro o exercício direto de tal atividade. Dessa forma, na medida em que os gastos são muitos e a receita própria ou originária não consegue supri-los, impõe-se a busca de outra forma de receita. É justamente a receita derivada.

⁷³ Detalhes sobre as demais podem ser obtidos em : LEITE, Harrison. *Manual de Direito Financeiro*. Salvador: Editora Jus Podivm, 2012. pp. 127/139.

⁷⁴ LEITE, Harrison. *Manual de Direito Financeiro*. Salvador: Editora Jus Podivm, 2012. pp. 129.

A forma mais importante de receita derivada é o tributo. Contudo, não é a única. Ricardo Lobo Torres⁷⁵ inclui nessa categoria os ingressos parafiscais (que diferencia dos tributos, apesar da maioria doutrinária em contrário), os extrafiscais (que desapareceram com a Emenda Constitucional 01/69, sendo hoje, também, tributos) e as multas ou penalidades (que possuem natureza penal). Concentraremos nos tributos.

Sem o tributo, a economia brasileira não sobreviveria em um regime capitalista. O Estado jamais cumpriria seu papel social sem monopolizar a atividade econômica, tanto que Sacha Calmon chegou a afirmar que o tributo é a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia⁷⁶.

O tributo faz parte da própria concepção contemporânea de Estado, de modo que é um de seus elementos integrantes. O consentimento coletivo no sentido de que deve existir o poder de tributar é parte da própria vida em sociedade.

Para fins de conceituação, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em favor do Estado (ou de outra pessoa indicada por lei, no caso de parafiscalidade), que tenha como antecedente um fato lícito.

Tributo não é multa, já que não deriva de fato ilícito. Não é indenização, já que prescinde de lesão patrimonial. Não é prestação contratual, já que inexistente acordo de vontades, substituído este pela lei e pela compulsoriedade. Assim, tributo é uma espécie própria de prestação em favor do Estado.

Cabe destacar que a Constituição Federal não cria nenhum tributo. Ela apenas confere competência para que os entes o criem. O Direito confere competência a determinadas pessoas e órgãos para produzir normas jurídicas. Há dúvidas, contudo, se o que seria conferido é, de fato *competência* ou se, por outro lado, seria *poder*.

O Direito em si é uma manifestação de poder. Possui o poder de se impor, através de normas jurídicas que, se descumpridas, geram uma sanção. Da mesma forma, a Constituição Federal confere ao Legislativo o poder de produzir leis. É a possibilidade de decidir a respeito de quais serão as condutas exigidas, permitidas e proibidas pelo direito positivo.

⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 186/188.

⁷⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O tributo no quadro do direito público*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; Nascimento, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coordenadores). *Tratado de Direito Tributário, volume I*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 301.

O poder seria teoricamente ilimitado, encontrando fronteiras apenas onde o povo que o conferiu as houvesse colocado. Poder tributário, portanto, seria exercido pelo constituinte, limitado apenas pelo povo que o concedeu. Passa a possuir limitações na própria Constituição, pelos conhecidos limites constitucionais ao poder de tributar.

Competência, por outro lado, seria sub-divisão do poder. É a parte do poder que coube a cada ente, para a instituição de tributos. A competência já é delimitada pelo próprio direito.

Interessante, nessa diferenciação, é a contribuição de Hugo de Brito Machado⁷⁷:

Na teoria do Direito, as palavras 'poder' e 'competência', embora muitas vezes utilizadas como se fossem sinônimos, a rigor, designam coisas distintas. Enquanto o *poder* independe das normas do Direito e se exerce na conformidade dessas normas ou contra elas, a *competência* é sempre resultante de uma norma do Direito e se exerce, sempre, de conformidade com o Direito. Enquanto o *poder* é uma aptidão de fato, a *competência* é uma aptidão conferida a uma pessoa pela norma jurídica, que eventualmente pode não coincidir com a aptidão que aquela pessoa tenha, de fato.

A competência pode ser tida como um critério de distinção do direito para o não direito. Ora, sendo as normas jurídicas aquelas que possuem, em seu socorro, a força coercitiva do Estado, se faz necessária a institucionalização de órgãos com tal função para a sua aplicação.

Nesse sentido, para Tácio Lacerda Gama, o direito positivo não pode ser definido em função de uma norma ou do atributo de uma norma. A juridicidade, conforme sustenta, seria atributo do sistema a que pertence cada norma. De outra forma, a juridicidade é atributo da relação entre norma e sistema. Vejamos as palavras do autor⁷⁸:

As normas são jurídicas porque integram um sistema jurídico. E integram um sistema por terem sido produzidas segundo o que prescreve o próprio sistema. Dessa forma, para saber se uma norma qualquer é ou não jurídica, para saber se existe ou não uma sanção coercitiva, institucionalizada, para assegurar sua aplicação, temos que saber se essa norma foi ou não produzida segundo o que prescrevem outras normas, chamadas 'normas de competência'.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo : Malheiros Editores, 2012. p. 29.

⁷⁸ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2ª edição revista e ampliada. São Paulo : Noeses, 2011. p. 138.

Também não cabe confundir a competência para a instituição de tributos com a capacidade tributária ativa.

A competência tributária é conferida pela própria Constituição, sendo atribuída antes mesmo de instituído o tributo. Possui como característica a indelegabilidade e a facultatividade (salvo no caso do ICMS, como será exposto adiante, e com a ressalva dos mandamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal⁷⁹). Nenhum ente é obrigado a instituir tributos. Contudo, caso não o faça, não pode delegar tal poder a outras pessoas políticas.

Já a capacidade tributária ativa pode ser delegada. É justamente essa delegação que dá existência ao fenômeno da parafiscalidade. Pode ser que a lei instituidora de um tributo confira a determinado sujeito ativo, não titular da competência, atribuição para arrecadar e fiscalizar o tributo, transferindo os recursos ao ente político, ou mantendo a disponibilidade sobre os valores arrecadados (quando ocorre a parafiscalidade).

Veamos, novamente, o escólio de Paulo de Barros Carvalho⁸⁰, sobre essa distinção:

O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico e social, o fato previsto na hipótese normativa.

Nesse sentido, a Constituição Federal confere a cada ente a competência para produzir determinado tipo de norma. No ramo tributário, a Constituição confere parcelas do poder de tributar.

Cabe ainda a ressalva de que ao falar de tributo nos referimos a um gênero com diversas espécies. Isso é inconteste. A discussão se dá a respeito de quantas são as espécies tributárias.

Várias teorias se formaram iniciando, em ordem quantitativa de espécies, pela bipartite, que entende que todos os tributos pertencem a uma das

⁷⁹ A idéia de facultatividade pode ser correta dentro de uma visão hermética e isolada do direito tributário. Contudo, destacamos que, por força da Lei de Responsabilidade Fiscal, o exercício da competência tributária passa a ser obrigatório, sob pena de atrair as consequências ali previstas.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo : Noeses, 2011. p. 247.

categorias imposto ou taxa, defendida por Alfredo Augusto Becker⁸¹. Sustenta que inexistente terceira categoria, sendo todas as demais camuflagens político-fiscais ou mesmo retórico-acadêmicas.

A teoria tripartite, por outro lado, entende que existem três espécies tributárias: as taxas, os impostos e as contribuições de melhoria. Possui amparo no artigo 5º do Código Tributário Nacional e é defendida por doutrinadores do peso de Roque Antônio Carrazza⁸².

Adiante, a teoria quadripartite entende pela existência das taxas, impostos, contribuições e empréstimos compulsórios. É a posição de Luciano Amaro⁸³, bem como de Ricardo Lobo Torres⁸⁴, que afirma buscar seu fundamento na própria Constituição Federal, de modo que agrupa todas as contribuições em apenas um grande grupo.

Por fim, a teoria pentapartite apresenta como espécies tributárias os impostos, taxas, contribuições de melhoria, demais contribuições e os empréstimos compulsórios. É defendida, por exemplo, por Regina Helena Costa⁸⁵ (ainda que em obras anteriores a autora defendesse a teoria tripartite). Essa é a teoria adotada pela Suprema Corte. Exemplo dessa corrente foi quando o então Ministro Moreira Alves assim se manifestou⁸⁶:

De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais - que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento -, não só as referidas no artigo 149 - que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional - têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 153, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título 'Da Ordem Social'.

⁸¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 406.

⁸² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário* – 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 603.

⁸³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 102/103.

⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 375.

⁸⁵ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 125/127.

⁸⁶ RE 146.733/SP, Rel. Moreira Alves, julgado em 29/06/1992.

Da nossa parte e para os fins dessa dissertação, adotamos a teoria tripartite, pelos motivos que passamos a explicar.

Entendemos que existem três espécies tributárias: o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria. O empréstimo compulsório pode assumir qualquer dessas configurações, enquanto que as contribuições ou serão impostos, ou taxas.

Os empréstimos compulsórios são meros tributos restituíveis, as contribuições parafiscais são arrecadadas por pessoa jurídica diversa da que as instituiu e as contribuições genéricas são qualificadas pela sua finalidade. Nada disso, a nosso ver, é suficiente para dar-lhes natureza tributária própria e para servir como traço distintivo de uma das três espécies tributárias.

A diferenciação entre as espécies tributárias tem como elementos úteis a hipótese de incidência e a base de cálculo, de modo que os tributos podem ser divididos em vinculados ou não vinculados a uma atividade estatal.

Os tributos podem ser instituídos porque um ato do contribuinte, independente de qualquer ato estatal, indicador de capacidade econômica, é tomado como antecedente de norma tributária, em uma escolha política do legislador. Seria um tributo não vinculado.

Por outro lado, o tributo pode ter como antecedente uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte, específica e divisível, caso em que será vinculado. É como um ressarcimento ao estado.

O tributo não vinculado, baseado em signos presuntivos de riqueza, é o imposto para todas as correntes que expusemos e para nossa opinião. A discordância se dá a respeito dos tributos vinculados.

Os atos do Estado direcionados ao contribuinte podem ser uma obra pública que beneficie certas pessoas, o exercício do poder de polícia, a prestação de um serviço público ou a concessão de determinado benefício pessoal (aposentadorias, pensões, etc.).

Assim, a taxa tem como antecedente atividade estatal referida ao contribuinte e sua base de cálculo é justamente o custo de tal atividade (tempo gasto, servidores envolvidos, etc). Por outro lado, a contribuição de melhoria também tem como antecedente uma atividade estatal (realização de obra pública) que gere valorização imobiliária, e sua base de cálculo parte da mensuração de tal valorização.

Qualquer outra espécie constitui variação de uma dessas três. Acompanhamos, dessa forma, Paulo de Barros Carvalho⁸⁷:

Será imposto (tributo não-vinculado) quando apresentar na hipótese de incidência, confirmada pela base de cálculo, fato alheio a qualquer atuação do Poder Público. Estaremos diante de taxa (tributo diretamente vinculado) se o antecedente normativo mencionar fato revelador de atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte, exibindo, na correspondente base de cálculo, a medida da intensidade da participação do Estado. E, por fim, reconhecemos contribuição de melhoria (tributo indiretamente vinculado) na norma jurídica tributária que ostentar, no suposto, um efeito da atividade do ente público, qual seja, valorização imobiliária decorrente de obra pública, mensurando-a na base de cálculo. Quanto aos empréstimos compulsórios, entendo que podem revestir quaisquer das formas que correspondam às três espécies do gênero tributo. Para admiti-los como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, basta aplicar o critério composto pelo binômio “hipótese de incidência e base de cálculo”. Do mesmo modo, as contribuições sociais não configuram, pelo ângulo intranormativo, espécie tributária autônoma, podendo assumir a feição de taxas ou impostos, consoante o fato tributado seja atividade estatal ou não.

A nomenclatura adotada pelo legislador é irrelevante diante do binômio hipótese de incidência e base de cálculo. Isso porque o legislador é atécnico, cometendo, por vezes, equívocos ao denominar de taxas autênticos impostos, ou dar às taxas base de cálculo própria de imposto.

Assim, tributo é toda exação que preencha os requisitos ora expostos, independente da nomenclatura adotada.

Elemento comum aos tributos, além dos traços gerais já expostos, é a sua submissão aos princípios constitucionais tributários, que se configuram verdadeiros direitos fundamentais do contribuinte, a respeito dos quais passamos a discorrer.

3.2. DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE.

A capacidade do Estado de tributar seus cidadãos não é ilimitada. Não mais é permitido aos governantes instituir e aumentar tributos sem qualquer critério ou base legal. Essa capacidade encontra restrições nos direitos fundamentais do contribuinte. Não cabe ao Estado, em favor de uma suposta necessidade de arrecadação, atropelar conquistas constitucionais.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo : Noeses, 2011. p. 407.

A preocupação dos juristas com os direitos humanos⁸⁸ é muito nova, se comparada com o desenvolvimento histórico do direito em si. Sua aplicação à tributação advém do fato de que ser contribuinte é elemento próprio da cidadania e, em última instância, da condição de ser humano.

A Constituição Federal contém em seu corpo, além de uma série de definições estruturantes do Estado em que vivemos, um agregado de direitos e garantias fundamentais que, quando relacionadas à tributação, são chamados pela doutrina de estatuto do contribuinte.

Na atual conjuntura histórica brasileira, o cidadão está submetido à milhões de normas. Todos os dias novos textos normativos são criados, principalmente na seara tributária. Dentro desse sistema, é natural que exista um grupo de garantias que devam obrigatoriamente ser obedecidas por todos os envolvidos na relação tributária, sejam eles cidadãos, pessoas jurídicas ou poder público.

A vinculação entre o direito tributário e os direitos humanos é consequência da própria relação social que origina a tributação. O Estado existe para servir aos cidadãos, e não o contrário. A tributação se legitima na medida em que visa tornar possível a concretização de fins sociais para garantir vida digna a todos.

O papel constitucional, além de conferir a competência tributária, é definir, também, as limitações à atuação do Estado nesse campo. Os direitos e garantias fundamentais são um conjunto de prescrições que devem permear toda a construção jurídica. Devem ser, tanto quanto possível, respeitados e incorporados, ainda que tacitamente, por cada um dos textos legais que são promulgados.

Visam, tais direitos, assegurar um mínimo de igualdade a todos os cidadãos. Nesse contexto, uma vez garantido determinado conjunto básico de bens e garantias, caberia a cada cidadão buscar o seu próprio conceito de bem. Dentre as garantias fundamentais poderiam ser elencados o princípio da legalidade, da liberdade, da igualdade, o direito à não auto-incriminação dentre outros.

Além das garantias gerais, existem determinadas garantias especiais, no sentido de que são aplicadas a um grupo determinado de pessoas (no que nos

⁸⁸ Entendemos que a distinção entre o termo direito humano e direito fundamental com base na sua positivação, ou não, pelo ordenamento jurídico interno perde seu sentido diante da cláusula de abertura existente no artigo 5º, §2º da Constituição Federal. Esse fato torna impossível uma diferenciação rígida entre ambos, de modo que não aprofundaremos discussão quanto ao ponto.

interessa, aos contribuintes), se tratando, portanto, de normas individuais e abstratas. Poderiam integrar esse grupo o princípio da anterioridade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, da irretroatividade, entre outros.

Os direitos fundamentais do contribuinte foram inseridos em nosso sistema, em sua grande maioria, através da Constituição Federal, sendo representados pelos conhecidos princípios constitucionais tributários.

A respeito de princípios já expusemos acima, indicando que se referem à base, ao início do ordenamento jurídico, iluminando e orientando toda a sua atuação. Outra não é a concepção de Roque Antônio Carrazza⁸⁹:

Segundo nos parece, princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam. (destaque do autor)

Deste modo, princípios são as disposições fundamentais, explícitas ou implícitas, que cumprem papel nuclear no ordenamento jurídico. Costumeiramente essas normas não trazem expressas a sua condição de princípios, cabendo ao estudioso do direito a sua caracterização como tal.

Exemplo disso é a divergência doutrinária a respeito de um suposto “princípio” da não cumulatividade em matéria de ICMS, o qual não reconhecemos e sobre o qual trataremos adiante.

Neste momento, cumpre tratar, mesmo que de modo superficial, de alguns princípios constitucionais tributários.

Os princípios de que trataremos, nesse momento, são o da igualdade (bem como o conseqüente princípio da capacidade contributiva), a anterioridade, a legalidade, a irretroatividade, a vedação do confisco e a segurança jurídica. Mais adiante, falaremos de uniformidade geográfica, não discriminação em virtude da origem e outros correlatos.

Para iniciar, escolhemos o princípio base não apenas do direito tributário, mas do ordenamento jurídico como um todo, que é o da igualdade ou isonomia. Assim reza a Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é

⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário* – 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 39.

vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

A igualdade tributária é consequência do princípio republicano e por ela os contribuintes recebam tratamento isonômico. Assim como a lei deve ser igual para todos, ela deve ser aplicada a todos com igualdade.

Com isso se quer dizer que contribuintes em uma mesma situação deverão receber o mesmo tratamento. Não há que se falar, nesse caso, em diferenciação entre contribuintes titulares da mesma posição jurídica.

Também não é legítima a diferenciação em razão de raça, sexo, credo, orientação política, etc. Uma igreja católica deve receber o mesmo tratamento tributário que uma sinagoga ou um templo muçulmano. Não existe sentido em considerá-los desiguais para fins tributários.

Diz-se que, na verdade, deve se tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. A igualdade absoluta e “cega” não se coaduna com a concepção contemporânea de direitos fundamentais.

Assim, Rui Barbosa afirma que tratar com desigualdade os iguais ou os desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante, e não igualdade real⁹⁰. Isso porque os homens, longe de serem iguais, são essencialmente diferentes entre si⁹¹. É a igualdade formal dando lugar à igualdade substancial.

Muito cuidado deve ser tomado com o critério de *discrimen* e sua relação com os objetivos do legislador. As desigualdades ante as garantias fundamentais apenas são aceitas quando benéficas a todos, ponto no qual a Constituição Brasileira parece ter incorporado as idéias de John Rawls⁹²:

Todos os valores sociais – liberdade e oportunidade, renda e riqueza, e as bases sociais do auto-respeito – devem ser distribuídos de forma igual, a não ser que uma distribuição desigual de um ou de todos esses valores seja vantajosa para todos.

⁹⁰ Barbosa, Rui. *Oração aos moços*. 5.ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997, p.26.

⁹¹ DUGUIT, León. *Fundamentos do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Ícone, 2006. p. 16.

⁹² RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 75.

Esse trabalho, feito em cadeia, é previsto pelo autor na sua obra para relações entre indivíduos e denominado princípio lexical de diferença⁹³, senão vejamos:

(...) numa estrutura básica na qual há n representantes relevantes, primeiro eleve-se ao máximo o bem-estar do indivíduo representativo em pior situação; em segundo lugar, para um bem-estar igual do indivíduo representativo em pior situação, eleve-se ao máximo o bem estar do indivíduo representativo que se encontra na segunda pior posição, e assim por diante, até o último caso, que é, para um bem estar igual de todos os indivíduos representativos precedentes $n-1$, eleve-se ao máximo o bem estar do indivíduo representativo em melhor situação.

Disso resulta, para Rawls, que as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que propiciem o máximo benefício esperado para os menos favorecidos, bem como que estejam vinculadas a cargos e posições abertos em condições de igualdade equitativa de oportunidades. Esse é o objetivo de uma Constituição democrática.

A mesma lógica se aplica não apenas entre pessoas, mas também entre entes federativos. São admitidas, como já defendemos em tópico anterior, desigualdades controladas para a redução de desequilíbrios regionais.

Ou seja, uma desigualdade negativa pode ser corrigida mediante a implementação de critérios positivos de diferenciação, como tributação privilegiada em localidades da Amazônia ou do Nordeste, de modo a favorecer a atividade econômica naqueles locais.

Esse seria, seguramente, um critério de *discrimen* aceito pela Constituição Federal – mesmo porque expressamente adotado por ela em diversos dispositivos – para fins de modulação da imposição tributária. Hugo de Brito Machado afirma que esse critério não apenas pode, mas deve ser adotado⁹⁴, denotando uma verdadeira obrigação do legislador.

Isso toma especial relevo nas disputas entre as unidades federativas (disputas essas que são inerentes ao federalismo fiscal, como já expusemos), especialmente na tormentosa questão da guerra fiscal, cujo delineamento

⁹³ RAWLS, John. *Op. cit.* p. 100.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo : Malheiros Editores, 2012. p. 219.

guardaremos para momento posterior. Essa questão se insere não apenas na esfera interna mas também nas relações internacionais⁹⁵.

Voltando para uma feição substancial da igualdade, vale destacar que duas pessoas que tenham exatamente o mesmo emprego e ganhem, digamos, R\$5.000,00 (cinco mil reais) mensais podem ser consideradas iguais formalmente. Todavia, ao se considerar que uma delas é um jovem solteiro e o outro um senhor casado e com três filhos, percebemos que são, na prática, desiguais.

Dessa forma, como decorrência do princípio da igualdade em sua feição substancial, temos o surgimento do princípio da capacidade contributiva. Por tal princípio, cada cidadão deve contribuir para as despesas do Estado de acordo com a sua capacidade para tanto.

Afinal, no exemplo dado, os gastos do segundo cidadão são, seguramente, maiores que o do primeiro. Daí a autorização, por exemplo, na legislação do Imposto de Renda para dedução de gastos com dependentes. É uma tentativa de mitigar as desigualdades que naturalmente vão existir.

A capacidade do primeiro para contribuir é muito maior que a do segundo. Uma fria alíquota de 27,5% não tem condições, sozinha, de alcançar a complexidade da situação e dar cumprimento à tributação através dos critérios de capacidade contributiva.

Ao se falar em capacidade contributiva, um alerta há de ser feito. A capacidade para contribuir com tributos ao Estado é medida apenas a partir de manifestações de riqueza do contribuinte, e não de qualquer manifestação econômica. A tributação deve incidir sobre os conhecidos “signos presuntivos de riqueza”.

A grande relevância desse alerta serve para que se compreenda que a tributação tem excluído do seu âmbito as posses pessoais que se limitem ao mínimo existencial. Ninguém pode ser tributado por aquilo que utiliza para sua mera subsistência. É a “intributabilidade do mínimo existencial” referida por Francesco Moschetti⁹⁶:

⁹⁵ Idem. p. 221.

⁹⁶ MOSCHETTI, Francesco. *El principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: instituto de Estudios Fiscales, 1980, p.68. *Apud*: GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação e Direitos Fundamentais*. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 15.

(...) a capacidade contributiva é dada por aquela parte de potência econômica, da riqueza de um sujeito, que supera o mínimo vital. Com efeito, se capacidade significa aptidão, possibilidade concreta e real, não pode existir capacidade de concorrer para com os gastos públicos quando falte ou se tenha apenas o necessário para as exigências individuais.

Ora, se a Constituição garante a todos uma vida digna, não há como interpretá-la de modo contraditório e entender como tributável qualquer mínima quantia. Capacidade econômica é muito diferente de capacidade contributiva e assim os conceitos devem ser considerados.

A observância do mínimo existencial pode ocorrer em relação a todos os tributos, ainda que sua maior expressão seja com relação aos tributos sobre o patrimônio e renda (notadamente as faixas progressivas e isenta do Imposto de Renda, no Brasil).

Em tributos indiretos a capacidade contributiva é considerada a partir de critérios de alíquotas seletivas em função da essencialidade dos produtos. A título de exemplo, os alimentos integrantes da cesta básica possuem tributação favorecida em relação às bebidas alcoólicas.

O princípio da capacidade contributiva recebeu profundo e específico estudo por Regina Helena Costa⁹⁷, que apontou dois atributos: o da efetividade e o da atualidade. A efetividade, como noção substancial, implica que essa capacidade seja concreta, real e não meramente presumida ou fictícia.

Já a atualidade requer que a capacidade contributiva esteja presente no momento em que a lei incide sobre o fato. É uma noção temporal. A lei não pode considerar fato nem anterior nem posterior ao momento de sua incidência, sob pena de violar a capacidade contributiva.

Consideramos que a capacidade contributiva é limitada de ambos os lados. Em seu mínimo, pelo mínimo existencial, e em seu máximo, pela vedação do tributo com efeito de confisco.

O conceito de confisco é de difícil configuração, possuindo uma interpretação fluida. Os casos flagrantes são de fácil identificação. Por exemplo, uma alíquota de IPTU de 50% seria grosseiramente confiscatória, pois em meros dois anos tomaria o imóvel do contribuinte.

⁹⁷ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 86/89.

Ocorre que a definição exata de onde encerra a tributação pela alta capacidade contributiva e onde inicia o confisco ainda está por ser elaborada pela doutrina, de modo que muito é deixado para a intuição, como bem observou Paulo de Barros Carvalho⁹⁸.

A manifestação do confisco é mais clara em tributos que gravam a propriedade do que aqueles que gravam preço de bens de consumo, de modo que é plenamente aceito que incida alíquota altíssima de IPI sobre o cigarro, por exemplo.

Destacamos a discussão a respeito de que a vedação do confisco não protegeria o contribuinte de multas confiscatórias. Isso porque a proteção se estenderia apenas sobre os tributos. As multas, por terem como antecedente ato ilícito, não podem ser tributo.

Em nossa opinião, é da natureza da penalidade ser grave e difícil de cumprir pelo apenado. Dessa forma ela cumpre seu papel educativo. Assim, é natural que existam penalidades graves e, por assim dizer, pesadas, mas não necessariamente confiscatórias.

O que não se discorda é que as multas, como consequência do descumprimento da obrigação tributária principal, também deve se submeter à alguma limitação, sob pena de tornar mais interessante ao fisco o descumprimento do que o próprio cumprimento da obrigação.

Sem entrar em maiores discussões sobre o tema, que demandaria muitas páginas e desvirtuaria o trabalho, remetemos a discussão para a leitura da obra de Hugo de Brito Machado Segundo⁹⁹ e a de Maria Luiza de Mendonça.¹⁰⁰

Mais adiante, podemos falar de outros três princípios que estão intrinsecamente ligados: a irretroatividade, a legalidade e a segurança jurídica. Pela sua relevância para os fins dessa dissertação, preferimos fazê-lo em tópico separado.

⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 212.

⁹⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Confisco, mínimo existencial e isonomia*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, CASTILHO, Ricardo. *Direito Tributário de Direitos Fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 113/126.

¹⁰⁰ MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *Multas tributárias – Efeito Confiscatório e desproporcionalidade – Tratamento Jurisprudencial*. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 241/260.

3.3. SEGURANÇA JURÍDICA COMO DIREITO FUNDAMENTAL.

O termo *segurança jurídica* é quase uma redundância, ou uma tautologia, na opinião da atual Ministra do Supremo Tribunal Federal Carmen Lúcia Antunes Rocha¹⁰¹. Diz ela que direito e segurança andam juntas, na medida em que o direito é posto para dar segurança. Para se ter insegurança o direito não é necessário. Humberto Ávila¹⁰², em primorosa obra sobre o tema, assim afirmou:

O que importa é que a segurança jurídica, nessa concepção, mais que um valor positivado, é uma noção inerente à própria idéia de Direito. Segurança jurídica é um valor constitutivo do Direito, visto que sem um mínimo de certeza, de eficácia e de ausência de arbitrariedade não se pode, a rigor, falar de um sistema jurídico. A função primeira do Direito é uma função asseguradora. Daí se afirmar que a segurança jurídica, especialmente no Direito Tributário, revela um pleonasma: é da própria essência do Direito garantir a segurança.

Segurança jurídica é entendida como um sobreprincípio derivado do próprio Estado de Direito. É abstraída pela leitura sistemática do ordenamento e ilumina todos os seus cantos, mesmo sem estar expressamente previsto.

No Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica se incorpora ao ordenamento como garantia constitucional não apenas como mera estrutura formal, mas também como garantia de efetividade aos direitos e liberdades fundamentais para sua proteção.

Para Heleno Taveira Torres¹⁰³, em matéria tributária, a segurança jurídica assume papel renovado na configuração das relações jurídicas entre Estado e contribuinte. Fala que a segurança jurídica do sistema de competências do federalismo e das limitações que asseguram direitos interagem com os demais princípios para construir, em cada caso, a segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário que deve ser otimizada.

A segurança é traço inerente e inafastável do Direito. Sem segurança não há direito. Há que se afirmar, todavia, que a segurança não pode ser identificada, sempre, com o valor da justiça. Em determinadas situações, o que é

¹⁰¹ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Coord. *Constituição e Segurança Jurídica: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada*. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 168.

¹⁰² ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 127.

¹⁰³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 178.

seguro pode não ser justo. A carência de certeza e segurança, por sua vez, traz a própria injustiça. Nesse sentido afirma Carmen Lúcia¹⁰⁴:

A segurança não é, contudo, valor, é qualidade de um sistema ou de sua aplicação. Valor é a justiça, que é buscada pela positivação e aplicação de qualquer sistema. O que é seguro pode não ser justo, mas o inseguro faz-se injustiça ao ser humano, tão carente de certeza é ele em sua vida. Segurança jurídica é o direito da pessoa à estabilidade em suas relações jurídicas.

Todo cidadão tem o direito fundamental à segurança e à previsibilidade das relações jurídicas. Esse princípio é implícito na Constituição Federal e não se confunde com a segurança indicada no *caput* do artigo 5º da Carta Magna.

A única referência explícita existente trata do seu antônimo, a insegurança jurídica, e foi incluída pela Emenda Constitucional nº 45/2004 no §1º do artigo 103-A. Presta-se a autorizar a edição de súmula vinculante para dirimir controvérsias que acarretem grave insegurança jurídica.

O cidadão deve ter condições para planejar-se, prever seu futuro e acreditar com razoável grau de certeza que as condições jurídicas criadas serão mantidas. No campo do direito tributário, a previsibilidade do ônus fiscal de determinadas operações é fundamental para a sua concretização.

A previsibilidade do futuro e a estabilidade do passado são duas facetas da segurança jurídica. Essa bidirecionalidade *passado/futuro* é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas¹⁰⁵. Elas passam pela garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.

Defender a segurança jurídica não significa impossibilitar mudanças. Significa somente que as mudanças observarão o processo constitucionalmente previsto, prazos, procedimentos e, principalmente, não modificarão situações consolidadas. Segurança, para utilizar um termo econômico, significa o conhecimento prévio das “regras do jogo”.

Alguns princípios tributários visam efetivar justamente a segurança. Entre eles indicamos a irretroatividade, a anterioridade e a própria legalidade.

Melhor iniciar pela legalidade, por ser princípio fundante da própria noção de Direito. Existe previsão genérica da legalidade no artigo 5º, II da

¹⁰⁴ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Coord. *Constituição e Segurança Jurídica: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada*. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 168.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 198.

Constituição Federal. Para o direito tributário, a previsão específica é localizada no artigo 150, I da Carta Maior.

Somente as pessoas titulares de competência podem instituir tributos – leia-se: descrever sua regra-matriz de incidência – ou aumentar os já existentes. Para tanto, devem se valer da lei como único veículo introdutor da norma tributária no ordenamento.

Seria uma clara violação da segurança jurídica e da certeza do direito se fosse permitido ao administrador escolher onde, quando, como e quem sofreria tributação.

Tal princípio, conforme Luciano Amaro¹⁰⁶, tem origem na Carta Magna da Inglaterra de 1215, na qual o Rei João Sem Terra incluiu, por imposição dos barões ingleses, a necessidade de obtenção de prévia aprovação dos súditos para a cobrança de tributos (*no taxation whithout representation*).

Cumprir informar que o princípio da legalidade tem conteúdo que supera a simples autorização legislativa para tributar. É necessário que a lei carregue em seu bojo todos os traços da regra matriz de incidência dos tributos, ou seja, os aspectos relevantes da tributação.

É a lei que deve prever o sujeito ativo, passivo, base de cálculo, alíquota, enfim, todo o fato gerador do tributo. Não pode haver discricionariedade para que o fisco determine arbitrariamente quem pagará o tributo e a sua quantificação, sob pena de fazer desmoronar, até mesmo, a isonomia.

Nesse sentido, é vedada a tributação por analogia. Aquilo que a lei não previu expressamente como tributável não pode ser enquadrado por interpretação do fisco em qualquer hipótese de incidência. A legalidade traz como corolário o princípio da tipicidade cerrada. Ou seja: é necessário que o tipo tributário expressa e inteiramente previsto em lei seja respeitado.

A lei necessária para tanto é, via de regra, a lei ordinária. Apenas alguns tipos de tributos requerem lei complementar para a sua instituição, como é o caso dos impostos residuais da União. Não nos cumpre aqui analisar o caso das medidas provisórias, bastando a afirmação de que elas, por terem valor de lei,

¹⁰⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 134.

também se prestam, conforme a doutrina majoritária, à instituição de tributos, pela interpretação do artigo 62 §2º da Constituição Federal¹⁰⁷.

A legalidade é uma das maiores proteções do contribuinte contra excessos no exercício da competência tributária. Sua importância para a segurança jurídica e para a própria democracia é inquestionável.

Ao seu lado, podemos incluir a irretroatividade da lei tributária, princípio pelo qual a norma jurídica tributária projeta sua eficácia para o futuro, jamais para o passado. A irradiação de efeitos apenas para o futuro protege as situações já consolidadas, tornando intangível o passado.

Novamente este princípio não é exclusivo do Direito Tributário, mas sim mera especialização de um comando aplicável ao Direito como um todo. Assim, foi colocado entre as limitações constitucionais do poder de tributar mais por redundância do que por necessidade jurídica. Esse fenômeno, para nós, transparece o relevo que o constituinte quis dar ao princípio em questão.

Não foram poucas as tentativas de subverter a irretroatividade, sob alegação de leis meramente interpretativas mas que, de fato, acabavam por elastecer a incidência tributária. Isso ocorria principalmente com leis que, a despeito de não serem interpretativas, ostentavam tal rótulo. Caso clássico foi o da Lei Complementar 118/2005 a respeito dos prazos para repetição do indébito, que visava atacar a tese dos “cinco mais cinco”.

A retroatividade é admitida, todavia, quando benéfica ao contribuinte, como vemos no artigo 106 do Código Tributário Nacional. Por exemplo, quando tiver repercussão benéfica ao contribuinte em matéria de penalidade, a lei pode retroagir.

Como a irretroatividade é uma garantia do contribuinte, e não do fisco, este não pode invocá-la em seu favor. Isso implica em que uma lei que reduza alíquota ou, de qualquer maneira, torne menos oneroso o tributo possa, sem qualquer violação à irretroatividade, surtir efeitos para períodos anteriores à sua vigência, caso assim seja determinado por ela¹⁰⁸. Essa ocorrência não é automática, mas pode ser determinada pela lei.

A irretroatividade não pode ser confundida com a anterioridade. Ambas visam assegurar o valor certeza, mas possuem traços distintos.

¹⁰⁷ Nesse sentido, vale a leitura de: CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário* – 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 270 e seguintes.

¹⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo : Malheiros Editores, 2012. p. 230.

Pelo princípio da anterioridade, não se pode cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Significa dizer que um tributo instituído em 2013 apenas poderá ser cobrado em 2014.

Com isso, se pretende assegurar aos contribuintes prazo razoável para o planejamento de suas operações e custos, de modo a adequá-los à nova realidade tributária.

É distinta a anterioridade das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social que, de acordo com o artigo 195 da Carta da República, podem ser exigidas após noventa dias da publicação da lei.

A anterioridade geral, para bem cumprir seu papel, deve ser complementada pela anterioridade nonagesimal. Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁹ justifica afirmando que *a experiência brasileira, entretanto, demonstrou a incapacidade de esse princípio, sozinho, resguardar os administrados contra as providências fiscais tomadas ao final do exercício financeiro.*

Não se pode cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. É novo requisito, cumulativo com a anterioridade. Assim, considerando os princípios em conjunto, novo tributo somente pode ser cobrado no exercício financeiro seguinte e após transcorridos noventa dias da publicação da lei que o instituiu ou majorou.

Os princípios ora expostos possuem diversas exceções previstas na própria Carta Magna. Não nos cumpre detalhá-los, mas apenas esclarecer que estão relacionadas aos tributos com caráter extrafiscal marcante ou com calamidades públicas, situações em que a agilidade na atuação estatal é primordial.

Fato é que a segurança jurídica é um princípio com especial relevância no direito tributário, possuindo diversas expressões. Ao contribuinte, é legítimo esperar prévio conhecimento de sua situação fiscal, assim como ao fisco é imposto o planejamento de suas ações.

Com essas questões esclarecidas, passamos ao ponto fundamental para a compreensão da exação tributária: a regra matriz de incidência.

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 208.

3.4. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

Já afirmamos acima que a norma jurídica é a unidade mínima e irreduzível de significação do deontico. Já a norma tributária pode possuir diversas conotações. O termo norma tributária é abrangente e pode contemplar desde as normas instituidoras de tributo, passando pelas que regulam obrigações acessórias até as que definem penalidades.

Pela fenomenologia da incidência tributária, uma vez ocorrida a hipótese de incidência prevista no antecedente normativo, desencadeia-se a relação jurídico-tributária prevista no consequente, de modo que o sujeito ativo da relação tributária poderá exigir, do sujeito passivo, o pagamento de determinada quantia a título de tributo.

A norma que assinala o núcleo do impacto jurídico da exação é definida como a norma-padrão ou regra matriz de incidência, existindo apenas uma por tributo. A regra matriz de incidência é o centro catalizador do plexo normativo do tributo, diz Paulo de Barros Carvalho¹¹⁰.

O autor nos alerta que os seus preceitos nem sempre estão organizados, demandando um penoso trabalho de composição por parte do jurista, em um esforço de procura, isolamento de dados, montagem e construção final do arquétipo da norma jurídica.

Assim declara Joana Lins e Silva¹¹¹ a respeito da regra matriz de incidência:

É uma norma de conduta, geral e abstrata, e se diferencia das demais por estabelecer uma obrigação tributária por excelência, a qual o Código Tributário Nacional, em seu art. 113, denomina obrigação tributária principal. O seu comando prescreve o dever de pagar tributos, demarcando hipoteticamente todos os critérios relativos à esta obrigação e à classe de fatos jurídicos que lhe dá ensejo: as circunstâncias materiais, de tempo, e de lugar, bem como os sujeitos passíveis de serem vinculados em torno de uma prestação tributária.

Essa norma padrão não é simplesmente encontrada, mas também é uma construção do intérprete. É norma como as outras e se forma pela atividade intelectual e contexto do interlocutor. Carrega no suposto normativo um evento

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo : Noeses, 2011. p. 608/610.

¹¹¹ SILVA, Joana Lins e. *Op. cit.* p. 156.

econômico e o conseqüente estatui o vínculo obrigacional tributário entre o Estado e o sujeito passivo.

No antecedente normativo - a hipótese tributária, para adotar a terminologia de Paulo de Barros Carvalho - se encontra um critério material, condicionado no tempo e no espaço. Já no conseqüente, se observa um critério pessoal e um critério quantitativo.

O critério material é aquele que descreve uma conduta do sujeito passivo apta a fazer nascer a relação tributária. É composto de um verbo que designa um comportamento dinâmico (fazer, dar, vender, exportar, etc.) ou estático (ser, estar, etc.), qualificado por um complemento (ser proprietário, vender mercadoria, etc). É da combinação entre o verbo e o complemento que surge a materialidade do tributo¹¹².

Essa materialidade deve ser lícita (senão seria multa, não tributo) e não pode ser oriunda de vontade contratual (também para preservar sua natureza tributária). O conjunto normalmente será dotado de substrato econômico, de modo que se possa aferir capacidade contributiva. Não é outra a opinião de Amílcar de Araújo Falcão¹¹³:

Quis-se assinalar, porém, que o aspecto do fato gerador que o legislador tributário considera para qualificá-lo é a sua idoneidade ou aptidão para servir de ponto de referência, de metro, de indicação por que se afira a capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.

A liberdade do legislador para definir essa materialidade está longe de ser ampla. Bem vimos que o Constituinte cuidou de atribuir competência tributária aos entes federativo e, com isso, conferiu competência privativa à União, Estados e Municípios para a instituição de tributos sobre determinados fatos econômicos.

Exceção à essa previsão expressa é a chamada competência residual da União que, mesmo assim, é limitada pela disposição da parte final do artigo 154, I da Constituição Federal.

¹¹² CARRAZZA, Roque Antônio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 62/63.

¹¹³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 40.

Quanto ao critério espacial muitos o identificam com o mero delineamento do âmbito territorial de aplicação das leis. Entretanto, essa visão é demasiado simplista, injustificando o critério.

Ela é suficiente para que se compreenda determinados tributos, mas não outros. Não alcança, por exemplo, toda a complexidade da tributação do Imposto de Renda de empresas coligadas no exterior. Nesse caso, o lucro obtido fora do Brasil (fora do âmbito de aplicação das leis que regem o imposto) é tributado aqui.

Outro exemplo pode ser dado com o imposto sobre produtos industrializados, cuja lei de instituição tem validade nacional. Mas, se o fato tributável ocorrer dentro dos limites da Zona Franca de Manaus, não serão desencadeados os mesmos efeitos de uma tal ocorrência em Belém/PA.

O critério espacial também é dado a problemas. Costuma haver razoável discussão, por exemplo, no sentido de identificar a área urbana e a área rural de cada município, de modo a que a propriedade seja tributada pelo IPTU ou pelo ITR.

Outro ponto nevrálgico é narrado por Regina Helena Costa ao afirmar que há tributos em relação aos quais o critério espacial é detalhado de modo específico. É o caso do Imposto de Importação que, a par de incidir em todo o território nacional, o fato material de importar considera-se ocorrido em uma das repartições alfandegárias do País¹¹⁴.

Por fim, questão interessante diz respeito à superação do princípio da territorialidade quando exista tratado ou convênio assim dispondo. Exemplo desse fato diz respeito aos convênios do CONFAZ em matéria de ICMS, na medida em que isenções ou benefícios fiscais concedidos surtem efeitos além das fronteiras dos Estados. A este tema retornaremos adiante, por sua relevância para a guerra fiscal.

O último critério do antecedente é o temporal, o que define o momento de nascimento do vínculo jurídico tributário. São os seus elementos que permitem verificar quando a conduta efetivamente ocorreu.

Pode ser, conforme opção legislativa, o primeiro dia de um exercício financeiro (caso do IPTU, ITR e IPVA), o momento da saída da mercadoria (ICMS), o desembaraço aduaneiro, entre outros.

¹¹⁴ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 205.

Além de fatos instantâneos, existem fatos complexos e fatos que se prolongam no tempo. Se prolonga no tempo a propriedade, por exemplo. Por outro lado, é complexo o fato gerador do Imposto de Renda, que ocorre fracionado ao longo de todo o ano. Daí a relevância da lei prever o átimo em que se determina o nascimento do tributo.

A regra, aponta Roque Carrazza¹¹⁵, é que jamais poderá ser indicado como tempo idôneo para marcar o nascimento do tributo momento em que ainda não se tenha verificado, no mundo fenomênico, o aspecto material da hipótese de incidência.

Ainda que concordemos com o autor, não se pode negar que a Constituição Federal, em seu artigo 150 §7º, afronta essa lógica ao prever a conhecida substituição tributária “pra frente”. Nesses casos, se recolhe o tributo antes mesmo da ocorrência do fato imponível.

A lei que cria abstratamente um tributo possui um esquema claro: uma vez ocorrido determinado evento (fato imponível) previsto abstratamente na norma como suficiente e necessário ao nascimento da obrigação tributária (hipótese de incidência), deve ocorrer determinada consequência (pagamento da exação).

Os critérios que apresentamos até aqui são os do antecedente, que ajudam a identificar a ocorrência do fato imponível. Superados tais critérios, há de se verificar que a norma carrega também critérios que permitem fixar a dívida em si, seja quantitativamente seja subjetivamente.

Iniciemos pelo critério pessoal que é o conjunto de elementos, contido na consequência da endonorma tributária segundo o qual podemos identificar os sujeitos da relação jurídica que se estabelece pelo acontecimento de um fato hipoteticamente previsto¹¹⁶.

Ao se falar em critério pessoal, devemos analisar a sujeição ativa e a passiva. A sujeição ativa, o credor do tributo, que detém a titularidade do crédito tributário, é mais simples de ser identificada, se relacionando ao próprio ente titular da competência impositiva, salvo algumas exceções.

¹¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 76/77.

¹¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 163/164.

Normalmente a própria análise constitucional das competências já nos informa quem é o sujeito ativo de determinada exação. Ocorre que a capacidade tributária ativa, diferente da competência tributária, é delegável.

Desse modo, é permitido ao legislador assinalar explicitamente pessoa jurídica diversa da instituidora para arrecadar o tributo. Com isso, desvincula a competência tributária da capacidade tributária ativa, dando azo a dois possíveis fenômenos: a parafiscalidade e a sujeição ativa auxiliar.

A parafiscalidade ocorre quando o terceiro arrecada o tributo e passa a dispor da quantia arrecadada. Por sua vez, a sujeição ativa auxiliar se dá quando o terceiro apenas cobra e repassa o produto arrecadado à pessoa política tributante, tendo como exemplos o caso de ICMS cobrado em conta telefônica, COSIP em conta de luz, etc.

Por força do princípio da legalidade, essa desvinculação deve ser feita por lei da pessoa política que criou a exação, não sendo aceitáveis tais determinações por atos infralegais (decretos, resoluções, etc).

A sujeição passiva, a seu turno, carrega maiores complicações. Sujeito passivo é a pessoa de quem será exigido o cumprimento da prestação pecuniária de natureza fiscal.

Normalmente, o sujeito passivo é alguém que tem relação econômica com o fato jurídico tributário. Por vezes, contudo, o Estado pode cobrar tributo de pessoa diferente da que realiza o fato gerador.

Independente da razão pela qual a pessoa tenha sido incluída no pólo passivo da obrigação tributária, ela é considerada sujeito passivo da obrigação tributária principal¹¹⁷. As considerações feitas a respeito de sujeição direta e sujeição indireta possuem fundamento e relevância meramente econômica, sendo alheios ao Direito.

Com base nisso, entendemos que, apesar de sua indiscutível função didática, as categorizações de responsabilidade tributária por transferência (solidariedade, sucessão ou responsabilidade) e por substituição não são categorias jurídicas válidas.

A questão da vinculação do sujeito passivo ao fato gerador é de ordem constitucional, pelo que inexiste liberdade ampla ao legislador para definir o sujeito

¹¹⁷ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1324.

passivo. Deve ser alguém que provoca, desencadeia ou produz a materialidade da hipótese de incidência tributária. Há que estar ligado ao critério material do tributo.

Merece referência a doutrina, que aqui representaremos por Sacha Calmon Navarro Coelho¹¹⁸, que defende a situação do critério subjetivo (por ele chamada de aspecto pessoal) no antecedente. Discordamos, contudo, mas a ela fazemos referência pela sua relevância.

Na verdade, não nos parece que qualquer dos elementos do critério pessoal faça parte da hipótese, visto que não se trata de descrição de fato imponível, mas sim do próprio *dever-ser* que a norma carrega.

Seguindo adiante, analisemos o critério quantitativo, cujos elementos permitem aferir o conteúdo do dever jurídico, o montante a ser pago pelo sujeito passivo ao sujeito ativo para satisfação da obrigação.

Para tanto, existem duas possibilidades: ou o legislador prevê desde já a inteireza do conteúdo (taxa no valor de X reais) ou então dá ao aplicador/intérprete elementos para mensurar a materialidade do fato tributário, através de grandeza que lhe seja ínsita e que, conjugada a outro fator numérico, possa determinar o *quantum* devido¹¹⁹.

Na primeira hipótese, se estará diante de um esquema normativo mais simples. Todavia, no segundo, há uma normatividade mais sofisticada. A medição da intensidade do comportamento, a grandeza da materialidade tributária, é a base de cálculo. Deve ser uma medida apta a quantificá-lo e a ele relacionada. É a expressão numérica do fato gerador.

Uma segundo fator se aplica sobre essa base de cálculo, de modo que, combinados, possam exprimir uma quantia pecuniária: é a alíquota. Normalmente é expressa em porcentagem. A limitação das alíquotas se dá pelo princípio da vedação ao confisco, de forma que a liberdade do legislador não é absoluta.

O elemento alíquota tem especial importância para que os impostos sejam modulados de acordo com a capacidade contributiva.

Esses são os traços gerais da regra matriz de incidência que a doutrina dominante coloca como fundamentais. Entretanto, cremos que o critério quantitativo

¹¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Direito Tributário concursal*. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 8/10.

¹¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 172.

do tributo pode ter complexidades que superam a mera conjugação entre base de cálculo e alíquota. Sobre esse ponto retornaremos adiante.

Com a visão geral que apresentamos do sistema tributário, passaremos a analisar um tributo específico, o ICMS, para, enfim, chegar ao problema desta dissertação.

4. O ICMS.

4.1. HISTÓRICO.

O ICMS é, hoje, previsto no artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988. Está incluído na esfera de competência dos Estados e do Distrito Federal e possui longo detalhamento na própria Carta Magna, em lei complementar e em diplomas estaduais.

O tributo foi inspirado nos modelos Francês (*chiffre d'affaire*) e Alemão (*Umsatzsteuer*) de tributação do consumo que surgiram no contexto da Primeira Guerra Mundial. Assim, inovou perante a predominante tributação sobre o patrimônio que existia no Brasil até então.

Na seara constitucional, a raiz do ICMS é o IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações – surgido com a Constituição de 1934, especificamente no seu artigo 8º, I, e. Ainda antes disso já se previa um Imposto Sobre Vendas Mercantis, instituído pela Lei nº 4.625 de 1922. Esse texto legal, que é a origem mais remota que consideramos do ICMS no Brasil, autorizava o Presidente da República a cobrar o tributo em seu artigo 2º.

Aliomar Baleeiro¹²⁰ assim narra tais fatos:

A receita fundamental dos Estados-Membros, a partir de 1936, quando entrou em execução, no particular, a discriminação de rendas da CF de 1934, foi o imposto de vendas e consignações. A União criara em 1923 (Lei nº 4.625, de 31.12.1922), com o nome 'imposto sobre vendas mercantis', um papel líquido e certo, com força 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 mesmo autor indica, mais adiante, que, do ponto de vista econômico, o ICM (precursor do ICMS) é o mesmo IVC e que concorria com três quartos da receita tributária dos Estados Membros. Apesar do *nomen juris* distinto, afirma que sangravam a mesma realidade econômica, qual seja, a introdução da mercadoria no círculo comercial.

O então IVC era um tributo cumulativo, que incidia sobre toda operação comercial. O resultado óbvio era uma grande oneração no preço final dos

¹²⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 367.

produtos e uma séria violação à neutralidade da tributação, principalmente quando a cadeia produtiva era mais extensa antes de chegar ao consumidor final.

Fato também foi a verticalização da produção dentro de cada empresa, de modo a reduzir as etapas antes de chegar ao consumidor. Esse tipo de planejamento tributário a partir da verticalização gerava benefícios aos grandes produtores. Todavia, algumas empresas menores que não tinham condições de assumir etapas maiores de produção acabavam prejudicadas e, até mesmo, forçadas a sair do mercado.

Com a Lei nº 3.520/58 surgiu a não cumulatividade no Brasil, prevendo, conforme o texto legal, que quando num mesmo estabelecimento produtor fossem fabricados artigos sujeitos ao imposto de consumo que, sem saírem deste estabelecimento, fossem utilizados na fabricação ou no acondicionamento de outros artigos tributados, o imposto incide somente no produto final. Era, ainda, facultada ao fabricante a dedução dos impostos pagos sobre as matérias primas utilizadas na sua produção.

Foi, contudo, feita a crítica de que a incidência apenas na última etapa de produção retardava a arrecadação, bem como o fisco ficava dependente do último contribuinte da cadeia, o qual pagaria o tributo sozinho, aumentando o risco de insolvência, além do que a cumulatividade ainda se manifestava pelo regime de suspensão restrito aos insumos fisicamente incorporados¹²¹.

Alçando essa solução ao nível constitucional, a emenda nº18/1965 (quando vigente a Constituição de 1946) fez surgir o ICM, não-cumulativo, no lugar do IVC, cumulativo, característica que detalharemos mais adiante.

Durante a breve vigência da emenda, a alíquota era uniforme em todos os Estados e para todas as mercadorias, inclusive destinadas à exportação. A exceção eram as vendas no varejo, diretamente ao consumidor, de bens de primeira necessidade. A idéia central era tributar o valor agregado em cada etapa da operação, tal qual a *taxe sur la valeur ajoutée*, criada na França em 1954.

Cabe destacar que os países europeus que usavam a técnica de tributação de valor agregado possuíam organizações unitárias, sem Estados-

¹²¹ Conforme DERZI, Misabel Abreu Machado. Primeira Aproximação da Lei Complementar 87/96 sob Ângulo do Princípio da não Cumulatividade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 99.

membros, e que, quando assim não fosse, a competência para operá-los ficava nas mãos do poder central¹²². O tributo de vocação nacional foi, assim, regionalizado.

Esse traço é determinante para compreender alguns “vícios de importação” dessa técnica para o Brasil. Justamente esse vício que gera, até hoje, dificuldades para se alcançar o perfil nacional e federativo que deve ter um tributo com as características do ICMS.

No Brasil conviviam, e ainda convivem, Estados nos mais diversos estágios de desenvolvimento, fazendo com que o tributo tenha que se adequar aos diferentes contextos.

Respeitável manifestação de Hugo de Brito Machado¹²³ critica a forma de importação da não cumulatividade para o Brasil:

A não cumulatividade do ICMS constitui um dos graves defeitos de nosso sistema tributário. Técnica copiada dos franceses, que a instituíram nos anos 50, como forma de incrementar a integração da Comunidade Econômica Européia, foi adotada entre nós pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965. Seus defensores afirmam ser ela um instrumento da modernidade, mas a experiência já demonstrou que a não cumulatividade é inteiramente inadequada para o Brasil.

O grande número de dispositivos introduzidos na Constituição Federal na tentativa de normatizar adequadamente a compensação do imposto em cada operação é expressivo da inadequação dessa técnica para um imposto estadual numa Federação com enormes desigualdades econômicas entre as suas diversas unidades e com a dimensão territorial de nosso País.

O autor aponta como defeitos o fato de tornar complexa a administração do imposto, ensejar o cometimento de fraudes praticamente incontroláveis, exigir normatização minudente e que será injusta em certos casos, atingir mais pesadamente as atividades que mais produzem riqueza (agropecuária e indústria), estimular a evasão pelas alíquotas elevadas, de até 25%, praticamente impedir a outorga de isenções, as quais acabam por se tornar simples diferimento de incidência e, por fim, coroando essas desvantagens, gera fortes atritos entre fisco e contribuintes¹²⁴.

¹²² O alerta é feito por: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 440.

¹²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo : Malheiros Editores, 2012. p. 377.

¹²⁴ Idem. p. 378.

Em depoimento histórico a respeito desse fato, Ives Gandra da Silva Martins assim se pronunciou¹²⁵:

(...) Gilberto Ulhôa Canto, um dos pais do atual sistema, contou-me que Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto do CTN, confidenciara-lhe, durante os trabalhos preparatórios, que, com o "ICM", iria acabar a guerra fiscal do IVC, imposto sobre vendas e consignações; o certo é que o problema da guerra fiscal permaneceu e foi exacerbado, após a CF de 1988, quando a União, por ter perdido receita de IPI e de Imposto de Renda para Estados e municípios, deixou de praticar políticas regionais.

Assim, o ICM neutro, que era o objetivo dos doutrinadores da época, se transformou em um potente instrumento extrafiscal indutor de desenvolvimento, repleto de isenções, créditos presumidos, etc. A esse tema voltaremos mais adiante.

Em 1967, com o advento do Regime Militar e a nova Constituição, foram mantidos a maior parte dos traços da própria emenda 18/65, inclusive a festejada não-cumulatividade. A emenda de 1969 criou exceções a essa regra nos casos de isenção e não incidência.

Assim evoluiu o sistema de tributação do consumo até o atual ICMS, o qual possui incidência mais abrangente que seus predecessores, incluindo a tributação de determinados serviços, conforme esclareceremos no tópico a seguir.

Vê-se, assim, que o núcleo do ICMS brasileiro evoluiu e foi testado ao longo de muitas décadas e passou por diversas modificações. Ainda que hajam muitos questionamentos na atualidade, podemos afirmar com segurança que o sistema contemporâneo é operacional e substitui um mal muito maior, que é a tributação em cascata e cumulativa da época do IVC.

Com esse breve esboço histórico, passamos a apresentar os traços centrais do ICMS na constituição de 1988.

4.2. CARACTERÍSTICAS GERAIS DO ICMS.

De acordo com o artigo 155, II da Constituição Federal de 1988, compete aos Estados Membros e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de

¹²⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Eventuais Efeitos Prospectivos da Proposta de Súmula Vinculante 69 do STF e inteligência da Unanimidade Exigida para Estados e Distrito Federal concederem Estímulos Fiscais como Cláusula Pétreia Constitucional. In: ROCHA, Valdir Oliveira da (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 16º volume. São Paulo: Dialética, 2012. p. 186.

transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Este tributo se caracteriza por ser imposto multifásico, incidindo em diversas etapas das operações mercantis, conforme será detalhado quando falarmos da não cumulatividade.

Outro traço marcante do ICMS é o fato de se tratar de um imposto indireto. Isso significa que, não obstante seja pago pelos sujeitos intermediários da cadeia produtiva ou comercial, o seu ônus econômico apenas é suportado pelo consumidor final. Isso ocorre pelo fenômeno da repercussão econômica ou da translação tributária¹²⁶, pelo qual o valor do tributo é embutido no preço da mercadoria ou serviço.

Dessa forma, duas figuras aparecem: a do contribuinte de direito, que é quem adianta o pagamento e transfere o ônus econômico do mesmo para o contribuinte de fato, adquirente da mercadoria ou serviço, de modo que este acabe arcando com o custo correspondente.

É um tributo inserido na competência estadual, mas é, ao mesmo tempo, aquele que recebe a disciplina mais detalhada e ampla por parte do Constituinte. A explicação para tal fenômeno, a partir de Regina Helena Costa¹²⁷:

(...) está no fato de que o ICMS, conquanto estadual, assumia *feição nacional*, diante da *uniformidade* imposta ao seu regramento, em múltiplos aspectos, competindo, aos legisladores estaduais e distrital, pouco mais do que sua instituição.

O ICMS é um tributo estratégico para a manutenção da federação brasileira. É a maior fonte de renda dos Estados e apresenta traços que forçam a integração entre esses entes federativos, principalmente para a concessão de incentivos fiscais. O regramento do ICMS de uma unidade da federação acaba por afetar todas as demais.

A natureza da maioria das operações mercantis possui esse efeito. Afinal, nem sempre a cadeia de produção de determinada mercadoria se encerra dentro de apenas um Estado. Além disso, o bem produzido em um Estado frequentemente não será vendido ou consumido dentro do mesmo.

¹²⁶ A respeito da translação tributária, que também ocorre com o IPI: COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 129 a 131.

¹²⁷ COSTA, Regina Helena. *op. cit.* p. 382.

Seguindo adiante, muitas de suas características devem ser dispostas por Lei Complementar Federal, o que reforça esse caráter nacional e de vocação federativa. Esse dispositivo traz para a União a responsabilidade de preservar a necessária homogeneidade no trato do ICMS. Tal previsão está contida no artigo 155, §2º, XII da Constituição Federal.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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;
- 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.

Quanto ao tema, afirmou o Ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal Sepúlveda Pertence, quando exercia suas funções de relator da na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.377, no julgamento da medida cautelar pelo plenário em 22/02/2001, que as normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS *“são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações.”*

O perfil nacional típico da estrutura jurídico-normativa do ICMS – o qual carrega expressivas limitações à competência impositiva estadual no tratamento legislativo dessa espécie tributária, foi analisado de modo cuidadoso por Ruy Barbosa Nogueira¹²⁸

Se, como já referimos, essa disciplinação constitucional desse imposto estadual é excessivamente pomenorizada, procurando impedir a chamada guerra tributária, pode-se ainda observar que, entre Estados, esse imposto continua, em seus traços fundamentais, prefigurado no texto e contexto da

¹²⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 135/136.

Constituição e de sua legislação complementar. Neste sentido, as últimas disposições desta seção sobre o ICMS reforçam certas observações, pois o item XII estabelece que cabe à lei complementar:

(...)

Reservando à lei complementar, que é de caráter nacional, dispor sobre todos esses itens básicos do ICMS, vê-se que a Constituição Federal previu a maior concentração e unificação da disciplina desse imposto que, embora pertença aos Estados e ao

Distrito Federal, é prioritariamente regido por legislação nacional, por deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal, pouco restando à criatividade legislativa dos Estados, de 'per si'.

Diante desse quadro, o ICMS é tido como uma exceção à facultatividade da instituição de tributos. O imposto é de instituição obrigatória, justamente pela possibilidade de prejudicar outros Estados da federação, caso não seja cobrado. Bastaria um ente sem instituição e todo o sistema perderia sua consistência e culminaria por ruir. Essa linha de interpretação parte justamente do artigo 155, §2º, XII, *g* da Constituição Federal.

Diversos tributos deixam de ser instituídos. É o caso do imposto sobre grandes fortunas, de competência federal, e do imposto sobre serviços, o qual não é instituído por diversos municípios, embora não lhes falte competência. Nesses casos, as regras de competência são reguladas pelo operador deontológico de faculdade. Para o ICMS, a instituição é procedimento regulado com o modal 'O' (obrigatório), não havendo margem para se esvaír da obrigação.¹²⁹

Havendo descumprimento à obrigatoriedade de instituição, caberia aos Estados prejudicados buscar a via judicial adequada para pleitear indenização. Note bem: não se trata de compelir o Poder Legislativo a instituir o tributo, já que o Judiciário não pode fazê-lo, mas sim de fixar um *quantum* indenizatório. Esse é o entendimento, com o qual concordamos, de Roque Antônio Carrazza.¹³⁰

Os Estados e o Distrito Federal apenas podem deixar de instituí-lo se deliberarem e celebrarem convênios nos termos que explicaremos ao fim do capítulo.

O ICMS também é marcado pelo forte caráter extrafiscal. A Constituição Federal, no artigo 155, §2º, III afirma que ele poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços. Apesar da redação diferente

¹²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 275.

¹³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2011. p. 672.

daquela utilizada para o IPI no artigo 153, §3º, I (*será seletivo...*), entendemos que as expressões não distinguem entre obrigação e faculdade.

Isso porque a seletividade é um poder-dever do Estado, baseado, inclusive, no princípio da capacidade contributiva. Não há como oferecer menor prestígio a tal princípio para o tributo estadual mais importante e que tanto pesa no orçamento do consumidor-contribuinte por conta exclusivamente da forma adotada para a prescrição jurídica por parte do constituinte.

No âmbito infra-constitucional o ICMS é regulado pela Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996, a famosa Lei Kandir, a qual carrega o seguinte artigo 1º:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Existe divergência doutrinária a respeito de quantas hipóteses de incidência estariam contidas dentro do texto legal. Se indica que existem múltiplas regras-matrizes, albergando diversos antecedentes normativos e, igualmente, múltiplos conseqüentes.

Roque Antônio Carrazza¹³¹ afirma que a sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, podendo alcançar, conforme o método adotado, mais de vinte. Os cinco que indica seriam: a) o imposto sobre a circulação de mercadorias, abrangendo a 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.

Cada um desses tributos que se aponta como individualizados possui hipótese de incidência e base de cálculo diversas, binômio que serve como traço distintivo do tributo.

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho¹³² aponta a existência de apenas três antecedentes normativos na legislação constitucional: a) realizar

¹³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *op. cit.* p. 37.

¹³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo : Noeses, 2011. p. 732/733.

operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestar serviços de comunicação, mesmo que se iniciem no exterior e que deverão concluir-se ou ter início dentro dos Estados ou do Distrito Federal, identificadas as prestações no instante da execução, da geração ou da utilização dos serviços correspondentes e; c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

Nossa opinião se aproxima da de Paulo de Barros Carvalho, na medida em que bens como combustíveis, energia elétrica (considerada bem móvel pelo artigo 83, inciso I do Código Civil de 2002), minerais, entre outros são mercadorias como quaisquer outras lançadas para circulação.

Uma vez que sejam mercadorias, enquadram-se na regra-matriz de incidência do ICMS quanto à circulação destas. Não conseguimos observar nenhum traço distintivo específico que justifique considerar tais grupos de bens em hipótese de incidência diversa. O antecedente normativo é o mesmo, modificando apenas o bem material que é circulado. A separação dos sub-critérios materiais do tributo poderia ser feita *ad infinitum*, mas nenhuma utilidade maior poderia advir desta classificação.

Sendo assim, adotamos a linha que considera apenas três antecedentes normativos distintos, os quais possuem, todavia, um “núcleo central comum” que permitiu a sua aglutinação, como a submissão aos princípios constitucionais tributários e, principalmente, à sistemática da não cumulatividade.

Mesmo assim, não são poucas as críticas feitas à carência de técnica do constituinte. As grandes diferenças entre os fatos geradores do ICMS é taxada como pouco louvável sob o aspecto científico e, inclusive, ensejadora de confusões por parte do legislador ordinário. Por vezes, o mesmo tratamento jurídico é dado aos múltiplos fatos econômicos alcançados pelo ICMS. Nesse sentido, Roque Carrazza¹³³, em nota de rodapé:

Não há como, por exemplo, dispensar o mesmo tratamento jurídico às operações relativas à circulação de mercadorias (que envolvem *obrigações de dar*) e às operações de prestação de serviços (que envolvem *obrigações de fazer*).

Contudo, mesmo com todas essas pertinentes ponderações, este não é o tema central sobre o qual pretendemos discorrer. Para os fins de enfrentamento

¹³³ *Op cit.* p. 38.

do problema de pesquisa, faremos um corte metodológico para tratar especialmente do ICMS sobre circulação de mercadorias.

Não que as demais hipóteses de incidência do ICMS possuam importância reduzida ou menor interesse jurídico, mas simplesmente porque é com as operações de circulação de mercadorias que se apresentam de modo frequente os efeitos mais relevantes do problema de pesquisa.

Três vocábulos principais podem ser extraídos da redação legal para esse antecedente normativo desta faceta do ICMS, são eles “operações”, “circulação” e “mercadorias”. A cuidadosa análise semântica dos termos por parte do intérprete é capaz de solucionar grande parte dos problemas interpretativos que podem surgir no âmbito deste tributo.

As operações são os atos regulados pelo direito que tenham o condão de realizar o evento “circulação” relativo ao objeto “mercadoria”. É uma manifestação de vontade juridicamente tutelada. Alberto Pinheiro Xavier manifesta que a ênfase no vocábulo operação denota que apenas se tributa movimentos de mercadorias imputáveis a negócios jurídicos translativos de sua propriedade¹³⁴.

Quanto à “circulação”, o alerta que cabe ser feito é que para se aperfeiçoar a hipótese de incidência do ICMS, esta deve se dar no âmbito de um negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação¹³⁵. Circular, para efeitos jurídicos, é mudar de titularidade.

Alcides Jorge Costa¹³⁶ narra que, inicialmente, existiam duas correntes distintas a respeito do tema. A primeira, sustentada por autores ligados ao fisco, sustentava que a mera movimentação física de mercadorias, com sua saída do estabelecimento do contribuinte, já era suficiente para que ocorresse a incidência do imposto. Nesse caso, era possível chegar ao absurdo de tributar até mesmo a saída decorrente de roubo ou furto, em uma clara exacerbação do comando Constitucional. A segunda corrente defendia que era necessário um negócio jurídico de que resultasse a transmissão de propriedade da mercadoria.

A doutrina já se pacificou, bem como a jurisprudência, seguindo o Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a mera circulação de mercadorias

¹³⁴ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito tributário e empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1982. p. 294

¹³⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 11ª edição. São Paulo: Dialética, 2009. p. 11.

¹³⁶ COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 38.

entre estabelecimentos da mesma empresa não gera a obrigação de pagar o ICMS. É necessária uma circulação qualificada, jurídica, tornando imprescindível a mudança de propriedade da coisa. Pode ser que ocorra a circulação jurídica sem que ocorra a circulação física da mercadoria, caso que atrai a incidência do ICMS.

Quanto ao ponto, as elucidativas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹³⁷:

O minucioso exame da materialidade do ICMS, além de elucidar as situações em que tem nascimento a obrigação tributária, permite vislumbrar a inexigibilidade, pela legislação desse imposto, da movimentação física das mercadorias. A circulação corpórea dos bens, além de insuficiente para a configuração da materialidade do ICMS, não se apresenta como requisito essencial à incidência do tributo. O direito, ao criar suas próprias realidades, atribui à expressão “operações de circulação de mercadorias” o significado de “transferência de sua titularidade”.

É aceita e inclusive é freqüente a movimentação apenas simbólica de mercadorias. A circulação física chega a ser irrelevante. Nem por isso o direito deixa de conferir a essa circulação efeitos tributários.

Por fim, cabe esclarecer a respeito do termo “mercadoria”. Essa caracterização é atrelada à destinação que se dê a um bem. Se eu tenho um livro comigo para leitura, ele é um bem. Se ele está exposto em uma vitrine de livraria e me proponho a adquiri-lo por um determinado preço, ele passa a ser uma mercadoria. É importante a qualificação de quem promove a operação como produtor, industrial ou comerciante.

Então, mercadoria não é algo intrínseco, mas sim relativo. José Eduardo Soares de Melo¹³⁸ oferece um preciso conceito a respeito de mercadoria:

“Mercadoria”, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente.

O próprio autor assume, contudo, que a Constituição de 1988 ampliou este conceito na medida em que submeteu o fornecimento de energia elétrica (que, conquanto equiparado pela legislação privada a bem móvel, é incorpórea) à incidência do ICMS.

¹³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 733.

¹³⁸ *Op. cit.* p. 17.

A transação há de ser, ainda, habitual. Deve fazer parte da finalidade do sujeito a atividade de mercancia relacionada especificamente àquele bem. Por esse motivo que o Supremo Tribunal Federal editou a súmula vinculante nº 32, declarando a não incidência de ICMS sobre a venda, pela seguradora, de salvados de sinistro. Essa não é a finalidade natural da seguradora, mas apenas um assessorio à sua atividade, o que descaracteriza o produto vendido enquanto mercadoria.¹³⁹

Enfim, a obrigação tributária nasce quando, no mundo dos fatos, é realizado o antecedente normativo. Se um sujeito realiza a operação de circular mercadoria dentro do território nacional, ele deve pagar o ICMS. Realizada a conduta prevista no antecedente normativo, é atraída a situação (no caso, obrigação) prevista no consequente da norma jurídica tributária. Eis o critério material do tributo.

Quanto ao critério espacial, já dissemos que este não coincide com o âmbito de validade territorial da lei. É relevante destacar que costumeiramente os fatos geradores superam os limites dos Estados. Justamente por isso, independente do local onde ocorra, desde que dentro da *latitude eficaz* da norma, Paulo de Barros Carvalho afirma que se dão por propagados seus legítimos efeitos.

Com essa observação, independe o critério espacial do ICMS de pontos particularmente determinados ou de uma específica região de ocorrência do fato tributável, tornando dispensável, para os fins desta dissertação, maior aprofundamento.

O critério temporal é o momento exato em que se aperfeiçoa a operação de circulação da mercadoria ou da prestação do serviço, conforme previsto no artigo 12 da Lei Complementar 87/96.

Assim, esclarecidos os critérios da hipótese de incidência do ICMS, o seu fato gerador é conceituado por Edvaldo Brito¹⁴⁰:

Nessa ordem de raciocínio, há de ser fato gerador do ICMS aquele acontecimento volitivo propulsor de uma *operação mercantil* que, em regra, é uma saída física de mercadoria de um estabelecimento comercial, industrial ou produtor, promovida, respectivamente, por uma pessoa que seja comerciante, industrial ou produtor com a intenção de passá-la à

¹³⁹ Eis o teor da súmula vinculante nº 32 do STF: *O ICMS não incide sobre a alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras.*

¹⁴⁰ BRITO, Edvaldo. Natureza jurídica mercantil do ICMS. *in* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 49.

disposição de outra pessoa.

Uma vez introduzidas as características básicas do imposto em referência, passaremos a tratar de uma das características específicas mais relevantes, a não cumulatividade.

4.3. A NÃO CUMULATIVIDADE.

No apanhado histórico feito anteriormente já apontamos o momento do surgimento da não cumulatividade no âmbito do ICMS. Vale ressaltar que a mesma sistemática também é aplicável ao IPI.

Falamos também que o ICMS é um imposto neutro, no qual ao fim da cadeia econômica o seu custo financeiro é suportado pela pessoa do contribuinte de fato, o consumidor final. É, ainda, um imposto multifásico, cobrado de modo fracionado em cada etapa da operação sobre o valor que adiciona ao produto.

Justamente para tornar possível a neutralidade, o Constituinte instituiu a não cumulatividade, onde o custo do tributo é transferido pelo contribuinte de direito ao contribuinte de fato.

Por conta da não cumulatividade, o contribuinte de direito compensa com o ICMS devido na operação ou prestação atual o imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores do processo de circulação de mercadorias ou prestação de serviços. Isso é feito ao longo de toda a cadeia, até chegar ao consumidor final, contribuinte de fato, que suporta a tributação integral do ciclo produtivo.

No Brasil, a técnica opera mediante a subtração de “imposto sobre imposto”, e não de “base sobre base”. Para nós, isso significa que o ICMS não é, tecnicamente, um imposto sobre o valor agregado (caso em que se tributaria apenas a diferença no valor da base de cálculo). É um tributo incidente sobre o valor da operação, mas que se submete à técnica da não cumulatividade, pela qual o imposto já pago pode ser subtraído da quantia de imposto a pagar, no que concorda conosco André Mendes Moreira¹⁴¹.

¹⁴¹ MOREIRA, André mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2012. p. 95.

A consequência pode até ser a mesma, mas para preservar a clareza do raciocínio e melhor firmar nossas posições, entendemos relevante tal destaque.

Existem três regimes constitucionais distintos para a não cumulatividade. Para o IPI, está no artigo 153, §3º da Carta Magna. Para a COFINS, é prevista no artigo 195 §12, também da Lei das leis. Para o ICMS, que mais nos importa, possui residência constitucional no artigo 155, §2º, I, cujo teor transcreve-se:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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;

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;

A regra constitucional confere ao contribuinte um direito público subjetivo consistente na possibilidade de compensar o valor de imposto devido com o imposto que tenha incidido nas etapas anteriores da operação realizada.

Na esfera infraconstitucional, a não cumulatividade é regulada pela Lei Complementar 87/1996:

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.

O sistema não cumulativo traz vantagens para o contribuinte, eis que retira a possibilidade de tributação em cascata. Além disso, os pagamentos vão sendo adiantados ao fisco com base no valor agregado a cada etapa da operação, o que, além de beneficiar pela antecipação do tributo devido, reduz o risco de insolvência.

É uma inquestionável modernização com relação ao modelo de tributação que lhe precedeu, de modo que foi comemorado por contribuintes e tributaristas. Caso venha a ser completamente suprimido sem medidas de compensação causará sérios abalos econômicos e jurídicos no Estado brasileiro.

Vem em congruência com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação do confisco.

Contudo, carrega grandes discussões doutrinárias. A primeira polêmica que vale a pena ser considerada é quanto à caracterização da não cumulatividade como mera sistemática de arrecadação ou como um princípio constitucional tributário.

Já expusemos em capítulo antecedente que os princípios possuem como principal característica o fato de iluminarem e nortear a compreensão de diversos setores normativos, com o fito de lhes atribuir unidade e servir como elemento sistematizante. Carregam grande valor axiológico.

A não cumulatividade, além de enunciada de forma genérica, incorporaria valores fundamentais sobre os quais se erige a estrutura econômica do Estado, evitando um aumento artificial no preço de produtos e serviços.

Este princípio não seria um valor em si, mas um limite objetivo. Se volta, de modo indireto, para a realização de valores¹⁴². Tal conclusão é a de Klaus Marques¹⁴³:

Em que pesem aos entendimentos contrários, nos atrelamos à parte da doutrina brasileira que acredita ser a não cumulatividade do ICMS um princípio constitucional, uma vez que enunciado de forma genérica na Constituição Federal e por assegurar ao cidadão-contribuinte um direito e garantia individual.

Creemos, sim, que estamos perante uma norma jurídica carregada de valor social, que também busca um fim maior, que são os valores de uma justa tributação e respeito à capacidade contributiva.

Quanto ao tema, assim manifesta José Eduardo Soares de Melo¹⁴⁴:

Outrossim, alinhando 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 de creditar-se do imposto incidente nas operações anteriores, estará ele, a um só tempo, provocando o efeito cumulativo, condutor de um aumento artificial no preço das mercadorias, produtos e serviços, em prejuízo do consumidor final.

¹⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 33, p. 156.

¹⁴³ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 86.

¹⁴⁴ ICMS, Teoria e prática. *cit.* p. 271.

Ousamos discordar dos ilustres doutrinadores que defendem a corrente distinta, mas enxergamos a não cumulatividade como técnica de arrecadação.

Entendemos que a não cumulatividade seria mera técnica de arrecadação, desprovida de qualquer valor axiológico ou outro traço que a identifique como princípio. Sob essa ótica, há quem defenda que poderia ser suprimida a qualquer tempo¹⁴⁵. O simples fato de constar prevista na Constituição não a torna, automaticamente, um princípio.

Acresça-se o fato de que a sua prescrição é específica, de modo que a constatação de obediência ou não à norma pode ser facilmente realizada por mera observação de cumprimento da legislação infra-constitucional. Assim, conclui-se que o enunciado prescritivo construído a partir do artigo 155, §2º, I da Constituição Federal não é princípio¹⁴⁶.

Não observamos qualquer alicerce do sistema tributário que apenas possa ser sustentado pela não cumulatividade. Realmente essa técnica representou grande avanço com relação ao contexto anterior, mas isso não significa que outros meios não pudessem – e possam no futuro – ser adotados para concretizar os mesmos fins.

Os princípios devem ser mais abstratos que as regras e não prescrever todas as condições necessárias para a sua aplicação. Devem ser passíveis de encaixe em um número indeterminado de situações.

Nossa postura está na confortável companhia de Humberto Ávila¹⁴⁷:

Ora, se princípio é definido como uma norma de elevado grau de abstração e generalidade e que, por isso, exige uma aplicação com elevado grau de subjetividade, pergunta-se: a prescrição normativa permitindo o abatimento, do imposto sobre produtos industrializados a pagar, do montante incidente nas operações anteriores pode ser considerada um princípio? A prescrição que exige a publicação da lei que instituiu ou aumentou um imposto até o final do exercício anterior ao da cobrança pode ser considerada um princípio?

(...)

Claro que não. Onde estão as referidas propriedades de elevado grau de abstração e generalidade no caso da norma que exige a anterioridade para a instituição ou aumento de impostos, por exemplo? Elas não estão presentes em lugar nenhum.

¹⁴⁵ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI E ICM – Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

¹⁴⁶ MENDONÇA, Christine. *A não-cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 96.

¹⁴⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. pp. 85/86.

Kiyoshi Harada¹⁴⁸ apresenta sua opinião doutrinária fundamentado na posição do Supremo Tribunal Federal:

Porém, resta saber se esse inciso expressa um princípio tributário, e como protegido pelas cláusulas pétreas, ou expressa apenas uma técnica de tributação. As opiniões divergem. Para alguns, a não-cumulatividade não chega a ser um princípio tributário, quando muito seria um subprincípio. Para outros, seria uma mera técnica de tributação para evitar o efeito cascata do imposto de todo o inconveniente. A Corte Suprema não se manifestou expressamente sobre essa questão, mas ao admitir a incidência monofásica, indiretamente, está a considerar a não-cumulatividade como uma técnica tributária própria do ICMS.

Por fim, Hugo de Brito Machado¹⁴⁹ também entende a não cumulatividade como técnica e, inclusive, prega a sua retirada do ordenamento jurídico como parte da solução da guerra fiscal:

Não temos dúvida, portanto, de que a solução definitiva para o problema da “guerra fiscal” exige, entre outras providências, a abolição da malsinada técnica da não cumulatividade do ICMS, que somente se presta para aumentar as oportunidades de fraudes e de arbítrio. É uma excelente técnica para os contribuintes desonestos e o Fisco arbitrário. Oferece muitas oportunidades para práticas fraudulentas, justificando o incremento dos instrumentos de controle, que muitas vezes consubstanciam medidas restritivas de liberdade de ação dos contribuintes em geral, algumas das quais ultrapassam os limites da razoabilidade.

Por assim ser, conquanto de relevantíssima importância para organização da economia nacional, não conseguimos observar a não cumulatividade como um princípio constitucional tributário, muito menos atribuir-lhe o caráter de cláusula pétrea, respaldada pelo artigo 60 §4º IV da Carta Magna, tal como faz Klaus Marques.¹⁵⁰

A não cumulatividade será aqui tratada como técnica de tributação, no que estamos acompanhados, além dos já citados, do ilustre Paulo Roberto Lyrio Pimenta¹⁵¹.

Independente dessa discussão, fato é que a não cumulatividade possui grande importância para o sistema e sua supressão precisaria ser refletida e compensada por outros meios.

¹⁴⁸ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 429.

¹⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo : Malheiros Editores, 2012. p. 222.

¹⁵⁰ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 86.

¹⁵¹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Não Cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord.). *Não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 2009. pp. 411/412.

Na prática, ela é realizada através do sistema de débito e crédito de ICMS, pelo qual o contribuinte se credita de todo o imposto que pagou ao adquirir determinadas mercadorias e serviços em um determinado espaço de tempo (determinado por lei), enquanto que debita o imposto que incidente sobre as mercadorias que saem de seu estabelecimento ao longo do mesmo período.

A Lei Complementar 87/1996, disciplinadora do ICMS e da não cumulatividade, interpretou restritivamente a não cumulatividade no sentido de apenas admitir o crédito de mercadorias que ingressassem fisicamente na produção do produto vendido ou as que ingressassem no estabelecimento para revenda.

Todavia, a Constituição Federal não apresenta nenhuma restrição de que a não cumulatividade deva seguir a sistemática de crédito físico. Pelo contrário, menciona que será compensado o tributo com “*o montante cobrado nas anteriores*”, denotando claramente a opção pela compensação na modalidade mais ampla possível.

Assim, a Lei Complementar não poderia ter exacerbado, nesse ponto, seus objetivos e reduzir, sem autorização do Constituinte, o espectro dos créditos compensáveis.

O sistema da não cumulatividade se baseia na idéia de deduzir do imposto exigível aquele que tenha gravado, em operação anterior, os elementos do preço. Usa, assim, a idéia de créditos financeiros, em contraposição ao crédito físico. Dessa forma, deve ser aproveitado como crédito o valor de ICMS suportado em toda a atividade do contribuinte, como energia elétrica, bens de uso e consumo, ativo permanente, etc., e não apenas aqueles vinculados à mercadoria¹⁵².

As exceções previstas na Lei Maior para a regra da não cumulatividade estão contidas no artigo 155 §2º, II, a, e são a isenção e a não incidência:

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;

¹⁵² Para não adentrar na discussão e na distinção entre crédito físico e crédito financeiro de ICMS, sugerimos a leitura de: COELHO, Sacha Calmon Navarro. Não-Cumulatividade Tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord.). *Não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 462/465.

Ocorrendo o caso de isenção ou não-incidência, o contribuinte que adquirir as mercadorias incentivadas não poderá escriturar e valer-se de créditos, da mesma forma que o contribuinte que vender deve estornar créditos originados na operação anterior.

A distinção entre os dois institutos gera enormes discussões doutrinárias. Representativa de uma posição é a manifestação de Hugo de Brito Machado¹⁵³:

Distingue-se a isenção da não incidência. Isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. A não incidência, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência.

Preferimos colocar a questão sob a ótica de Paulo de Barros Carvalho, para quem a isenção é a limitação do âmbito de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica tributária, que impede o tributo nascer. Para ele, a regra de isenção inibe a funcionalidade da regra-matriz tributária, mutila, parcialmente, os critérios da norma-padrão de incidência.¹⁵⁴

A não incidência, por sua vez, é a incoerência do impacto norma jurídica sobre determinado fato, vale dizer, a indiferença de determinada conduta realizada, diante da norma jurídica¹⁵⁵. Significa a não utilização do poder de tributar. As causas da não incidência podem ser ausência de fato tributável ou a inexistência de regra-matriz de incidência.

Importante posição doutrinária de Tércio Sampaio Ferraz Júnior interpreta restritivamente o dispositivo constitucional proibitivo de créditos, no sentido de que incida apenas em situações que, se não excepcionadas, criariam uma desigualdade não desejada. Essas situações seriam aquelas que ocorrem no início ou no fim de um ciclo e fazem referência apenas aos créditos imediatamente anteriores e posteriores.¹⁵⁶

¹⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo : Malheiros Editores, 2012. p. 228.

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 558/565.

¹⁵⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF*. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 39

¹⁵⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. ICMS – Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais. *Revista de Direito Tributário* nº48. São Paulo: RT, 1989. p. 22.

Fora isso, existem casos em que não se aplica a não cumulatividade, mas sim outras técnicas de arrecadação do ICMS. De acordo com Ives Gandra da Silva Martins¹⁵⁷:

A Constituição de 1988 instituiu, para o ICMS, quatro técnicas diversas de arrecadação, ou seja, a não-cumulativa, a monofásica, a da substituição tributária por antecipação – que pode implicar uma não-cumulatividade mitigada – e a cumulativa.

A técnica geral é a não-cumulatividade. Não havendo expressa exclusão constitucional, é o regime exposto no inciso I do parágrafo 2 do artigo 155, com a seguinte redação: (...)

A Constituição deixa claro, ainda, que há espaço para a Lei complementar regular o regime de crédito para contribuintes do ICMS, conforme artigo 155 §2º, XII, c:

XII - cabe à lei complementar:

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

Logo após a promulgação da Constituição, foi editado o Convênio nº66/1988 para regular a matéria.

Art. 28 O imposto será 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.

Após, com o advento da lei Complementar nº 87/1996, o texto normativo foi reproduzido letra a letra:

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.

Um ponto que merece destaque na explanação diz respeito à correta interpretação da expressão “cobrado” que consta na previsão constitucional e legal da não cumulatividade.

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

¹⁵⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. As técnicas de arrecadação admitidas no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 95, p.96/97, ago. 2003.

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.

Existe relativa paz na doutrina no sentido de não ser adequada uma interpretação literal do dispositivo. A interpretação corrente é no sentido de que o direito de crédito é independente da efetiva cobrança do ICMS nas etapas anteriores da operação ou da prestação de serviços. Isso porque o um dos contribuintes, por qualquer motivo que seja, pode deixar de recolher o tributo ao longo da cadeia, sem que o mesmo deixe de se creditar.

Todavia, ao nosso entender, é imprescindível, para fins de surgimento da relação jurídica de crédito, que o valor do tributo seja devido, no sentido de exigido pelo fisco.

Não é razoável afirmar que o fato de ser destacado, na nota fiscal, um valor qualquer que não tenha sido efetivamente cobrado pelo fisco gere direito ao crédito. O crédito surge a partir da obrigação tributária principal, nascida pela incidência da norma jurídica sobre o substrato fático.

Ocorrido o evento, no mundo da realidade, que esteja previsto na norma como desencadeador de efeitos jurídico-tributários e formalizado em linguagem própria, nasce a obrigação tributária, com os ônus daí decorrentes, qual seja, pagar o tributo. Da exigência do tributo, nasce o direito ao crédito na etapa seguinte.

Sem que exista ao menos a exigência do tributo na etapa anterior, não surge o direito de crédito na etapa seguinte. A obrigação acessória consubstanciada na escrituração fiscal e na emissão da nota fiscal não faz surgir esse tipo de relação. O direito de crédito é oriundo da obrigação tributária principal. Pago o tributo, surge direito de crédito.

A interpretação diversa dá ao instrumento acessório, a nota fiscal, o condão de fazer surgir direitos que apenas são oriundos da obrigação tributária, o que é inaceitável. É um grande exemplo do valor que o sistema jurídico dá à verdade por consenso.

Afinal de contas, a razão de existir a técnica da não cumulatividade é a de evitar a incidência cumulativa do ICMS. Se não houve incidência na etapa anterior, não há como conceder qualquer tipo de crédito, visto que não ocorrerá

incidência em cascata, muito menos de imposto sobre imposto anteriormente cobrado.

Assim, encontramos apoio em José Eduardo Soares de Melo¹⁵⁸ – ainda que manifestado em outro contexto - para afirmar que o mero destaque em nota fiscal não possui o condão de assegurar o direito ao crédito de ICMS, já que, caso assim fosse, a obrigação acessória se tornaria mais importante que a obrigação principal:

Discordo, todavia, da condição de referência exclusiva à nota fiscal para permitir o direito ao crédito, visto que o documento representa mero dever acessório que não pode jamais sobrepor-se ao princípio constitucional da mais alta envergadura. Conquanto os documentos tenham o condão de retratar (e materializar) os atos jurídicos realizados, não se lhes pode emprestar valor preeminente de modo a direcionar todo o direito (constitucional) de abatimento.

O autor apresentou essa manifestação ao se opor à restrição de créditos de ICMS por conta de questões atinentes a aspectos meramente formais dos documentos fiscais, notadamente quando hajam simples omissões e incorreções.

Contudo, o excerto citado serve também para voltar-se a favor da tese mais ampla que defendemos neste texto, qual seja, de que o simples destaque em nota fiscal do crédito de ICMS não cobrado em operação anterior não pode gerar qualquer direito subjetivo ao contribuinte.

O Superior Tribunal de Justiça, guardião da legislação federal, faz clara distinção entre o valor do imposto devido e o imposto efetivamente recolhido¹⁵⁹. Afinal, se houver recolhimento parcial do imposto devido, o fisco cobra a diferença. Todavia, se for exigida uma quantia menor do que a devida, não haverá cobrança de diferença.

Assim, quando o Constituinte utilizou a expressão a expressão “montante cobrado” no artigo 155, §2º, I, na verdade quis dizer “montante devido”. Diga-se mais: o montante deve ser realmente devido, e não apenas nominalmente devido. Ou seja, se é concedido um crédito presumido, o imposto vai ser realmente devido em um valor inferior ao que é nominalmente devido.

¹⁵⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 11ª edição. São Paulo : Dialética, 2009. p. 277.

¹⁵⁹ Vide REsp. nº 1.125.188 – MT, Julgado pela Primeira Turma do STJ em 18/05/2010.

Por exemplo, se for devido, em determinada operação, 12% de ICMS e for concedido um crédito presumido de 60% do tributo devido, isso fará com que surja uma distinção. O imposto é nominalmente devido ao percentual de 12%. Afinal, apenas se pode creditar sobre algo que é devido. Contudo, com o crédito presumido, o tributo vai ser realmente devido à uma alíquota de 4,8%. O crédito, nesse caso, deve ser apenas do percentual realmente devido.

Pensar o contrário seria conceder créditos sobre algo inexistente e transformaria a regra da não cumulatividade, aliada à técnica de crédito presumido, como meio simples de fraude e desequilíbrio fiscal, onde os contribuintes passaram a creditar valores que jamais foram devidos.

Aceitamos, contudo, que esse entendimento possa ser afastado por deliberação unânime dos Estados, através de convênio firmado dentro da sistemática do CONFAZ, que exporemos adiante.

Assim, a título de conclusão parcial temos que a não cumulatividade é uma técnica de tributação contida em regra constitucional, pela qual o contribuinte pode compensar o ICMS realmente devido em etapas anteriores da operação com o ICMS que venha a ser devido nas seguintes.

Para isso, é imprescindível que exista um ICMS a pagar e créditos de ICMS cobrados em etapas anteriores da operação pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal, de modo a gerar o crédito.

4.4. NATUREZA JURÍDICA DOS CRÉDITOS DE ICMS.

A riqueza semântica da palavra crédito, especialmente no ramo do Direito, pode gerar confusão a respeito do que se quer referir ao falar sobre crédito de ICMS, o qual é bastante diferente do crédito tributário.

A compensação entre débitos e créditos não integra a estrutura básica do tributo, apesar de intervir diretamente no critério quantitativo como técnica de arrecadação.

Pela sistemática exposta, uma vez apurado o valor devido, dele é abatido o valor já pago e contabilizado a título de crédito, ou seja, é compensado crédito e débito, de modo que se recolhe a diferença (caso haja diferença a pagar), ou se mantém o crédito para o período posterior, caso haja crédito restante.

Para o sujeito que realiza a conduta prevista no antecedente da norma tributária, surge o débito, o dever de pagar o tributo devido ao sujeito passivo competente, nos termos da norma. Por outro lado, o adquirente do produto, se contribuinte, adquire direito ao crédito pelo valor do ICMS já pago nas etapas anteriores da cadeia.

O débito do contribuinte surge a partir da prática de determinada conduta prevista no antecedente da regra-matriz do ICMS como suficiente e necessária para a instauração da obrigação tributária. É prevista essa obrigação no artigo 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

De acordo com o estrito texto legal, existiria possibilidade de uma obrigação acessória se transformar em obrigação principal. Todavia, a obrigação principal propriamente dita não pode ser fruto de qualquer ilícito, mesmo que administrativo. Dessa forma, podemos supor que se trata o §3º citado de uma impropriedade técnica do legislador. A intenção seria dizer que o cumprimento da penalidade pecuniária se subsume ao regime das obrigações principais, mas não necessariamente se transforma em uma obrigação principal

Pagar tributo é sempre obrigação tributária principal. Nela, o sujeito ativo é o fisco, que demanda o pagamento de tributo, sempre uma prestação pecuniária, do sujeito passivo, o contribuinte, surgindo a obrigação por conta de uma norma tributária.

A norma não é a lei. Lei é apenas o veículo introdutor de normas, a qual é formulada na forma de juízo hipotético-condicional, contendo um antecedente (descriptor) e um conseqüente (prescritor)

O papel do descriptor é criar o ícone, os traços básicos do evento que, uma vez ocorrido, desencadeia a incidência da norma. Já o prescritor tem como função indicar qual o efeito daquele evento descrito, ou seja, qual o conseqüente, o que a norma visa concretizar, uma vez ocorrida a hipótese.

A obrigação tributária não se confunde com o prescritor normativo, mas estão ligadas. Isso porque, segundo a estrutura da norma tributária, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do antecedente da norma. No plano teórico, uma vez que ocorreu o antecedente, deve ser o conseqüente, o prescritor normativo.

Ou seja, se ocorreu o antecedente, o direito prescreve determinada conduta que *deve ser*, que deve ocorrer. No caso tributário, ocorrido o fato previsto no antecedente a consequência prescrita é o nascimento da obrigação tributária.

Uma vez pago o ICMS devido, surge, pela regra da não cumulatividade, na etapa seguinte da operação, o direito do contribuinte creditar-se do tributo já pago nas antecedentes. Todavia, a norma que confere o crédito de ICMS não é a mesma norma que faz surgir o dever de pagar tributo.

A relação de crédito de ICMS não possui natureza jurídica propriamente tributária (apesar de aderir à regra-matriz, como exporemos adiante) na medida em que tem como sujeito ativo o particular¹⁶⁰. Nesta relação, os sujeitos invertem-se. É uma obrigação que tem como elemento pessoal o credor e devedor. O credor, sujeito ativo, é o contribuinte. Por sua vez, o devedor, sujeito passivo, é o fisco.

Já o elemento material da obrigação, atinente ao seu objeto, é a prestação devida. No caso, é uma espécie de obrigação de dar, ou seja, é uma obrigação pecuniária de pagar (por meio da compensação, seguindo a regra geral) quanta certa, respeitado o valor da moeda.

É uma obrigação irreflexiva e assimétrica onde um vínculo jurídico sujeita o devedor à realização de uma prestação (fazer pagamento ou compensar) em favor do credor. É estabelecido um liame entre sujeito ativo e passivo, o qual abrange o dever do obrigado, bem como responsabilidade por inadimplemento. Nesse contexto, crédito e débito de que falamos são entidades distintas e emergem de fatos diversos.

O crédito de ICMS não se confunde com o crédito tributário, portanto. Aquele será aqui tratado como o direito subjetivo do contribuinte de compensar, dentro da técnica da não cumulatividade, tributo pago em operações anteriores com o tributo por ele devido.

¹⁶⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 11ª edição. São Paulo : Dialética, 2009. p. 274.

Vejamos Luiz Rogério Sawaya Batista¹⁶¹:

Assim, as noções de crédito e dever jurídico estão relacionadas ao posto ocupado pelo contribuinte e Estado na relação obrigacional, sendo que na tecnicamente denominada obrigação tributária constante do Código Tributário Nacional, como visto, o contribuinte sempre ocupa o pólo passivo da relação.

De qualquer maneira, a própria referência que o Código Tributário Nacional faz ao crédito tributário assume variação, uma vez que a palavra crédito tributário, que corresponde ao dever jurídico do sujeito passivo, qualifica-se ora como direito do Estado e ora como prestação do sujeito passivo.

Esse direito não é ilimitado, tanto que a própria Carta magna autorizou, no artigo 155, §2º, XII, c, a Lei Complementar a regular o direito à compensação. O devido registro em nota fiscal, a escrituração, manutenção de livros fiscais, entre outros, são obrigações assessórias que condicionam a obtenção do crédito.

Vejamos o artigo 23 da Lei Kandir:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

Essas obrigações não são desmedidas ou impeditivas do direito ao crédito, mas visam somente tornar operacional e confiável o sistema da não cumulatividade. A obrigação assessória de verter em linguagem competente a ocorrência no mundo fático (consubstanciada na nota fiscal) busca conferir informações que devem ser precisas e fiéis à realidade.¹⁶² Decorrem, acima de tudo, da necessidade de formalização das relações jurídicas em linguagem competente, para que possa ser reconhecida pelo sistema jurídico.

É possível, portanto, dentro de parâmetros razoáveis e não impeditivos de direito, que o direito de crédito seja condicionado ao cumprimento de exigências formais, além da natural exigência material, que é a incidência do ICMS na etapa anterior.

¹⁶¹ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 70.

¹⁶² Isso tanto quanto seja possível um documento jurídico representar a realidade, conforme realce feito na parte inicial dessa dissertação.

4.5. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE ICMS.

Já explanamos em tópico antecedente a respeito da importância e da função dos benefícios fiscais em qualquer economia, bem como a respeito das peculiaridades da federação brasileira.

Com um benefício fiscal, o Estado pretende, a partir de uma renúncia inicial de receita, tornar seu ente mais atrativo a determinados tipos investimentos. Dado esse poder de atração, cadeias econômicas passam a se instalar naquela localidade e, ao longo do tempo, a arrecadação aumentaria. Essa é a teoria que os fundamenta.

Nem sempre esse tipo de embate entre os entes federativos é saudável, já que pode trazer consequências indesejáveis para o País e, via reflexa, para seus cidadãos. Quando uma unidade toma medidas indiscriminadas e desregradas para atrair investidores acaba por interferir na economia de outros entes, prejudicando-os¹⁶³.

Existe respeitável opinião na doutrina no sentido de que, dado o princípio da não cumulatividade e o risco da guerra fiscal, qualquer concessão de benefícios fiscais de ICMS se torna desaconselhável. É a posição de Ricardo Lobo Torres¹⁶⁴.

Discordamos do ilustre Mestre crendo que, com o controle adequado, o ICMS, na medida em que é um dos tributos que mais pesa na composição do preço final de mercadorias ao consumidor, pode servir como importante indutor de desenvolvimento.

Por essa razão, é imperativo que se possa trabalhar com benefícios fiscais no âmbito desse imposto estadual. Todavia, a construção Constitucional que visa regulamentar tal uso do ICMS não é satisfatoriamente observada, de modo que vem causando distorções de toda sorte no sistema.

Há que se notar que a necessária e desejável homogeneidade interestadual de ICMS ficaria enfraquecida se um Estado pudesse conceder, sob

¹⁶³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A jurisprudência do STF sobre guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 130.

¹⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 331/335.

seu arbítrio, um benefício fiscal ao alvedrio dos demais. A política fiscal que afeta interesses nacionais (os quais não se confundem com interesses da União)¹⁶⁵ devem ser deliberados e decididos de forma conjunta.

Exatamente por isso os benefícios fiscais de ICMS receberam dedicação especial do Constituinte, na medida em que a sua instituição deve passar por um processo composto, iniciando no CONFAZ e finalizando nos Estados. Apresentemos tal sistemática.

Por ser o ICMS um imposto de instituição obrigatória, cuidado especial foi tomado pelo Legislador Constituinte ao definir a modalidade de concessão de benefícios fiscais.

A título histórico, a Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 01/69, já dispunha que as isenções de ICMS (então ICM), deveriam ser concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados na forma de Lei Complementar¹⁶⁶.

Havia, ainda, controversa previsão para a concessão de isenções heterônomas, ou seja, aquelas que um ente federativo concede e que devem ser arcadas por outro ente. Isso constava no artigo 19, §2º e era condicionado à existência de relevante interesse social ou econômico nacional¹⁶⁷.

Foi mantida, pelo Constituinte de 1988, apenas a necessidade de convênio. É ler, sobre o tema, a expressa disposição da Lei Maior, especificamente seu artigo 155, II, bem como o parágrafo segundo, inciso XII, alínea “g” do mesmo artigo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

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

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

¹⁶⁵ O detalhamento da distinção pode ser encontrado na obra de: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 273/274.

¹⁶⁶ Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

¹⁶⁷ Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

revogados.

Celso Ribeiro Bastos¹⁶⁸, em percuciente comentário a respeito de dispositivo análogo na Carta Constitucional anterior, assim manifestou:

O propósito desse dispositivo é evitar a chamada guerra tributária. A outorga de isenções do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, desde que feita unilateralmente pelos Estados, se presta a que se instaure entre eles uma luta consistente nos objetivos entre si conflitantes de cada um dos Estados ganhar parcela do mercado dos outros mediante a liberação desse imposto.

A União possui expressiva participação no processo de produção normativa do ICMS. Isso é decorrente do fato desse tributo ser importado de países com administração centralizada.

As regras da legislação complementar, bem como aquelas emanadas do Senado Federal são parte de um grande esforço adaptativo que é necessário para operacionalizar o imposto dentro de uma federação com a organização constitucional brasileira.

Daí a falar-se da existência específica de princípios da uniformidade, da solidariedade nacional, da equiponderância ou da harmonia global da incidência e outros (cujas diferenças são tão sutis a ponto de tornar-se irrelevantes) para indicar a propriedade do ICMS de se manter com a mesma projeção significativa em todo o território brasileiro, respeitado um modelo comum por todas as unidades federativas.¹⁶⁹

Por isso, a Constituição exige que as isenções¹⁷⁰, incentivos e benefícios fiscais sejam concedidos apenas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal. A norma que se constrói a partir do texto constitucional visa induzir os Estados a atuarem de modo conjunto e, mais do que isso, cooperativo na concessão de favores fiscais. Busca forçá-los a atuar de forma homogênea.

Isso porque, além do ICMS ser um imposto instituído por lei estadual, cuja receita é repartida entre Estado e municípios, a natureza do seu fato gerador (fazer circular mercadorias), repercute em outras unidades federativas. Assim,

¹⁶⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar – Teoria e Comentários*. Saraiva: São Paulo, 1985. p. 87.

¹⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 276/277.

¹⁷⁰ As isenções no caso de exportações devem ser concedidas por lei complementar federal, nos termos do artigo 155, §2º, XII, e da Constituição Federal.

qualquer favor fiscal concedido por um Estado carrega potencialidade para ser danoso a um outro Estado. Evitar isso é a intenção constitucional¹⁷¹.

Se percebe que a desoneração fiscal no caso de ICMS deve partir de uma manifestação de vontade nacional, e não apenas de mera vontade regional. Quando o convênio é editado, a nação brasileira manifesta seu interesse pela conjugação de todas as Unidades Federativas.

A Lei Complementar reguladora é, atualmente, a de nº 24/1975, que foi aprovada sob a Constituição de 1967. Apesar desse diploma ser anterior à Constituição de 1988, é nossa opinião que teria sido recepcionada por esta¹⁷², passando a integrar a nova ordem Constitucional.

Há quem defenda que a Lei não fora recepcionada ou que sua recepção foi parcial. Discordamos. A recepção se deu porque a lei é materialmente compatível com a nova ordem instituída (salvo ressalva que faremos adiante, a respeito da ratificação dos convênios pelo Poder Executivo).

Entendemos nesse sentido na esteira de doutrinadores do cacife de Paulo de Barros Carvalho¹⁷³. Conquanto anterior à ordem constitucional vigente, a lei complementar em questão não contraria diametralmente nenhum de seus princípios, sendo com eles perfeitamente compatível.

Mesmo quem discorde da tese que sustentamos nesse trabalho defende a recepção constitucional da referida Lei, como é o caso de José Eduardo Soares de Melo¹⁷⁴. Em sentido contrário, pela não recepção, é a opinião de Roque Antônio Carrazza¹⁷⁵, que acredita que a lei foi além dos ditames do artigo 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal.

Os argumentos contra a recepção se confundem com os argumentos contra a glosa, de modo que os detalharemos mais adiante. Por ora, basta informar que, segundo nossa interpretação, a Lei Complementar nº 24/1975 foi recepcionada

¹⁷¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: *Direito Tributário: Estudos em homenagem à Brandão Machado*. Luis Eduardo Shoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.). São Paulo: Dialética, 1998. p. 278.

¹⁷² Alguns doutrinadores entendem que certos dispositivos da Lei não teriam sido recepcionados. Nesse sentido, por todos: MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 11ª edição. São Paulo : Dialética, 2009.

¹⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 277.

¹⁷⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 11ª edição. São Paulo : Dialética, 2009. p. 337.

¹⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2011. p. 393.

expressamente pela Constituição Federal, pelo artigo 34, §8º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ADCT:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, "b", os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.

Inclusive este último argumento foi adotado pela Suprema Corte para declarar a recepção da Lei Complementar 24/1975 pela Carta de 88, quando do julgamento da ADI 902-8/SP (Rel. Min Carlos Velloso). O Supremo Tribunal Federal possui mais de uma expressa manifestação quanto à recepção do diploma pela Carta de 1988¹⁷⁶.

Tal Lei instituiu o CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária – composto pelos secretários de fazenda de todos os Estados da federação e do Ministro da Fazenda.

É no âmbito do CONFAZ que serão deliberados e aprovados os benefícios fiscais, os incentivos e as isenções. Tal aprovação se materializa mediante convênio, o qual deve ser aprovado de maneira unânime pelos Estados representados. Veja-se:

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.

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 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.

¹⁷⁶ Com esse entendimento, citamos: ADI 3246, Relator: Min. CARLOS BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2006, DJ 01-09-2006.

Convênio é acordo, ajuste, combinação e nasce da reunião de Estados membros¹⁷⁷. À assembléia devem comparecer representantes de cada Estado indicados pelo chefe do Executivo. Note-se que não são representantes do povo de cada Estado, mas sim representantes indicados pelo Poder Executivo, costumeiramente secretários de fazenda ou de finanças.

A necessidade de convênio para a concessão de benefícios fiscais de ICMS possui uma razão de ser. A razão é o caráter federativo de que se reveste esse imposto. Um benefício concedido por determinada unidade federativa não se encerra dentro do seu território. Ele pode ter repercussão em diversos outros entes da federação.

Tal mecanismo visa alcançar, tanto quanto possível, uma convivência pacífica entre os Estados, para que a política fiscal de ICMS seja gerida de maneira tão uniforme quanto possível.

Caso sejam concedidos benefícios fiscais unilateralmente, sem intervenção do CONFAZ, diversos efeitos podem existir. Tércio Sampaio Ferraz Júnior¹⁷⁸, a respeito da concessão unilateral de benefícios fiscais assim consignou, em passagem clássica sobre o tema:

O incentivo ou benefício assim caracterizado engendra uma distorção na concorrência que, presumidamente, o ICMS evita. Ou seja, os concorrentes de outros Estados-membros estariam obrigados, em face de incentivos desnaturados, a enfrentar uma situação de competitividade desequilibrada pela quebra de uma estrutura comum. As piores vítimas de incentivos distorcidos por medidas que reduzem ou eliminam o ônus dos impostos são os agentes econômicos eficientes, forçados a suportar uma carga tributária maior do que seria desejável no quadro da livre concorrência. Mas a consequência mais perversa do incentivo desnaturado é o próprio Estado-membro concedente, pois a concessão tributária não conveniada cria um clima de retaliações em que as concessões, em vez de propiciarem-lhe um desenvolvimento econômico saudável, o fazem presa de sua própria liberalidade, com o risco de todos se contaminarem de liberalidades equivalentes por parte de outros Estados. Esta situação é o que configura a chamada "guerra fiscal". Nela, os concorrentes competem desigualmente e as desigualdades premiam a ineficiência, em prejuízo da instituição federativa.

Há que se ver que a aprovação dos benefícios fiscais dentro do CONFAZ requer aprovação unânime dos Estados representados na reunião,

¹⁷⁷ COELHO. Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS, e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 347.

¹⁷⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal. In: *Direito Tributário: Estudos em homenagem à Brandão Machado*. Luis Eduardo Shoueri e Fernando Aurélio Zilvetti (coords.). São Paulo: Dialética, 1998. p.280-281

enquanto que a sua revogação total ou parcial depende de aprovação de, no mínimo, quatro quintos dos representantes presentes.

Essa necessidade de consentimento unânime torna extremamente complicada a aprovação de um convênio. Pela própria sistemática do ICMS, um benefício fiscal concedido por determinado Estado da Federação tem repercussão em diversos outros.

É ferrenha à crítica de Regis Fernandes de Oliveira¹⁷⁹ à previsão constitucional para a aprovação de benefícios fiscais de ICMS:

Sem dúvida alguma, a Constituição da República ao ser elaborada instituiu como tributo estadual o ICMS, o mais importante dos tributos, mas, de contra parte, encilhou os Estados, ferreteando-os com limitações severas, a ponto de lhes aniquilar a vontade político-tributária. É certo que a Constituição haveria que instituir regras de harmonização dos interesses federativos que fossem conflituoso. Não poderia, de outro lado, destituir os Estados-membros de suas atribuições intrínsecas.

Mais adiante, arremata o autor, a respeito da regra da unanimidade para concessão de benefícios¹⁸⁰:

Não se deduz, com todo respeito a vozes divergentes, da arquitetura constitucional que possa lei ou mesmo lei complementar (cuja diferença é apenas de conteúdo e não de hierarquia) estabelecer a exigência de unanimidade para deliberação de órgão administrativo, o que pode resultar em prejuízo a qualquer unidade federativa que é ente federativo e político. A regra da *unanimidade* é incompatível com o Estado federativo que pressupõe, até mesmo por decorrência histórica, a desigualdade de seus integrantes. Daí se conclui a *absoluta inconstitucionalidade* do parágrafo 2º do art. 2º da lei complementar n. 24/75.

Com a devida *vênia*, discordamos dessa posição. A regra da unanimidade está em consonância com o papel fundamental que o ICMS possui para a estabilidade da federação brasileira. Ives Gandra da Silva Martins¹⁸¹ tem o mesmo entendimento:

A unanimidade exigida para a concessão de incentivos, estímulos ou benefícios fiscais de todos os Estados e Distrito Federal é, a meu ver, cláusula pétreia constitucional, não podendo ser alterada nem por legislação

¹⁷⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Exigência da unanimidade na concessão de estímulos fiscais e a constitucionalidade da LC n. 24/76 (sanções para quem descumpra glosa de créditos). In: COSTA, Alcides Jorge [et al.]. *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Nacional e Estabilidade da Federação Brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 844.

¹⁸⁰ Idem, p. 849.

¹⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 22.

inferior nem por emenda constitucional, por força do parágrafo 4º, inciso I do artigo 60 da CF/88

Essa necessidade de aprovação unânime confere a cada Estado membro o poder de defender-se contra benefícios fiscais que, concedidos por outras unidades da federação, possam lhe causar prejuízo. É um direito de defesa do ente e da sua população.

Haveria sério desequilíbrio federativo caso um grupo de estados pudesse formar um bloco majoritário e, com base nisso, aprovar benefícios fiscais em seu próprio interesse, ignorando as legítimas aspirações de outros entes. Não há como considerar constitucional uma tal possibilidade.

Não vislumbramos nessa exigência qualquer violação à autonomia federativa. Isso porque o mesmo artigo 18 da Constituição Federal¹⁸², que dispõe sobre a autonomia dos entes da federação impõe as balizas constitucionais para tanto.

A norma jurídico-constitucional não pode, conforme já explicado em capítulo anterior, confundir-se com o texto legal. A norma é construída pelo intérprete a partir do texto. Nesse caso específico, o próprio texto apresenta os limites dentro dos quais a norma deve ser construída. É dos contornos próprios ao pacto federativo que a autonomia seja restringida em determinados casos.

Só existe autonomia nos exatos termos dispostos pela Constituição. Onde a Carta Magna conferir menor parcela de independência, ela deve ser reduzida. É exatamente esse o cerne lógico da nossa linha interpretativa. Admitir o contrário seria admitir a possibilidade do sistema de ICMS se desintegrar em múltiplos sistemas independentes e incompatíveis, em detrimento dos interesses maiores da Nação.

Lembremo-nos que é cláusula pétrea constitucional e não pode sequer tramitar emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado, conforme artigo 60, §4º, I da Carta Magna.

Na nossa interpretação, abolir a unanimidade enfraqueceria tão intensamente a federação brasileira que pode ser dito que é tendente a aboli-la. Por esse motivo, somos favoráveis à manutenção e estrita observância de tal comando.

¹⁸² Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

Superado esse ponto, cabe lembrar que o conteúdo dos convênios somente passa a valer depois de ratificado dentro de cada Estado. A razão disso é que o preposto indicado pelo executivo não pode exercer (ou abrir mão de exercer) a competência tributária impositiva.

Ponto a destacar é que a Lei Complementar 24/1975 determina, em seu artigo 4º¹⁸³, que a ratificação do convênio deve ser feita pelo Poder Executivo, no prazo de 15 (quinze) dias.

O CONFAZ não é órgão legislativo nem o convênio é lei. O convênio apenas adquire valor jurídico quando aprovado dentro do Estado. Contudo, não faz sentido que um Poder realize um ato e, em momento posterior, o mesmo poder homologue o mesmo ato¹⁸⁴.

A separação dos poderes existe para assegurar um equilíbrio de freios e contrapesos entre os titulares eventuais de cada parcela do poder estatal. Ela representa parcela substancial dos fundamentos de um Estado de Direito contemporâneo. O Poder Executivo não pode nem deve atuar sozinho dentro da competência tributária, notadamente porque esta foi reservada ao Legislativo.

A homologação deve partir de Poder distinto, no caso, o Legislativo. É inadequada, portanto, a prescrição da Lei Complementar nº 24/1975. A introdução de nova norma tributária deve se dar pelo veículo legal específico, a Lei, precedida de convênio impositivo¹⁸⁵.

Sacha Calmon Navarro Coelho afirma que *“a juridicidade sobrevém quando a decisão tomada em convênio é aprovada pelas assembleias Legislativas estaduais, pressuposto indeclinável de eficácia”*¹⁸⁶.

Roque Carrazza defende que a integração à ordem jurídica estadual deve se dar por decreto legislativo¹⁸⁷. Discordamos. Para nós, é necessária a existência de lei em sentido formal. O convênio não concede isenção, incentivo ou

¹⁸³ 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.

¹⁸⁴ Em defesa da natureza legislativa dos convênios: COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 88.

¹⁸⁵ Sobre a distinção entre convênios autorizativos e impositivos, e defendendo que os convênios do CONFAZ são sempre impositivos, falaremos mais adiante.

¹⁸⁶ COELHO. Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS, e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 348.

¹⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2011. p. 560.

benefício fiscal. Ele apenas autoriza uma lei em sentido formal a fazê-lo. O decreto legislativo é lei em sentido material, mas não formal.

Essa linha de raciocínio ganha consistência quando associada ao princípio da legalidade, norteador do sistema tributário nacional, segundo o qual a competência impositiva e exonerativa tributária deve ser exercida por lei em sentido formal. Apenas a ratificação pelo Legislativo poderia conferir ao convênio força legal.

Novo reforço recebeu a tese com a Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993, que acrescentou o parágrafo 6º ao artigo 150 da Constituição:

Art. 150. *Omissis*

§ 6.º 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, § 2.º, XII, g.

É necessário que exista lei específica (e não instrumento específico, o que poderia abarcar o decreto). O dispositivo carrega nos seus limites semânticos a necessidade de que exista lei para concessão de favores fiscais, sem prejuízo da necessidade de convênio. Se a lei institui tributo, a lei deve exonerar.

Mas não é só.

A Constituição de 1988 inovou na medida em que substituiu o termo “convênios”, pelo termo “deliberações” como requisitos necessários para a concessão de benefícios fiscais. Vejamos um comparativo entre a nova redação e a da Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 01/69.

Constituição de 1967 (Emenda Constitucional nº01/69)

Art. 23. *Omissis*.

§ 6º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em **convênios**, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.

Constituição de 1988

Art. 155. *Omissis*.

§2º *Omissis*.

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.

A redação anterior até poderia dar margem à interpretação de que os convênios tinham força normativa. Hoje em dia, a manifestação de vontade, com essa aparentemente singela mudança de termo, deve partir da pessoa política, e não apenas do representante do Executivo¹⁸⁸. Os convênios não instituem, moto própria, qualquer exoneração tributária.

Assim, nossa opinião é no sentido de que o artigo 4º da Lei Complementar nº 24/1975 é incompatível e não foi recepcionado pela Carta de 1988, de modo que existe obrigação de aprovação do convênio e incorporação ao sistema jurídico estadual por meio de lei estadual específica.

Última polêmica que vale destacar nesse tópico é quanto à natureza jurídica dos convênios, se eles seriam autorizativos, impositivos, ou se podem ser ambos. A primeira hipótese os levaria a uma adoção facultativa por parte dos Estados, enquanto que a segunda os tornaria obrigatórios.

Na doutrina, José Eduardo Soares de Melo afirma que eles podem ser tanto autorizativos como impositivos¹⁸⁹. O Superior Tribunal de Justiça possui entendimento de que seria autorizativo, não havendo direito líquido e certo à fruição do benefício¹⁹⁰. Para nós, eles são sempre impositivos.

Afinal, toda a sistemática dos convênios visa a harmonização da legislação nacional. Por tal lógica, não há como defender que este abriria espaço para liberdade do legislador estadual no ato de ratificação. Essa interpretação conduziria justamente ao objetivo inverso.

Nessa linha, o Supremo Tribunal Federal¹⁹¹ já pacificou sua posição há tempos no sentido de que a Lei Complementar nº 24/1975 não admite a distinção entre convênios autorizativos e impositivos. Isso é exposto na seguinte ementa, representativa da jurisprudência da Suprema Corte:

-ICM. ISENÇÃO CONCEDIDA POR CONVENIO. REVOGAÇÃO PELO DECRETO ESTADUAL N. 14737/80. 1. A LEI COMPLEMENTAR N. 24/75 NÃO ADMITE A DISTINÇÃO ENTRE CONVENIOS AUTORIZATIVOS E CONVENIOS IMPOSITIVOS. ASSIM, A REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO

¹⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2011. p. 672.

¹⁸⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 11ª edição. São Paulo : Dialética, 2009. p. 338.

¹⁹⁰ RMS 26.328/RO, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/09/2008, DJe 01/10/2008.

¹⁹¹ RE 98.952, Relator: Min. MOREIRA ALVES, Segunda Turma, julgado em 26/11/1982, DJ 25-03-1983 PP-03468. No mesmo sentido: Resp 100.386/SP, Resp 97.686/SP, Resp 96.545/SP e Resp 97.250/SP.

DECORRENTE DE CONVENIO NÃO PODE FAZER-SE POR MEIO DE DECRETO ESTADUAL, MAS TEM DE OBSERVAR O DISPOSTO NO PARAGRAFO 2. DO ARTIGO 2. DA REFERIDA LEI COMPLEMENTAR. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

Idêntica é a posição de Paulo de Barros Carvalho¹⁹². Não vemos argumentos convincentes para afastar tais razões, pelo que os convênios são, pela sua própria natureza, sempre impositivos.

Em conclusão, o procedimento para instituição de favores fiscais deve ser, portanto, iniciado no CONFAZ, através da celebração de convênio pelos representantes dos Estados. Uma vez publicado esse convênio no Diário Oficial da União (em até dez dias), os Estados devem ratificá-lo no prazo de quinze dias e publicar a ratificação no Diário Oficial dos Estados.

Após isso, há a ratificação nacional, em novo prazo de dez dias. Apenas passados trinta dias dessa última publicação é que o convênio entra em vigor e produz todos os seus efeitos jurídicos.

Dessa forma, pelo que se viu, o procedimento de aprovação de um benefício fiscal de ICMS é, portanto, ato complexo, sujeito a diversas intercorrências. Justamente por esse motivo se tornou freqüente a sua concessão independente de autorização pelo CONFAZ. Aprofundaremos o tema no capítulo que segue.

¹⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 56.

5. GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS.

5.1. BENEFÍCIOS CONCEDIDOS SEM AUTORIZAÇÃO DO CONFAZ.

A exigência do procedimento exposto para a concessão de favores fiscais traz à tona uma questão fundamental neste texto: de quem é a competência para conceder isenções e benefícios fiscais de ICMS, dos Estados ou do CONFAZ?

Desde já, indicamos que a resposta a que chegamos para tal questão é semelhante à de Tácio Lacerda Gama¹⁹³:

Por expressa determinação constitucional, a competência para legislar sobre o ICMS, a cerca da outorga de benefícios fiscais, é do CONFAZ e não dos entes federativos. Trata-se de uma outorga de competência complexa, onde a faculdade para permitir ou não a instituição da norma tributária é dada ao CONFAZ e não aos Estados. Para esses, a competência é condicional, pois, na ausência de autorização do órgão competente, positivada num Convênio, só lhe resta instituir o tributo obrigatoriamente.

Dizemos semelhante porque não podemos concordar com a primeira afirmação transcrita, no sentido de que a competência é do CONFAZ, e não dos entes federativos. Já afirmamos que o convênio não é lei e nem o CONFAZ é órgão legislativo. Apenas lei em sentido formal produzida dentro do processo legislativo próprio é que pode introduzir no sistema norma tributária exonerativa.

Para o caso do ICMS, contudo, além do processo legislativo, a Constituição Federal criou um novo requisito. A existência de convênio prévio, celebrado no âmbito do CONFAZ. Sem esse requisito de validade, não pode o Estado ou Distrito Federal fazer uso da competência tributária. Para esse caso específico, a competência não é mera faculdade do seu titular. Ela possui requisito condicionante próprio.

José Souto Maior Borges já afirmou que a submissão das exonerações fiscais ao convênio é praticamente a única alternativa para afastar as dificuldades de harmonização das políticas estaduais relativas ao ICMS. A lei, enquanto ato unilateral de um estado membro, sozinha, não pode fazê-lo, pois a concessão de exonerações fiscais deve ser ato plurilateral¹⁹⁴.

¹⁹³ GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2ª edição revista e ampliada. São Paulo : Noeses, 2011. p. 293.

¹⁹⁴ BORGES, José Souto Maior. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 6, 1996. p.173.

Vemos a edição do convênio como ato procedimental prévio, essencial para a legitimação do exercício, pelo Poder Legislativo Estadual e do Distrito Federal, da competência tributária exonerativa. À semelhança da instituição do tributo, que é obrigatória para manter a harmonia nacional, a exoneração deve ser consensual.

Nos parece bastante claro que os Estados não possuem autonomia para, sozinhos, lançarem mão competência para instituir qualquer benefício fiscal de ICMS. A competência apenas se aperfeiçoa, se torna utilizável, quando exista convênio prévio do CONFAZ, órgão colegiado que congrega representantes de todos os Estados e da União.

No mesmo sentido são as palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁹⁵, a respeito do processo legislativo complexo para utilização da competência tributária exonerativa no âmbito do ICMS:

Os convênios de estados para conceder e revogar isenções são diversos daqueles de que trata o CTN no art. 100 e que lá foram postos no interesse de programas conjuntos de fiscalização e arrecadação. (...)

Diferente é o convênio de que estamos a cuidar. Este tem um "processo legislativo" que começa nas assembleias de estados e termina nas Assembleias Legislativas de cada um deles, ganhando, aí, o conteúdo e *status* jurídico de lei em sentido formal e material.

Isto exposto, a técnica dos convênios reflete o dever-ser do processo legislativo de que se utiliza o Estado-Membro para exercer sua competência exonerativa em relação ao ICMS. Os convênios de estados expressam uma solução de compromisso entre a necessidade de preservar a autonomia tributária dos entes locais, sem risco para a unidade econômica da federação e a realidade de um imposto nacional.

Apenas o convênio, acrescido da ratificação de todos os Estados, é meio hábil para dar e tirar isenções ou outras técnicas exonerativas (crédito presumido, redução de base de cálculo, etc.) relativas ao ICMS. São um instituto tipicamente brasileiro e criado para atender as peculiaridades jurídico-constitucionais da nossa federação.

O favor fiscal deve ser deliberado e aprovado no âmbito do CONFAZ para, apenas em um momento posterior, ganhar juridicidade e ingressar definitivamente no ordenamento pela ratificação dos Estados e do Distrito Federal, conforme procedimento que apresentamos.

¹⁹⁵ COELHO. Sacha Calmon Navarro. Convênios, ICMS, e legalidade estrita em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 351.

A regra de competência prescreve as condições para que um ato de criação seja válido e, com isso, adquira força normativa. As condições podem dizer respeito à pessoa qualificada para o ato de criação, à condição de procedimento e à matéria¹⁹⁶.

Dessa forma, um benefício fiscal concedido unilateralmente por determinado Estado, ao arrepio do colegiado é claramente inconstitucional, por ausência da condição de competência. O procedimento criativo deve se iniciar no CONFAZ, não nos Estados. É vedado, assim, o benefício fiscal autonômico, concedido pelo próprio ente federativo.

Um órgão que não possua parcela suficiente do poder estatal para produção normativa não pode fazê-lo excedendo seus próprios limites. O vício na conformação à norma de competência tem como consequência a invalidade jurídica na norma produzida.

Ora, se fixamos a premissa de que a norma, para ser produzida, precisa observar os critérios de competência, certo é que o texto (ainda que denominado lei) que não obedeça ao processo próprio, não pode ser considerado normativo.

Seria essa uma medida repressiva do Direito em virtude do descumprimento das regras de competência. Podemos considerar que há uma norma dispondo que, inobservada a norma primária de competência, a consequência é a perda de validade jurídica.

Podemos, até mesmo, imaginar a estrutura lógica de tal ditame: se inobservada a norma de competência, *então*, não foi produzida norma. O Direito simplesmente não reconhece normas que ingressem no ordenamento por procedimentos impróprios. Ou melhor: elas sequer ingressam no ordenamento.

Um Estado apenas reconhece como norma válida de instituição de benefícios fiscais aquela com a qual houver concordado, para a qual tenha contribuído, no âmbito do Conselho.

Nada mais natural, portanto, do que não reconhecer como válido o benefício concedido unilateralmente por outro Estado da Federação, em atitude de claro desrespeito ao mandamento constitucional e às demais regras de competência.

¹⁹⁶ BRITO, Edvaldo. Natureza jurídica mercantil do ICMS. *in* ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 46/47.

Imaginemos: se o Estado X tem conhecimento de que todos os incentivos fiscais de ICMS devem ser aprovados pelo CONFAZ, é óbvio que o instrumento legal que o vincula a reconhecer incentivos fiscais concedidos por outros Estados é o Convênio, devidamente ratificado. Como se pode exigir que reconheça como válida, sem Convênio, uma Lei do Estado Y que conceda determinado benefício?

Na verdade, a Lei do Estado Y, na medida em que desamparada por Convênio, não possui qualquer efeito jurídico no Estado X. O processo para sua criação foi incompleto. Ocorreu um vício no seu caminho que torna o diploma legal inválido.

É como se o Presidente da República tentasse promulgar sozinho uma Lei Ordinária, sem que o processo passasse pelo Congresso Nacional. Ainda que o texto pretendido fosse publicado no Diário Oficial sob o epíteto de “Lei”, Lei ele não seria.

Guardadas as devidas proporções, o exemplo é bastante claro para ilustrar que a iniciativa para concessão de benefício fiscal deve ser do CONFAZ, não do Poder Legislativo estadual, como uma etapa própria do processo legislativo para esse caso.

A tese central que sustentamos é que a guerra fiscal é um fenômeno que pode ser evitado com a estrita observância das regras de competência do ICMS, o que faria com que grande parte dos incentivos fiscais concedidos viessem a ser declarados inconstitucionais – como estão sendo. O maior problema da guerra fiscal não é a regulamentação, mas sim a ilegalidade, a cultura de transgressão.

Na verdade, a despeito da extensa regulamentação existente, governantes optam deliberadamente pela concessão unilateral de incentivos, mesmo cientes da ilegalidade deste ato.

Na doutrina, desconhecemos qualquer posição que se oponha à inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos em desacordo com as normas constitucionais e com a sistemática dos convênios. Por exemplo, Paulo de Barros Carvalho¹⁹⁷ afirma que:

Essas considerações permitem afirmar que a acepção dos termos do art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição, mais adequada ao peritexto

¹⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 58/59.

constitucional, é a segunda de que tratei acima, ou seja, deve considerar-se a exigência de convênios como etapa indispensável do processo de enunciação, a ser continuado nas casas legislativas de cada Estado, submetendo a proposição isentiva ou o incentivo fiscal ao escrutínio dos representantes eleitos pelo povo para, em seu nome, exercer o poder constitucionalmente criado e instituir as modificações necessárias na regramatrix de incidência tributária ou em outras normas a ela relacionadas.

Em idêntica linha se encontra o mestre Ricardo Lobo Torres¹⁹⁸:

Em síntese, parece-nos que a legislação concessiva de incentivos fiscais na área do ICMS, sem prévia autorização de convênio interestadual, carece de legitimidade constitucional e legal.

Primeiro, porque é antiisonômica, constituindo privilégio injustificado.

Depois, porque conflita com o art. 155, § 2º, XII, g, da CF, com a LC 24/75 e com o art. 14 da LRF, que exigem convênio interestadual para a concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais do ICMS e garantias financeiras para a manutenção do equilíbrio orçamentário do Estado.

O autor defende, ainda, que a interpretação do conceito de incentivos fiscais para os fins em questão devem ser amplas, de modo que compreenda a renúncia de receita (englobando instrumentos de direito tributário como isenções, reduções de base de cálculo, diferimentos, diminuição de alíquotas, etc.) e outros incentivos que, mesmo operando como instrumentos de despesa pública, produzam as mesmas consequências econômicas (como subvenções, subsídios, restituições de ICMS e outros).

No Supremo Tribunal Federal reverbera esse mesmo entendimento. Em inúmeras oportunidades, com diversas composições do colegiado, o entendimento se mantém o mesmo, no sentido de que a instituição de favor fiscal de ICMS sem prévia edição de convênio é inconstitucional:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PREFERENCIAL – AUSÊNCIA DE CONSENSO DAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO – ADEQUAÇÃO. Mostra-se adequada a ação direta de inconstitucionalidade quando há tratamento tributário diferenciado em lei da unidade da Federação, sem remissão a consenso entre os demais Estados. TRIBUTO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – DELEGAÇÃO AO PODER EXECUTIVO – ALÍQUOTA – IMPROPRIEDADE. Surge discrepante da Constituição Federal lei por meio da qual se delega ao Poder Executivo fixação de alíquota de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, pouco importando a previsão, na norma, de teto relativo à redução. PROCESSO OBJETIVO – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – ATUAÇÃO DO ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO. Consoante dispõe a norma imperativa do § 3º do artigo 103 da Constituição Federal, incumbe ao

¹⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 343/344.

Advogado-Geral da União a defesa do ato ou texto impugnado na ação direta de inconstitucionalidade, não lhe cabendo emissão de simples parecer, a ponto de vir a concluir pela pecha de inconstitucionalidade. TRIBUTOS – “GUERRA FISCAL”. Consubstancia “guerra fiscal” o fato de a unidade da Federação reduzir a alíquota do ICMS sem a existência de consenso, mediante convênio, entre os demais Estados. (ADI 3674, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-123 DIVULG 28-06-2011 PUBLIC 29-06-2011 EMENT VOL-02553-01 PP-00011)

Na Suprema Corte os convênios são sempre apontados como uma etapa prévia do procedimento de exoneração tributária em matéria de ICMS:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA CAUTELAR. LEI Nº 11.557, DE 19 DE SETEMBRO DE 2000, DO ESTADO DE SANTA CATARINA. CONCESSÃO DE INSENSÃO DE ICMS PARA OS MEDICAMENTOS GENÉRICOS. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 61, § 1º, II, B; E 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Ato normativo que, instituindo isenção de ICMS sem a prévia e necessária edição de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, contraria o disposto no mencionado art. 155, § 2º, XII, g, do texto constitucional. Inaplicabilidade, no caso, da regra do art. 61, § 1º, II, b, da Carta da República, relativa à iniciativa legislativa reservada ao Presidente da República em relação, exclusivamente, à matéria tributária dos territórios. Medida cautelar deferida. (ADI 2357 MC, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 18/04/2001, DJ 07-11-2003 PP-00081 EMENT VOL-02131-02 PP-00360 RTJ VOL-00191-02 PP-00457)

Diversos autores se alinham à posição, inclusive fazendo referência ao Supremo Tribunal Federal, podendo ser citados Roque Antônio Carrazza¹⁹⁹, José Eduardo Soares de Melo²⁰⁰, Alcides Jorge Costa²⁰¹, Paulo Roberto Lyrio Pimenta²⁰², Betina Treiger Grupenmacher²⁰³, entre muitos outros.

A vulneração constitucional se evidencia pelo simples, direto e imediato cotejo entre o teor dos atos concessivos de benefícios e o texto da Constituição da República. Isso porque a obrigatoriedade de deliberação entre os Estados e o Distrito Federal decorre do próprio texto constitucional. A lei complementar

¹⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 15ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2011. p. 385/387.

²⁰⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 11ª edição. São Paulo : Dialética, 2009. p. 364/365.

²⁰¹ COSTA, Alcides Jorge. Guerra Fiscal e modulação dos efeitos das decisões do STF. In: ROCHA, Valdir Oliveira da (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 16º volume. São Paulo: Dialética, 2012. p. 09/11.

²⁰² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Guerra Fiscal: efeitos das recentes decisões do Supremo Tribunal Federal em relação aos contribuintes. In: ROCHA, Valdir Oliveira da (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 16º volume. São Paulo: Dialética, 2012. p. 279.

²⁰³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. A guerra fiscal, guerra dos portos e princípio federativo. In: COSTA, Alcides Jorge [et al.]. *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Nacional e Estabilidade da Federação Brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 143/144.

disciplina, apenas, a forma segundo a qual o acordo deve ser celebrado, conforme já declarou o Ministro Celso de Mello²⁰⁴.

Os atos desencadeadores da guerra fiscal são, e devem ser, repelidos exemplarmente, de modo que se preserve ao máximo o tratamento federativo e uniforme no âmbito do ICMS.

Constatou também o Min. Celso de Mello, no mesmo julgado, que jurisprudência da Corte Suprema, ao pronunciar-se sobre a necessária observância da reserva constitucional de convênio, tem reafirmado, em sucessivas decisões, que ofende a cláusula inscrita no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição a concessão unilateral, por parte de Estado-membro, sem anterior convênio interestadual, de quaisquer benefícios tributários relacionados ao ICMS, tais como, por exemplo: a) concessão de isenções²⁰⁵; b) reduções de base de cálculo²⁰⁶; c) reduções de alíquota²⁰⁷; d) outorga de créditos presumidos²⁰⁸; e) dispensa de obrigações acessórias²⁰⁹; f) diferimento do prazo para pagamento²¹⁰ e; g) cancelamentos de notificações fiscais²¹¹.

Diante de tantos precedentes, é possível invocar, até mesmo, a moderna teoria dos motivos determinantes, pela qual a eficácia vinculante de uma decisão da Suprema Corte não se limita à sua parte dispositiva, mas também aos fundamentos que embasaram a decisão²¹².

²⁰⁴ ADI 4635 MC, Relator: Min. CELSO DE MELLO, julgado em 22/10/2012, publicado em 05/11/2012.

²⁰⁵ ADI 260/SC, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – ADI 286/RO, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA – ADI 1.247/PA, Rel. Min. DIAS TOFFOLI – ADI 1.308/RS, Rel. Min. ELLEN GRACIE – ADI 1.522-MC/RJ, Rel. Min. SYDNEY SANCHES – ADI 2.155-MC/PR, Rel. Min. SYDNEY SANCHES – ADI 2.376/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – ADI 2.377-MC/MG, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – ADI 2.439/MS, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – ADI 2.688/PR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA – ADI 3.312/MT, Rel. Min. EROS GRAU – ADI 3.702/ES, Rel. Min. EROS GRAU – ADI 3.794/PR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA

²⁰⁶ ADI 84/MG, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – ADI 2.548/PR, Rel. Min. GILMAR MENDES – ADI 4.152/SP, Rel. Min. CEZAR PELUSO – ADI 4.457/PR, Rel. Min. MARCO AURÉLIO

²⁰⁷ ADI 1.587/DF, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI – ADI 2.021-MC/SP, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA – ADI 3.246/PA, Rel. Min. AYRES BRITTO – ADI 3.413/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – ADI 3.674/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – ADI 3.936-MC/PR, Rel. Min. ROSA WEBER

²⁰⁸ ADI 902-MC/SP, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – ADI 1.999-MC/SP, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI – ADI 2.157-MC/BA, Rel. Min. MOREIRA ALVES – ADI 2.352-MC/ES, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – ADI 2.458- -MC/AL, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – ADI 3.664/RJ, Rel. Min. CEZAR PELUSO – ADI 3.803/PR, Rel. Min. CEZAR PELUSO

²⁰⁹ ADI 2.906/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO

²¹⁰ ADI 1.179/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO

²¹¹ ADI 2.345/SC, Rel. Min. CEZAR PELUSO

²¹² Sobre o tema, vale consultar: BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 230.

Inclusive, recentemente, o Ministro Gilmar Mendes, do Supremo Tribunal Federal, apresentou a PSV – Proposta de Súmula Vinculante – nº 69, com o seguinte teor:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

A apresentação da PSV é prova incontestável de que o Supremo Tribunal Federal está atento para a questão. Ademais, bem mostramos que a Suprema Corte já possui entendimento pacífico no sentido de que os convênios do CONFAZ são indispensáveis para a instituição de qualquer espécie de benefício fiscal de ICMS.

5.2. GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS.

Uma vez que inconstitucionais por vício de competência e desprovidos de juridicidade os benefícios fiscais concedidos ao arrepio do CONFAZ, há de se analisar as consequências deste fato. Dentre outras, a que mais nos importa é a glosa dos créditos de ICMS oriundos dessas operações.

A glosa é a anulação dos créditos relativos à entradas anteriores, impedindo que sejam abatidos nas operações seguintes, os quais deveriam ocorrer, caso se dessem em situações normais dentro da sistemática da não-cumulatividade.²¹³

Esse procedimento tem se tornado freqüente pelos inúmeros favores fiscais que tem sido concedidos sem observância dos requisitos próprios e vem sendo bastante criticado. São vários os exemplos que podem ser citados quanto ao tema.

Talvez o caso mais emblemático seja o do comunicado CAT (Coordenador da Administração Tributária) 36/04-SP, expedido pela Fazenda do Estado de São Paulo, no qual esclarecia a respeito da impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações

²¹³ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 85.

amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24/1975.

De acordo com o comunicado, ficava definido que o crédito correspondente à entrada de mercadoria remetida ou de serviço prestado a estabelecimento localizado em território paulista, por estabelecimento localizado em outra unidade federada que se beneficie com incentivos fiscais indicados nos Anexos I e II daquele instrumento, somente seria admitido até o montante em que o imposto tenha sido efetivamente cobrado pela unidade federada de origem.

Além disso, o crédito do ICMS relativo a qualquer entrada de mercadoria ou recebimento de serviço com origem em outra unidade federada somente seria admitido ou deduzido nos termos em que efetivamente pagos, ainda que as operações ou prestações estivessem beneficiadas por incentivos decorrentes de atos normativos não listados expressamente nos Anexos do comunicado.

Em outras palavras, determina que empresas instaladas em São Paulo somente poderão tomar o crédito do ICMS efetivamente pago pela empresa remetente da mercadoria no Estado que concedeu o benefício fiscal sem aprovação do CONFAZ.

O comunicado carregava em seu anexo uma lista de benefícios fiscais considerados inconstitucionais e, portanto, sujeitos à glosa de créditos. O mais curioso é que os anexos do comunicado dividem-se em benefícios já contestados em ações diretas de inconstitucionalidade propostas pelo Estado de São Paulo (anexo I) e uma lista exemplificativa dos demais benefícios fiscais sujeitos ao regime de glosa (anexo II).

Vale o destaque de que o STF decidiu que o Comunicado CAT 36/04 não é ato normativo passível de controle abstrato de inconstitucionalidade na ADIn 3350/SP, em decisão do relator, o Ministro Gilmar Mendes, que negou seguimento à propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade. Isso porque não possui força normativa em face dos contribuintes, mas tão somente no procedimento dos servidores do fisco.

Outro exemplo relevante, mas de benefício que pode ter créditos anulados, é o caso FUNDAP, no Espírito Santo. O FUNDAP – Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias - é um incentivo concedido pelo Governo do Estado para as empresas de importação e exportação que se estabeleçam

naquele estado, a partir da Lei Estadual nº 2.508/70, regulamentada pelo Decreto nº 163-N de 1971, bem como suas alterações posteriores.

As empresas beneficiárias, conhecidas como “fundapianas”, recebem benefícios de diferimento de ICMS, obtenção de financiamento pelo BANDES – Banco de Desenvolvimento do Espírito Santo S.A. - de até 8% do valor da operação, dando à empresa até 20 anos para pagar o empréstimo com juros de 1% ao ano e sem correção monetária.

É um caso que a doutrina poderia enquadrar como benefício financeiro, e não fiscal. Todavia, como expusemos em capítulo antecedente, não observamos relevância na distinção entre benefícios fiscais e financeiros para os fins de guerra fiscal.

O ex-ministro Eros Grau, quando do julgamento pela Suprema Corte do Recurso Extraordinário nº 268.586-1/SP, manifestou que: *“Esse regime do FUNDAP, no Espírito Santo, é um instrumento de guerra fiscal conhecido. E aí há benefício fiscal, sem convênio, sem lei complementar. Às vezes, pode ser uma comissão mercantil”*.

Dessa forma, o caso FUNDAP, seja benefício fiscal, seja benefício financeiro, implica a supressão, ainda que indireta, do ônus do ICMS, pelo que não cabe qualquer distinção para nossos fins²¹⁴. Pode ser considerado inconstitucional e fazer com que suas beneficiárias tenham créditos glosados.

Além disso, esses atos de glosa estão se tornando cada vez mais comuns no País. Para fechar os exemplos, podemos citar atitudes dos estados do Paraná (Decreto n. 2.183/2003), Mato Grosso do Sul (Decreto n. 989/2003), Bahia (Decreto n. 8.511/2003) e Minas Gerais (Resolução n. 3.166/2001).

Especificamente quanto ao Estado do Pará, existe previsão no Regulamento do ICMS estadual (Decreto 4.676/2001), especificamente nos artigos 114-J, 114-L, 114-M, 114-N, 114-O e 114-P do Anexo I, incluídos pelo Decreto nº 744, de 27/12/2007. Além disso, o artigo 51 §4º do mesmo diploma legal assim dispõe:

Art. 51. É assegurado ao contribuinte, salvo disposição expressa em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado e destacado em documento fiscal hábil, relativamente à mercadoria entrada, real ou simbólica, em seu estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso

²¹⁴ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 154.

ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, em razão de prestações tributadas.

§ 4º Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder à vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal.

Na ADIn 1.247-9/PA, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do artigo 12 da Lei do Estado do Pará nº 5.780/93, o qual tinha o seguinte teor:

Art. 12 - Fica o Poder Executivo autorizado, nos casos em que identificar notória necessidade de defender a Economia do Estado e a capacidade competitiva de empreendimentos locais, a conceder, provisoriamente, independentemente de deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), benefícios fiscais ou financeiros, que poderão importar em redução ou exclusão do ICMS.

Todos esses expedientes são atos dos Estados prejudicados, fundamentados no artigo 155, §2º, XII, g, da Constituição Federal e no artigo 8º, I da Lei Complementar nº 24/1975. Tratam-se de tentativas de frear os prejuízos advindos do desrespeito às regras constitucionais por outros entes federativos, através da anulação dos efeitos de benefícios fiscais inconstitucionais.

No meio desse tiroteio fica o contribuinte, muitas vezes ilegalmente beneficiado. A figura do contribuinte, enquanto um “terceiro interessado” deve possuir papel relevante em qualquer teoria a respeito da glosa de créditos de ICMS.

Qualquer doutrina deve preocupar-se com o princípio da segurança jurídica e com a sistemática da não cumulatividade, para evitar prejuízos. Mesmo porque eventual conta a pagar é transferida ao consumidor final, onerando o preço dos produtos e gerando efeitos na economia do País.

Afinal de contas, é o contribuinte quem realiza as operações previstas na regra matriz tributária. É ele quem obtém e abate créditos em cada etapa dessas operações, sozinho, sob condição da homologação do fisco.

Já são muitas as preocupações dessa figura muitas vezes esquecida nas disputas federativas. No Brasil, estima-se que são gastas cerca de 2.600

horas²¹⁵ por uma empresa de porte razoável anualmente apenas para compreender e cumprir as leis, decretos, instruções normativas, resoluções, portarias e sabe-se quantos tipos mais de instrumentos normativos que existem na seara tributária.

A seguir, apresentaremos sucintamente a visão da doutrina majoritária, no sentido de reputarem igualmente inconstitucionais essas medidas protetivas, sob alegação principal de que as inconstitucionalidades não se compensam. Em um momento posterior, tentaremos construir uma sólida doutrina dissonante, para defender o ato de glosa como legítimo meio de preservação da federação sem prejuízos aos direitos fundamentais dos contribuintes.

5.3. ARGUMENTOS DA DOUTRINA MAJORITÁRIA.

Todos os pressupostos pelos quais passamos visam dar substância para que o leitor desta dissertação compreenda o nosso dilema central: o ato do Estado de destino que glosa créditos de ICMS de operações incentivadas sem amparo de convênio, nos termos da Lei Complementar 24/1975, é legítimo?

A doutrina majoritária, com a qual discordamos, entende que não. Passaremos a relacionar os argumentos centrais dessa corrente e, em um momento seguinte, sustentaremos a nossa tese contrária.

Como encampadores da doutrina dominante podemos citar Paulo de Barros Carvalho²¹⁶, Roque Antônio Carrazza²¹⁷, José Eduardo Soares de Melo²¹⁸, Marco Aurélio Greco²¹⁹, Rosíris Paula Cerizze Vogas²²⁰, Klaus Marques²²¹, entre outros. É, seguramente, um grupo de notáveis juristas, o que apenas aumenta nossa responsabilidade de refutá-los.

²¹⁵ De acordo com a edição 2013 do relatório *Paying Taxes – The Global View*, organizado pelo Banco Mundial e pela consultoria PricewaterhouseCoopers (PwC). Disponível em: <http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes/> Acesso em: 17/01/2013.

²¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

²¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 15ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2011.

²¹⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 11ª edição. São Paulo : Dialética, 2009.

²¹⁹ GRECO, Marco Aurélio. ICMS – glosa unilateral de créditos por operações interestaduais – a posição do Estado de São Paulo – lei estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – necessidade de prévio acesso ao Poder Judiciário. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 148, p. 110.

²²⁰ VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. *Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de Guerra fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

²²¹ MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. São Paulo: MP Editora, 2010.

Para muitos autores, o ato de glosa de créditos de ICMS pelo Estado de destino de mercadoria beneficiada com incentivo fiscal inconstitucional é ilegítimo porque viola o princípio da separação dos poderes. Nessa lógica, apenas o judiciário, especificamente o Supremo Tribunal Federal, em processo de controle concentrado, poderia declarar a inconstitucionalidade de determinados benefícios fiscais.

O exercício da autotutela pelo Estado de destino, nesse caso, seria ilegítimo. Esse setor da doutrina não nega a inconstitucionalidade do ato de concessão de benefícios fiscais sem amparo em convênio. Contudo, entende se tratar também de inconstitucionalidade o estorno proporcional dos créditos no destino. Afirmam que as inconstitucionalidades não se compensam, na esteira do que decidiu o STF quando apreciou a ADI 2.377-MC, DJ 7.11.2003, cujo relator foi o Min. Sepúlveda Pertence. Pela relevância e representatividade do caso na discussão da matéria, vale a transcrição de sua ementa:

ICMS: "guerra fiscal": concessão unilateral de desoneração do tributo por um Estado federado, enquanto vigorem benefícios similares concedido por outros: liminar deferida. 1. A orientação do Tribunal é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar (ADIn 84-MG, 15. 2.96, Galvão, DJ 19.4.96; ADInMC 128-AL, 23.11.89, Pertence, RTJ 145/707; ADInMC 902 3. 3.94, Março Aurélio, RTJ 151/444; ADInMC 1.296-PI, 14.6.95, Celso; ADInMC 1.247-PA, 17.8.95, Celso, RTJ 168/754; ADInMC 1.179-RJ, 29.2.96, Março Aurélio, RTJ 164/881; ADInMC 2.021-SP, 25.8.99, Corrêa; ADIn 1.587, 19.10.00, Gallotti, Informativo 207, DJ 15.8.97; ADInMC 1.999, 30.6.99, Gallotti, DJ 31.3.00; ADInMC 2.352, 19.12.00, Pertence, DJ 9.3.01). **2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações. 3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam.** 4. Concorrência do periculum in mora para a suspensão do ato normativo estadual que - posto inspirada na razoável preocupação de reagir contra o Convênio ICMS 58/99, que privilegia a importação de equipamentos de pesquisa e lavra de petróleo e gás natural contra os produtos nacionais similares - acaba por agravar os prejuízos igualmente acarretados à economia e às finanças dos demais Estados-membros que sediam empresas do ramo, às quais, por força da vedação constitucional, não hajam deferido benefícios unilaterais. (STF - ADI-MC: 2377 MG , Relator: SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 21/02/2001, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 07-11-2003 PP-00081 EMENT VOL-02131-02 PP-00367 RTJ VOL-00191-03 PP-00848) (Negrito nosso)

Naquele julgamento, bem observou o então Ministro Pertence que os mesmos entes que buscavam o Supremo Tribunal Federal para reconhecer como inconstitucionais determinadas medidas, cometiam também eles mesmos as inconstitucionalidades. Ninguém poderia “jogar a primeira pedra”.

Na verdade, entendem que não há como transferir ao contribuinte o ônus de fiscalizar a constitucionalidade das leis aprovadas por cada ente federativo, na medida em que, além de impossível na prática, pela sua quantidade, isso desvirtuaria o sistema constitucional de presunção de legitimidade das leis.

Entendemos em sentido diverso – e detalharemos mais adiante – em virtude de que os próprios contribuintes induzem os Estados a promulgar leis sabidamente inconstitucionais, de modo a viabilizar financeiramente negócios que seriam inviáveis sem os benefícios fiscais.

A respeito da validade, afirma Rosíris Vogas²²², em obra específica sobre o tema da glosa de créditos de ICMS, que:

A lei que institui qualquer tipo de benefício ou exoneração fiscal pertence ao ordenamento jurídico, válida e plenamente capaz de produzir seus efeitos, devendo, por isso, ser cumprida pelos seus destinatários. Somente após a declaração de inconstitucionalidade pelo Poder Judiciário, especificamente pelo STF, conforme prevê o art. 102, I, a da CF/88, uma norma poderá ser considerada como inválida.

(...)

Se existe remédio constitucional, não há qualquer plausibilidade para que o executivo estadual, ao seu talante, suste a aplicação das normas concessivas de benefícios fiscais, porque sob seu exclusivo crivo tais preceitos conteriam vícios de inconstitucionalidade. Desse modo, enquanto válidas, as normas instituidoras de incentivos devem permanecer vigentes e eficazes, a menos que haja pronunciamento da Corte Suprema, competente que é para decretá-las inconstitucionais.

Qualquer ato do Estado de destino que venha a glosar créditos concedidos com base em benefícios inconstitucionais seria uma violação do monopólio do controle jurisdicional.

Apenas ao Supremo Tribunal Federal competiria declarar a inconstitucionalidade de uma lei que conceda unilateralmente incentivo fiscal de ICMS. Qualquer ato unilateral dos Estados que limite o direito ao crédito é taxado genericamente de inconstitucional por esse motivo.

²²² VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de Guerra fiscal. Belo Horizonte: Del Rey, 2011. p. 144/145.

Outro forte argumento é no sentido de que a segurança jurídica e a proteção da confiança do contribuinte restam violadas pela anulação dos créditos, na medida em que este é surpreendido pela decisão do Estado destinatário em contradição à do Estado de origem.

A segurança jurídica do contribuinte é, seguramente, importante elemento na estabilidade de um Estado Democrático de Direito. Sem segurança sequer podemos falar na existência do Direito. O que é sustentado é que a instabilidade gerada pela possibilidade de glosa unilateral de créditos coloca o cidadão ou as empresas em um contexto de imprevisibilidade.

Além de violador da própria ordem jurídica, na medida em que a segurança é elemento integrante e finalidade da própria lei, o ato de glosa seria despropositado por gerar interferência nova e imprevisível à atividade econômica. Com esse argumento também não podemos concordar e, mais à frente, justificamos.

Uma suposta violação à não cumulatividade também é sempre alardeada como argumento contra a glosa de créditos de ICMS, eis que o contribuinte passará a ter que recolher, para o Estado de destino, o tributo dispensado no Estado de origem. Sobre esse tema é válida a antiga, mas ainda pertinente, citação de Paulo de Barros Carvalho²²³, em sua inédita tese de livre docência:

O primado da não-cumulatividade é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo 'contribuinte', de considerar-lhes os créditos, ainda que contra a sua vontade.

Sustenta essa linha Roque Antônio Carrazza, para quem o regime de compensação de créditos oriundos da não cumulatividade do ICMS não se encontra subordinado à higidez jurídica dos benefícios fiscais ou financeiros que alcançam os fornecedores das mercadorias adquiridas²²⁴.

A não cumulatividade é encarada como princípio constitucional de força máxima que consegue superar, até mesmo, a constitucionalidade das leis que concedem créditos indevidos.

²²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra-Matriz do ICM*, tese de livre-docência, apresentada na Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, inédita, página 377.

²²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 15ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2011. p. 391.

Por ele, eventual glosa de créditos geraria incidência cumulativa do ICMS, em virtude de sua cobrança. Este argumento se nos apresenta contraditório entre si, na medida em que não houve cobrança anterior.

Na esteira, vem a afirmação de enriquecimento indevido por parte do Estado de destino, pois estaria cobrando imposto que era devido na origem. Aduz-se, nesse sentido, a não recepção do artigo 8º, I da Lei Complementar nº 24/1975 pela Constituição Federal de 1988²²⁵.

Esse dispositivo teria exacerbado sua função, dentro da nova ordem constitucional e, por isso mesmo, não fora recepcionado. Se entende que a lei apenas teria passado a integrar a nova ordem jurídica se com ela fosse integralmente compatível, o que afirmam não ter ocorrido.

Existe, por outro lado, doutrina mais ponderada, no sentido de que o artigo teria sido recepcionado, mas apenas poderia ser aplicado após a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, por ser o órgão precipuamente responsável pelo controle de constitucionalidade, notadamente quando há conflito de Estados entre si.²²⁶

Por fim, e fundamentando todos os outros, está o interessante argumento de que existiria presunção de legitimidade das normas que concedem benefícios fiscais unilaterais, eis que postas dentro do ordenamento jurídico pelo sujeito competente, qual seja, o legislativo estadual.

Não haveria como, segundo essa linha, um ente federativo declarar a inconstitucionalidade de ato normativo de outro. Essa atuação seria inconstitucional e muito mais grave do que a própria concessão de benefício fiscal.

Pela presunção de legitimidade e validade das normas apenas o Supremo Tribunal Federal poderia declarar inconstitucionalidade. Discordamos.

A todos esses argumentos passamos a responder, fundamentados em tudo o que até aqui escrevemos, de modo a construir sólidos argumentos jurídicos em defesa da anulação de créditos de ICMS.

²²⁵ Melo. José Eduardo Soares de. ICMS – Guerra Fiscal – Operação Interestadual e Direito a Crédito. Importações por Conta e Ordem. Resolução nº 31/2012 do Senado. Comércio Eletrônico. In: In: ROCHA, Valdir Oliveira da (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 16º volume. São Paulo: Dialética, 2012. p. 216.

²²⁶ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Guerra fiscal via ICMS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 89.

5.4. FUNDAMENTOS JURÍDICOS PARA A GLOSA.

No sentido de proteger o ato de glosa, podemos citar como doutrinadores relevantes, especialmente, Fábio Roberto Corrêa Castilho²²⁷, Luiz Rogério Sawaya Batista²²⁸, que possui obra específica sobre o tema, e Alcides Jorge Costa, conforme declara em congressos Brasil afora e na apresentação da obra do segundo.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 628.075/RS, que trata sobre o tema. O feito está pendente de julgamento até o depósito desta dissertação, mas conta com parecer do Ministério Público Federal favorável à glosa, firmado pelo Subprocurador-Geral da República Wagner de Castro Mathias Netto.

Vejamos como se pode desconstruir, uma a uma, as bases que sustentam a doutrina majoritária.

5.4.1. A invalidade da norma jurídica concessiva de benefício.

A lei que institui o benefício fiscal inconstitucional não goza de validade. Isso porque nenhum ato jurídico existe validamente se contrariar a Constituição. A invalidade, nesse caso, se dá tanto pelo aspecto formal (técnico-jurídico), quanto pelo aspecto de legitimidade axiológica.

A validade não é apenas um atributo qualificador da norma. Ela é uma relação de pertinência com o sistema jurídico. A norma construída em inobservância formal e material da Constituição não pode ser considerada válida, eis que não se adéqua ao sistema criado.

A norma que concede benefício fiscal unilateral não viola apenas o processo criado constitucionalmente para a concessão de incentivos fiscais de ICMS. Ela viola, ainda, toda a principiologia criada pela Carta Magna, especialmente a cláusula pétrea que é o princípio federativo. É inválida tanto sob o enfoque sintático quanto no semântico.

²²⁷ CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. *Alterações constitucionais do ICMS, Guerra Fiscal, Competição Tributária e Melhora do Ambiente de Negócios no Brasil*. Coleção Academia-Empresa 9. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

²²⁸ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

Muito se alardeia que eventual glosa de créditos viola a presunção de validade das normas jurídicas. Deve-se considerar, contudo, que tal presunção é apenas relativa, podendo ser infirmada. Claro que o ônus de argumentação para provar o contrário é altíssimo e qualificado, eis que se trata de ato normativo inserido no ordenamento por um Poder da República, ainda que sem observar requisitos formais.

A doutrina que defende a impossibilidade de glosa parece confundir presunção relativa de validade com presunção absoluta. Não há como dar ares absolutos a uma presunção que é, por natureza, relativa. Daí o erro.

Sendo a competência uma exigência fundamental de validade da norma, a tentativa de formulação da norma por um órgão incompetente impede que esta seja reconhecida como norma em si, será uma não-norma, sem poder jurídico algum. Não passa pelo teste da regra de reconhecimento de Hart, que expusemos no tópico preliminar.

Lembremos ainda as operações de investigação de validade apresentadas por Norberto Bobbio²²⁹, também já apresentada.

A primeira operação, que trata da competência, consiste em averiguar se a autoridade de quem ela emanou tinha o poder legítimo para emanar normas jurídicas vinculantes dentro de determinado ordenamento jurídico.

A segunda etapa é averiguar se não foi *ab-rogada*, no sentido de ainda ser válida. Na terceira operação deve-se verificar a compatibilidade com outras normas do sistema. É o que o próprio Bobbio vai chamar de ab-rogação implícita. Deve ser levada em consideração, principalmente, a compatibilidade com as demais normas do sistema que possuam *status* hierarquicamente superior.

É logo na primeira operação que se demonstra a invalidade do ato de concessão de benefício fiscal sem Convênio. Existe um vício de competência, nos termos descritos em tópico antecedente. A autoridade a quem competia iniciar o processo não o fez, pelo que o incentivo fiscal inconstitucionalmente concedido não possui nenhuma validade jurídica, principalmente perante outros entes da federação.

Neste ponto, instalamos diálogo direto com Roque Antônio Carrazza²³⁰:

Xa – Sabe-se, de ciência certa, que a validade de uma norma depende, não de seu conteúdo, mas da circunstância de ter sido inserida no sistema

²²⁹ BOBBIO, Norberto. *op. cit.* p. 48/49.

²³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 15ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2011. p. 394.

jurídico, pelo órgão competente. Enquanto dele não for retirada, por meio de outra norma, editada pelo mesmo órgão competente, ela vigora e produz os efeitos decorrentes de sua aplicação.

Concordamos com a premissa do autor, mas não com sua conclusão. A norma, neste caso, não foi inserida no sistema jurídico pelo órgão competente. As normas que conferem créditos glosados são instituídas por órgãos incompetentes.

A competência, já dissemos, é complexa. É exercida pelo legislativo estadual, mas apenas quando exista prévio convênio celebrado no âmbito do CONFAZ. É clara a incompetência do legislativo estadual para, moto própria, instituir benefícios fiscais sem amparo em Convênio.

Vejamos o que afirma Alessandra Gondim Pinho²³¹, no sentido de que a validade depende da observância do procedimento próprio:

Entendemos que uma norma será válida sempre que pertencer ao sistema e desde que tenha sido elaborada em obediência ao rigoroso procedimento formal previsto pelo sistema jurídico positivo, pelo órgão competente previamente determinado por esse mesmo sistema.

O que observamos, sob a ótica da norma jurídica, é que a invalidade da norma geral e abstrata que institui o benefício acaba por contaminar a norma individual e concreta que concede o crédito de ICMS, a qual será, também, inválida.

Apesar de exposta em outro contexto, opinião do próprio Roque Carrazza²³² demonstra o acerto de nossa premissa:

Assim, as normas subordinadas devem harmonizar-se com as superiores, sob pena de deixarem de ter validade, no ordenamento jurídico. Exemplificando: o decreto deve buscar *fundamento de validade* na lei, e esta, na Constituição. Se, eventualmente, o decreto contrariar a lei, estará *fora da pirâmide*, a ninguém podendo obrigar. o mesmo podemos dizer da lei, se em descompasso com a Constituição. Isto significa que uma norma inválida não pode produzir efeitos de direito (simplesmente porque não existe, juridicamente falando).

A norma jurídica que é reconhecida como geral e abstrata para o Estado destinatário não está na Lei Ordinária do Estado de origem, mas sim no Convênio, que deverá ter sido incorporado a ambos os ordenamentos estaduais pelas vias próprias.

²³¹ PINHO, Alessandra Gondim. *Fato jurídico tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 96.

²³² CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário* – 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 33.

A Lei do Estado de origem que concede um benefício fiscal inconstitucional não possui força jurídica, eis que inválida. A validade apenas surge quando a lei é previamente autorizada por convênio.

A inobservância de requisitos formais subjetivos gera incontestável inconstitucionalidade da lei, constatada de plano, conforme Marcelo Neves²³³:

Mas a inconstitucionalidade formal subjetiva (Buzaid) ou extrínseca orgânica (Sampaio), enquanto deriva da incompetência do órgão que emitiu o ato legislativo, converte-se na verdade em inconstitucionalidade material, quando a Constituição não prevê outro órgão legislativo competente para a emissão do ato: nesse caso, surge lei de conteúdo incompatível com a Constituição, sendo irrelevante o órgão legiferante. Em caso contrário, o conteúdo da lei ou do ato com força de lei pode estar perfeitamente em conformidade com a Constituição (não há inconstitucionalidade material), mas a atividade legislativa não foi realizada pelo órgão competente, ou houve a exclusão de um dos órgãos competentes.

Ora, o Estado de destino não tem nenhuma norma jurídica que autorize aquele crédito. Além disso, estará sendo prejudicado pelo benefício fiscal inconstitucional, visto que este apenas instigará a guerra fiscal. Como exigir que um ente da federação aceite tal ato?

O lançamento fiscal, bem se sabe, é ato vinculado. Cabe ao fiscal lançar o tributo nos estritos termos da lei. A lei, ao menos a lei válida, não autoriza o crédito fiscal e defende o ato de glosa. Nesse sentido é a interpretação literal do artigo 8º, I da Lei Complementar nº 24/1975. O agente fiscal não pode fechar os olhos para a ilegalidade do crédito que se lhe apresenta.

Cumprе esclarecer que a Constituição brasileira não permitiu a tributação pelo estabelecimento de princípios, o que deixaria aberto o caminho para a tributação de todos e quaisquer fatos. A atribuição de poder e competência para tributar se deu por meio de regras especificadoras²³⁴.

Com isso, não há como aceitar que o legislador estadual possa ponderar livremente fatos que deseje tributar ou exonerar. A modificação da competência tributária ao talante de cada legislador além de tornar insegura a tributação contraria a dimensão normativa escolhida pela Constituição²³⁵.

Ante tais argumentos, nos parece claro que a violação da norma de competência gera inevitável invalidade da norma jurídica construída a partir de

²³³ NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 114/115.

²³⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 320.

²³⁵ Idem. p. 219.

instrumentos veiculadores unilaterais, o que faz cair por terra qualquer presunção. A invalidade nos parece incontestável.

Tendo como fundamento norma inválida, nada mais natural do que a glosa dos créditos, adotando a disposição da Lei Complementar 25/1975 em seu artigo 8º.

5.4.2. O nascimento da obrigação tributária.

Neste tópico, pretendemos demonstrar como a consideração dos créditos de ICMS à luz da regra matriz de incidência torna impossível outra interpretação que não a da validade da glosa de créditos.

A obrigação tributária nasce com a produção de norma individual e concreta relativa a determinado contribuinte, ou seja, com o lançamento. Antes disso, apenas existe o dever jurídico de pagar, mas não a obrigação tributária.

Esse ato, que também constitui o próprio fato jurídico tributário, é que faz nascer a relação jurídica. É imprescindível na medida em que, antes de formalmente reconhecido pelo direito, não há que se falar em fato, mas apenas em evento. Vejamos as palavras de Alessandra Gondim Pinho²³⁶:

A relação jurídica tributária que exsurge da consignação lingüística do fato jurídico tributário pela Administração ou pelo contribuinte é um fato: o *fato relacional*, que determina, no conseqüente de uma norma individual e concreta, uma prestação com objeto definido a ser cumprida pelo sujeito passivo (individualizado pelo antecedente da mesma regra) em favor do sujeito ativo (já estipulado em norma geral e abstrata, mas especificamente apontado na regra individual).

Segundo a linha exposta, a constituição do fato jurídico tributário marca o nascimento da obrigação tributária, a qual deve observar os critérios da regra matriz do tributo e o princípio da legalidade.

Quando da formalização do evento em linguagem técnica competente, constituindo o fato jurídico, ocorre, de maneira automática e infalível²³⁷, a incidência

²³⁶ PINHO, Alessandra Gondim. *Fato jurídico tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 104.

²³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2010. p. 101.

normativa. Ou seja: a incidência é automática e infalível, desde que haja atuação humana²³⁸.

Por incidência normativa não podemos entender a incidência de uma lei ou outra, mas sim de todo o conjunto de leis e regulamentos, interpretados, que contribuem para a formação da norma que incidirá. A norma, já dissemos preliminarmente, é o resultado de todo o processo interpretativo.

Cumpra ao aplicador identificar a norma que irá incidir dentro de todo o ordenamento jurídico. Ocorre que só pertence ao ordenamento jurídico o elemento que nele tenha sido inserido mediante o processo próprio e que obedeça os requisitos formais para nele ingressar²³⁹.

Partindo dessa premissa, que é tida como verdadeira mesmo pela doutrina que tentamos refutar, não há como obter critérios da regra matriz de incidência fora do ordenamento jurídico. O tributo não pode adotar elementos inválidos para sua constituição, sob pena de flagrante ilegalidade e desvirtuação do próprio ordenamento.

Fica claro, portanto, que todos os elementos que integrantes da regra matriz de um tributo devem estar validamente contidos no ordenamento jurídico. Elementos inválidos do sistema não se prestam à influenciar o nascimento do tributo.

O princípio da legalidade assume especial feição nesse caso. A regra matriz de incidência busca seus critérios em leis (leia-se: leis válidas). Nenhum dos critérios pode fugir à legalidade. A norma jurídica deve ser coesa e manter relação de pertinência integral ao ordenamento, sob pena de não ser norma.

Neste ponto, abrimos um parêntese para lembrar a respeito do critério quantitativo da regra matriz, que costuma receber especial atenção do legislador para a concessão de benefícios fiscais e pode ser trabalhado de diversas maneiras. Base de cálculo reduzida, alíquota zero, crédito presumido, dentre outros, possuem o condão de afetar diretamente a quantia de tributo devido, através de mecanismos das mais diversas naturezas.

²³⁸ Essa idéia pode parecer contraditória, a uma primeira vista, eis que a infalibilidade é condicionada à atuação humana. Todavia, ao lembrar que o sistema jurídico é social, constituído e dirigido ao ser humano, passa a fazer sentido.

²³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário...* p. 101/102.

Já falamos que a simples conjugação entre base de cálculo e alíquota não nos parece suficiente para abarcar toda a complexidade do critério quantitativo. Nesse sentido, estamos bem acompanhados de Sacha Calmon Navarro Coelho²⁴⁰:

Ora, se após a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo ainda restam adições, deduções e cálculos a fazer para se chegar ao *quantum* devido, então é porque o aspecto quantitativo da consequência endonormativa não se reduz a esses dois elementos (seria, aliás, simplório que assim fosse, invariavelmente.

(...)

Veja-se o caso do ICMS, *brevitatis causa*. não basta aplicar a alíquota interna ou interestadual sobre o “valor das operações tributáveis” ocorridas em lapso de tempo determinado. É necessário que se deduza do montante achado pelo modo atrás descrito o valor dos “créditos” pelas “entradas” ocorridas no período, assim como o valor dos “créditos presumidos” porventura previstos na legislação. Sem essa dedução não se chega ao *quantum debeat*. A dedução não é facultativa, é imperativa. Decorre de preceituação inserta no comando da norma.

Os créditos de ICMS aderem ao critério quantitativo. Afinal, influenciam diretamente no valor a ser recolhido. Se um contribuinte tem mais créditos, recolhe menos. Se tem menos créditos, recolhe mais. A relação é simples.

Quando do nascimento da obrigação tributária pela produção da norma individual e concreta, são analisados todos os elementos que influenciam o critério quantitativo. Assim, se retira das normas válidas subsídios para o cálculo do valor devido.

Pretender considerar créditos flagrantemente inconstitucionais, carentes de validade jurídica, nesse processo será repetir deliberadamente o erro que viciou o nascimento do próprio crédito. Uma invalidade flagrante não pode ser ignorada pelo agente que produz normas individuais e concretas (ou que homologa tal ato, no caso do ICMS).

Apenas se busca elementos dentro do espectro de normas válidas do ordenamento. Qualquer determinação estranha ao mundo jurídico, que nele não tenha ingressado, deve ser ignorado. Isso que se faz com a norma – inválida – que concede créditos unilateralmente.

Tal procedimento nada tem de irregular. Pelo contrário: é o natural e esperado dentro do direito tributário, que é um ramo jurídico pautado pela estrita

²⁴⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O tributo no quadro do direito público*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; Nascimento, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coordenadores). *Tratado de Direito Tributário, volume I*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 307/308.

legalidade. A obrigação tributária, quando nasce, não tem como incluir e considerar créditos inconstitucionais no seu critério quantitativo.

Com essas considerações fica claro que os créditos de ICMS sejam elementos integrantes e influenciadores do próprio critério quantitativo da regra matriz deste tributo. Todos os elementos que influenciem no *quantum* final a ser pago, por qual método econômico seja, são integrantes do critério quantitativo do tributo e devem, por esse motivo, ser validamente inseridos no sistema.

Diferenciações entre as formas de cálculo do tributo e sua inserção, ou não, no critério quantitativo nos parecem adotar premissas muito mais econômicas ou contábeis do que jurídicas propriamente ditas, de modo que não devem ser consideradas pelo operador do Direito.

Qualquer método que implique em amenizar a quantificação do tributo atinge diretamente o critério quantitativo da regra matriz e, por assim ser, deve estar legalmente previsto.

Resumindo: eventuais créditos concedidos de maneira inconstitucional, justamente por não ingressarem validamente no ordenamento jurídico, não devem ser considerados quando do nascimento da obrigação tributária.

O ato de glosa seria, tão somente, o reconhecimento de que o critério quantitativo do tributo não pode ser afetado por elementos inválidos e não pertencentes ao sistema.

5.4.3. O papel da separação dos poderes.

Quanto ao argumento de violação da separação dos poderes pela necessidade de aguardar decisão do Supremo Tribunal Federal, podemos aduzir que o tempo de tramitação de uma ADIn é suficiente para que um fornecedor possa gozar de um benefício inconstitucional por longo período. O efeito é a distorção do mercado e a retirada da competitividade de empresas que sejam tributadas da maneira correta.

A sobrecarga de trabalho na nossa Corte Constitucional faz com que o tempo para análise, ainda que em sede cautelar, dos pedidos de uma ADIn esvaziem a sua eficácia como meio de proteção contra a Guerra Fiscal.

Para se ter uma idéia, nas ADINs sobre guerra fiscal o tempo médio entre a propositura da ação e o julgamento da liminar foi de 214 dias, cerca de 7 meses²⁴¹.

Muitas vezes, quando o STF alcança o julgamento de mérito da questão o ato normativo já foi retirado do ordenamento e, com regular freqüência, reinserido sob outra roupagem. Existe, de plano, um óbice de ordem prática à adoção dessa sistemática.

Mais ainda, se não for autorizado o ato de glosa, o Estado que concedeu o benefício fiscal inconstitucional estará se beneficiando de sua própria torpeza e ganhando nas duas pontas. A empresa “beneficiária” já terá sido atraída pelo incentivo fiscal, já terá se instalado e já terá investido no Estado. Por outro lado, o imposto do qual ele abria mão terá que ser cobrado. Com essa conclusão concorda Hugo de Brito Machado Segundo:

Pelos mesmos motivos que os tributos (e os juros) referentes aos períodos passados não é devido, e com mais força até, as multas também não podem sê-lo, até porque o principal responsável pela “infração”, se houve, foi o próprio Estado, autor da lei e do ato concessivo do incentivo, que estaria locupletando-se repetidas vezes da própria torpeza: ao obter as contrapartidas do contribuinte incentivado, o tributo não exigido por força do incentivo, e ainda a multa decorrente dessa não exigência.

Ou seja, o Estado não é punido pela declaração de inconstitucionalidade de seu ato, mas sim beneficiado, já que passará a cobrar o tributo devido e terá a “desculpa” de que o faz por ordem judicial. O único prejudicado, nesse caso, é o contribuinte, que acreditava estar realizando uma operação regular.

Além disso, no caso de glosa de créditos de ICMS, não existe uma verdadeira declaração, *in abstracto*, de inconstitucionalidade. O que ocorre é o não reconhecimento, *in concreto*, da invalidade de determinados créditos que se tente abater.

A diferença é gritante. Para declaração de inconstitucionalidade, de fato, apenas o STF é legitimado. Contudo, nada impede que o executivo avalie a constitucionalidade de uma norma e não a aplique no caso concreto, ainda que este ato esteja sujeito ao controle judicial.

²⁴¹ Conforme levantamento feito por: CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. *Alterações constitucionais do ICMS, Guerra Fiscal, Competição Tributária e Melhora do Ambiente de Negócios no Brasil*. Coleção Academia-Empresa 9. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 108.

Nesse sentido, relevante a opinião de Fábio Roberto Corrêa Castilho²⁴²:

Ao glosar os créditos no destino, restaria, em verdade, tornada definitiva a renúncia (irregular) do ICMS no Estado concessor do benefício, permitindo-se, na prática, a cobrança de um percentual (economicamente) maior do ICMS obre a cadeia de circulação de uma mercadoria pelo Estado de destino. A sanção ao Estado concessor do benefício estaria em anular os efeitos econômicos do benefício concedido a seus contribuintes, ao mesmo tempo em que se decreta a perda definitiva da potencial arrecadação tributária renunciada em um primeiro momento.

O ato hábil para concessão de benefício fiscal não é a lei estadual do outro ente, mas sim instrumento próprio do Estado de destino que refere o convênio do CONFAZ. Dessa forma, não se trata de declaração de inconstitucionalidade, mas sim de mera inexistência de ato, no sistema jurídico da unidade federativa prejudicada, que autorize o crédito.

Não há norma válida no sistema que autorize o Estado de destino a acatar a existência de crédito. Lembremo-nos que a validade espacial de uma lei Estadual se limita ao ente federativo que a promulgou. Para superar essa fronteira foi criado o sistema dos convênios e o CONFAZ.

O Poder Executivo, conquanto não tenha poder de declarar a inconstitucionalidade de norma, tem o poder-dever de, exercitando o controle de legalidade, no ato de homologação de lançamentos fiscais, não se submeter a efeitos de norma inconstitucional que possa existir no âmbito territorial de outro ente federativo²⁴³.

Os entes federativos pautam seus atos pela auto executoriedade, de modo que cabe ao Estado exercer sua prerrogativa constitucional de verificar os atos de recolhimento dos impostos de sua competência. Não se trata de sobreposição da autoridade da decisão do Estado de origem. É apenas um meio de evitar que a decisão irregular exerça ingerência no Estado de destino.

Esse tipo de atitude não fere, de modo algum, a tripartição dos poderes. O Executivo é, sim, autorizado a efetuar o controle de legalidade de um ato que tenha fundamento em norma evidentemente inconstitucional. Essa inclusive é mais que uma autorização, é uma obrigação.

²⁴² CASTILHO, Fábio Roberto Corrêa. *Op. cit.* p. 93.

²⁴³ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 199.

Seria possível argumentar que os Governadores podem ajuizar Ação Direta de Inconstitucionalidade para retirar do sistema normas que repute inválidas, o que retiraria a possibilidade de descumprir a legislação infraconstitucional. Não concordamos.

Caso se acate tal argumento, inevitavelmente deverá ser conferida a faculdade de descumprimento da legislação inconstitucional aos prefeitos, já que estes não são legitimados para propositura de ADI, pelo que ficariam em posição superior à dos governadores e do próprio Presidente da República.

Se não for conferida ao Executivo a faculdade de deixar de cumprir atos normativos que repute inconstitucionais se corre o risco de negar vigência à própria Constituição Federal em favor de legislação infraconstitucional, em uma clara inversão hierárquica inadmissível nos dias atuais.

Em um Estado Democrático de Direito, todos os Poderes são legítimos intérpretes da Constituição. Não é outra a posição de Luis Roberto Barroso²⁴⁴:

Em um Estado constitucional de direito, os três Poderes interpretam a Constituição. De fato, a atividade legislativa destina-se, em última análise, a assegurar os valores e a promover os fins constitucionais. A atividade administrativa, por sua vez, tanto normativa como concretizadora, igualmente se subordina à Constituição e destina-se a efetivá-la. O Poder Judiciário, portanto, não é o único intérprete da Constituição, embora o sistema lhe reserve a primazia de dar a palavra final. Por isso mesmo, deve ter uma atitude de deferência para com a interpretação levada a efeito pelos outros dois ramos do governo, em nome da independência e harmonia dos Poderes.

Deixar que a legislação inconstitucional gere efeitos - que poderiam ser evitados - pode ter consequências muito mais danosas do que admitir ao Executivo a faculdade de descumpri-la, sob sua responsabilidade.

A respeito do tema é interessante a ponderação feita pelo Ministro Moreira Alves, então integrante do STF, quando do julgamento da representação de inconstitucionalidade nº 980²⁴⁵:

A opção entre cumprir a Constituição ou desrespeitá-la para dar cumprimento à lei inconstitucional é concedida ao particular para a defesa do seu interesse privado. Não o será ao Chefe de um dos Poderes do Estado para a defesa, não do seu interesse particular, mas da supremacia da constituição, que estrutura o próprio Estado?

²⁴⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo – os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 300.

²⁴⁵ STF. Representação de Inconstitucionalidade nº 980/SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 19.09.1980.

Eventual resposta negativa negaria a supremacia da Constituição em favor de uma norma que não consegue retirar daquela seu fundamento de validade.

Ademais, é de se levar em conta que existe dispositivo legal expresso ordenando que assim o faça, qual seja, o artigo 8º, I da Lei Complementar nº 24/1975. Sendo assim, para que o fiscal tributário não realize o ato de glosa ele deverá declarar, ainda que implicitamente, inconstitucional esse dispositivo.

Ou seja, aplicando ou não o expediente da anulação de créditos fiscais, haverá o afastamento de algum texto normativo. Seja ele lei ou decreto estadual flagrantemente inconstitucional que concede benefício unilateral, seja ele o artigo 8º, I da LC 24/1975. Entre as duas possibilidades, escolhemos aquela que melhor soluciona o problema da guerra fiscal.

Nesse sentido, cabe a transcrição das palavras do Ministro Herman Benjamin, do Superior Tribunal de Justiça que, apesar de ter dado provimento ao Recurso em Mandado de Segurança 32.453/MT, ressaltou sua opinião pessoal²⁴⁶:

Diversos advogados que já ocuparam a tribuna em demandas análogas reconhecem a inconstitucionalidade, mas defendem que o ato normativo do Distrito Federal deveria ser previamente afastado por Adin, sendo indevida a glosa do crédito correspondente antes dessa providência.

Esse raciocínio, é bom ressaltar, já foi acolhido por decisão monocrática da eminente Ministra Ellen Gracie (AC 2.611/MG) e em precedentes da Primeira Turma.

Discordei dessa linha interpretativa. Salientei, ao acompanhar a Ministra Eliana Calmon no julgamento do AgRg no Ag 1.243.662/MG, que o Fisco do destino não é obrigado a observar norma cuja inconstitucionalidade é reconhecida por todos à luz da incontroversa e pacífica jurisprudência do STF.

Coerentemente, se é indiscutível que não houve cobrança do ICMS "cheio" no Estado de origem e que o benefício fiscal foi concedido sem convênio interestadual, o STJ não poderia deixar de aplicar a lei federal, que veda expressamente o creditamento fictício nesse caso (art. 8º, I, da LC 24/1975).

Vale destacar que o próprio STJ admitia a glosa, como foi destacado acima o julgado do AgRg no Ag 1.243.662/MG, relatado Ministra Eliana Calmon. Todavia, o mesmo Tribunal, em decisões mais recentes, como o próprio RMS 32.453/MT, reviu esse posicionamento.

Para nós, a glosa está em consonância com a tese colocada no sentido de que a competência para instituir benefícios fiscais do ICMS é complexa, devendo passar pelo CONFAZ e pelos legislativos Estaduais. No caso, a inobservância desse

²⁴⁶ RMS 32.453/MT, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/06/2011, DJe 10/06/2011

procedimento faz com que não exista lei, dentro do Estado destinatário, que albergue aquele crédito. Se não há lei, e os atos de administração tributária são pautados pela estrita legalidade, não há como reconhecer o crédito.

Todavia, cabe uma ressalva. Nossa opinião deve ser limitada pela necessidade de propositura de ADIn em face de ato normativo tido por inconstitucional. A palavra final sobre a inconstitucionalidade, mesmo diante de todas as ponderações aqui colocadas, é do Poder Judiciário.

É uma questão de coerência lógica que o legitimado, uma vez que constate a existência de ato normativo inconstitucional e que deixe de aplicá-lo, tente, em paralelo, a sua retirada do ordenamento. Isso é, inclusive, uma forma de respaldo para a atuação do fisco, já que poderá ser responsabilizado por eventual glosa que se mostre indevida.

Tal ressalva é fundamental e deriva da vedação do comportamento contraditório, tão cara ao nosso ordenamento jurídico e requisito para segurança jurídica.

5.4.4. A não cumulatividade e conflito federativo.

A ofensa à não cumulatividade, bem como qualquer argumento no sentido de locupletamento indevido do Estado de destino, são completamente infundadas.

Já deixamos claro em tópico anterior que a técnica da não cumulatividade faz com que seja compensado o tributo cobrado com o montante realmente devido em etapas anteriores da operação.

Tendo em vista que a etapa anterior foi beneficiada com incentivo fiscal unilateral, a incidência do ICMS não ocorreu de modo perfeito. A incidência foi parcial ou mesmo, em alguns casos, não se efetivou. Por esse motivo, o montante realmente devido e pago nessas etapas é inferior ao montante nominalmente devido.

Como dito acima: o tributo nasceu com o critério quantitativo indevidamente mutilado. Naquele momento se deu uma ilegalidade que deve ser sanada, quando considerada uma lei inválida para concessão de benefícios.

Não há, dessa forma, ofensa à regra da não cumulatividade já que o requisito essencial, que é exatamente a incidência real da norma impositiva, não ocorreu. Inexiste cumulatividade.

Sobre esse assunto são esclarecedoras as palavras de Alcides Jorge Costa²⁴⁷:

Como já é pacífico, cobrado não significa recolhido efetivamente, mas exigido. Se assim é, se um Estado concede incentivos baseados em créditos presumidos, devolução do tributo pago ou benefícios financeiros baseados no próprio tributo, tudo isto significa que ao contribuinte está sendo exigido um imposto a uma alíquota inferior à nominal. E se esta é a que consta da nota fiscal que acompanha a mercadoria, daí resulta que o destinatário só pode creditar-se do que foi cobrado, ou seja, exigido na operação anterior.

(...)

Parece e é óbvia esta distinção. Se o contribuinte recolhe apenas parte do imposto devido, o fisco vai cobrar-lhe a diferença. Entretanto, se o imposto é **nominalmente** devido à alíquota de 12% mas **realmente** a uma alíquota de 2%, por exemplo, o que é realmente cobrado e devido são estes 2% e não os 12%. Por isso, pode o Estado de destino, nos termos da Constituição, aceitar apenas este crédito de 2%, sem qualquer ofensa à autonomia do Estado de origem. (grifo do autor)

O contribuinte apenas paga o valor que já seria devido, caso o Estado originário não houvesse tentado lançar mão de norma inválida para exonerar o contribuinte da obrigação tributária legalmente imposta. A quanta devida, de modo global, é a mesma para o contribuinte de fato.

As mudanças que ocorrem são para o contribuinte de direito. Todavia, esse sujeito da cadeia repassa os custos tributários, pelo fenômeno da translação econômica, de modo que não sofre qualquer prejuízo.

O que viola a regra da não cumulatividade é a emissão de documento fiscal com crédito nominal superior àquele que efetivamente tenha incidido na operação, baseado em norma inconstitucional.

A correta documentação fiscal das etapas da operação é prevista a Lei Complementar 87/1996 como condicionante do direito de crédito:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

²⁴⁷ No prefácio da obra de: BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 13.

Seguindo essa linha de argumentação, não se sustenta a tese de que existiria enriquecimento sem causa do Estado de destino. Isso porque, caso não ocorresse o estorno do crédito, o enriquecimento sem causa estaria do lado do Estado de origem, que instituiu benefício sabidamente inconstitucional.

Em direito não se admite que um sujeito se beneficie de sua própria torpeza. Maior relevo assume esse postulado quando se trata de entes públicos, os quais devem nortear toda a sua atuação pelos princípios da moralidade, da eficiência e, principalmente, da legalidade.

Chancelar o benefício fiscal inconstitucional seria chancelar a atuação despropositada dos Estados que tentam se beneficiar indevidamente com a guerra fiscal. O legislador, diante desse quadro, criou instrumento jurídico para defesa do Estado prejudicado, sob expressa ordem constitucional do artigo 155 §2º, XII, *g*.

Afinal, se for reconhecido crédito de ICMS para o contribuinte no Estado de destino sem que tenha existido sua real incidência no Estado de origem, existirá um recolhimento de tributo a menor. Ou seja, a anulação de créditos, nessas condições, repõe a normalidade tanto nas contas do ente federativo, quanto na conta do contribuinte.

O primeiro vai cobrar todo o tributo devido e conceder apenas os créditos regulares, enquanto que o último pagará exatamente o valor devido se não houvesse sido concedido irregularmente o crédito. Se retoma o *status quo ante*, como se a norma inconstitucional jamais tivesse existido.

A glosa de créditos se coaduna com o princípio da responsabilidade, de modo que se pune o Estado que, de maneira inconstitucional, decidiu não cobrar determinado tributo aplicando-lhe a proibição de fazê-lo em momento posterior. Assim, não há, realmente, possibilidade de recuperação do imposto indevidamente dispensado.

Apenas se ajusta o sistema de créditos e débitos para que seja mais adequado à realidade. E nesse ponto falamos da realidade do mundo fático, e não daquela reconstruída em linguagem jurídica, consubstanciada nas notas fiscais. Já apontamos que a realidade pode ser distorcida quando é traduzida para dentro da linguagem jurídica. O ato de glosa reduz essa distorção.

Nem invasão de competência há, na medida em que existem, na operação interestadual, três relações jurídicas distintas, destacadas por Luiz Rogério

Sawaya Batista²⁴⁸. A primeira, entre o ente federado de origem e o seu contribuinte; a segunda, entre o contribuinte localizado no ente federado de origem e o contribuinte localizado no ente de destino e; a terceira, entre o ente federado de destino e o contribuinte nele localizado.

A competência e a capacidade tributária ativa do Estado de origem são exercidas sobre o contribuinte nele localizado. O Estado de destino as exerce sobre o contribuinte de destino. São relações distintas e inconfundíveis. Não ocorre, em momento algum, interferência.

A cobrança pelo Estado de destino ao contribuinte de destino é natural e deve ocorrer dentro dos ditames da Constituição e das Leis. Não há interferência na relação jurídica de origem.

O mesmo autor afirma que o enriquecimento indevido pressuporia ato ilícito do Estado de destino, que inexistente. Além disso, fala que caso tal alegação fosse procedente seria capaz de alcançar toda e qualquer autuação realizada por ente federado tendo como objeto crédito de ICMS oriundo de operação interestadual, deixando claro o desacerto da tese²⁴⁹.

Além disso, há de ser destacado que a discussão da glosa não é travada entre entes federados, mas sim entre o ente de destino e o contribuinte. O que se tem em voga não é a lei em tese (que pode vir a ser declarada inconstitucional), mas sim a efetiva incidência do ICMS nas etapas anteriores da operação para conferir direito de crédito.

É afastada, portanto, qualquer afirmação no sentido de que restaria violado o sistema da não cumulatividade e de que seria gerado conflito federativo pela invasão de competência tributária e locupletamento indevido do Estado de destino.

5.4.5. Segurança jurídica.

Cobrar o ICMS devido desde logo, através da glosa, ao invés de violar, prestigia a segurança jurídica. Isso porque demonstra, desde já, a correta aplicação do direito e constata a inconstitucionalidade evidente. Seria pior deixar os

²⁴⁸ BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 193.

²⁴⁹ *Loc. cit.*

contribuintes sem pagar durante vários anos e cobrar, depois da declaração de inconstitucionalidade pelo STF, de uma vez o tributo devido por todos esses anos, com correção monetária²⁵⁰. A melhor proteção à confiança, segurança jurídica e previsibilidade da tributação se dá pela glosa.

Tão grave é essa possibilidade que se defende, inclusive, a necessidade de modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade no caso de benefícios fiscais declarados inconstitucionais pela Suprema Corte.

Ora, isso apenas confirmaria a inexistência de qualquer punição para o Estado que tenha utilizado o expediente irregular. Ele irá ter conseguido manter o benefício fiscal por longo tempo e o Estado destinatário continuará prejudicado.

A cobrança retroativa do tributo, conquanto se nos apresente como a melhor medida a ser tomada levando em conta apenas os conflitos entre entes da federação, seguramente ofende a segurança jurídica. A esse respeito vejamos a posição de Paulo Roberto Lyrio Pimenta²⁵¹:

No caso em estudo, admitir a cobrança retroativa do tributo dispensado representa ofensa à segurança jurídica, na componente da segurança de realização. Com efeito, um grupo de contribuintes planejou as suas atividades e praticou vários atos jurídicos com base em leis estaduais que lhes conferiam os benefícios fiscais. A admissão agora que a retirada do benefício possa atingir o passado importa em desconsideração da previsão e do cálculo dos efeitos dos atos, realizados pelos contribuintes. Indiscutivelmente, neste caso, a segurança na aplicação do Direito restará comprometida.

Então, se essa – apesar de ser a melhor possibilidade, reiteramos – não é uma possibilidade viável, o ideal é que exista possibilidade jurídica de evitar que a situação chegue a tão grave estágio.

Afinal, não são incomuns as contradições entre os mandamentos jurídicos e os interesses de órgãos estatais. Isso faz com que muitas vezes sejam desprestigiados tais mandamentos em favor de interesses de ocasião,

²⁵⁰ Não entendemos razoável a cobrança de multa e juros, nesse caso. Isso porque não há, via de regra, má-fé do contribuinte. Pelo contrário, sua atuação, ainda que desavisada, se baseia em práticas recorrentes do fisco, as quais são protegidas pelo artigo 100, III e parágrafo único do Código Tributário Nacional. A observância de tais práticas, tidas como normas complementares tributárias, exime o contribuinte de tais acréscimos. Quanto à correção monetária, esta também consta como protegida no dispositivo. Todavia, cremos ser ele atécnico, na medida em que a correção monetária não é forma de punição, mas tão-somente meio de recomposição do poder aquisitivo da moeda. Assim, ela, mesmo diante da boa-fé, é devida.

²⁵¹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Guerra Fiscal: efeitos das recentes decisões do Supremo Tribunal Federal em relação aos contribuintes. In: ROCHA, Valdir Oliveira da (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 16º volume. São Paulo: Dialética, 2012. p. 286.

desestabilizando o ordenamento jurídico como um todo. Essa ocorrência é especialmente clara no caso da concessão desmedida de incentivos fiscais em matéria de ICMS sem convênio prévio.

O princípio da proteção da confiança também pode servir para proteger o contribuinte desse tipo de situação. Ela apenas existe pela convicção do contribuinte na regularidade dos favores fiscais que recebe. Se ficar claro, desde o início, que aquele expediente é irregular, não haverá a criação de expectativas no contribuinte que não poderão se confirmar.

A confiança nasce sobre três pressupostos: o fundamento da confiança, a confiança em si e a confirmação da confiança²⁵². O fundamento nasce da existência de um comportamento de órgão estatal que provoca expectativa no contribuinte (o benefício fiscal inconstitucional). A confiança em si é a expectativa do contribuinte de que dada conduta será observada. Por fim, a confirmação da confiança se dá pela prática de conduta do contribuinte, direcionado ao Estado, que ratifica a confiança.

A glosa de créditos de ICMS age em cima do terceiro fundamento, a confirmação da confiança, impedindo que nasça uma confiança do contribuinte na atuação estatal. As regras do jogo, para usar um termo caro aos economistas, estarão postas desde o início.

Caso o ato de glosa de créditos seja considerado legítimo, o contribuinte não terá nenhuma situação imprevisível. Antes mesmo de sua instalação em determinada localidade poderá averiguar a regularidade dos benefícios fiscais que lhe são concedidos, de modo a não atuar em um contexto de insegurança.

A respeito do assunto é pertinente a colocação de Heleno Taveira Torres²⁵³:

Por isso, o efeito assecuratório da confiança legítima dirige-se também contra as decisões e os atos de autoridades ou órgãos públicos, quando estes não atendam aos critérios pertinentes à *estabilidade do ordenamento*, mediante o cumprimento das normas de estrutura ou de organização, como prefere Hart. A segurança jurídica não deixa de ser um modo de regular o exercício do poder, quanto às suas manifestações jurídicas. Em geral, os atos ilícitos refogem ao âmbito normativo do princípio de segurança jurídica, por enquadrarem-se tipicamente em sanções específicas (excesso ou

²⁵² PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Idem. p. 287.

²⁵³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. São Paulo: Editora Revista dos Triunais, 2011. p. 196/197.

desvio de poder, responsabilidade objetiva, etc.), mas remanesçam as omissões, as falhas ou insuficiências sistêmicas e tantos outros aspectos os quais, ainda que não se qualifiquem como típicas ilicitudes, não deixam de ser afetações negativas ao ordenamento.

Com essas colocações, o autor deixa claro que a confiança e a segurança não estão sempre vinculados a decisões estatais, mas também podem opor-se contra elas. É isso que defendemos.

Não há que se invocar a segurança jurídica para proteger uma decisão estatal, ainda que fundada em diplomas normativos, tomada com ofensa direta ao ordenamento e suas regras de competência. Defender incentivos fiscais com base em uma suposta liberdade estatal ou legitimidade de suas ações não é uma linha sustentável.

Para alcançar a estabilidade sistêmica a segurança jurídica pressupõe estabilidade das formas, ou seja, coerência estrutural entre órgãos e normas, respeito às hierarquias e às competências, respeito aos direitos fundamentais e defesa de situações consolidadas no tempo. O argumento contra a glosa de créditos de ICMS fecha os olhos a toda essa amplitude e equipara a segurança jurídica apenas ao último elemento. Essa visão puramente formal da segurança jurídica não tem como prevalecer.

Há que se lembrar que a segurança é jurídica, e não anti-jurídica. Não há coerência em invocar a segurança jurídica para tentar manter uma situação reconhecidamente irregular.

Argumentos baseados em supostos critérios de justiça não nos parecem suficientes para desviar as conclusões a que chegamos, na medida em que para ambas as teses podem ser utilizados.

Em favor do contribuinte, com a justiça individual, ou em favor do Estado e da sociedade, com a justiça coletiva. Qualquer que seja a conduta adotada a respeito dos créditos concedidos de forma inconstitucional, algum princípio sensível deverá dar espaço a outro.

Por fim, esclarecemos que nossa tese pode ser aplicada também para incentivos fiscais concedidos sob condição onerosa. Isso porque esse tipo de qualificação não desvirtua nenhum dos argumentos expostos.

Todavia, não há como negar que, nesse caso específico, o contribuinte será prejudicado, na medida em que se presume que tenha cumprido sua parcela de

obrigação no incentivo. Por esse motivo, deve pleitear a indenização por parte do Estado que lhe concedera benefício fiscal inconstitucional, de modo a recuperar os investimentos que tenha feito.

Com esses argumentos, não resta outra alternativa senão reconhecer a validade jurídica do ato de glosa de créditos de ICMS como legítimo instrumento de defesa dos Estados no contexto da guerra fiscal.

CONCLUSÃO

I. A linguagem é instrumento e condição para compreensão do mundo. Um evento precisa ser vertido na linguagem competente para que se transforme em fato jurídico e seja, assim, compreensível ao sistema jurídico.

II. O direito trabalha com a verdade por consenso, na medida em que pode, algumas vezes, ignorar por completo os eventos e construir uma verdade jurídica distinta da experiência.

III. Não há que se confundir veículos introdutórios de normas com as próprias normas. A norma deve ser construída pelo intérprete o qual vai misturar o mero texto legal com as suas concepções, de modo a abstrair do texto o sentido que melhor lhe parece ser o da norma.

IV. As normas jurídicas - elementos do sistema do direito positivo - possuem a mesma estrutura lógica: dado o fato A, deve ser a consequência B. É o princípio da homogeneidade sintática das normas jurídicas.

V. Sistema jurídico é aquele que tem como referencial comum a ordenação de condutas humanas, da vida em sociedade e a garantia de direitos humanos, que é justamente o papel do Direito.

VI. A validade jurídica da norma depende da sua inserção no sistema de acordo com as regras nele previstas. A competência é elemento essencial da validade. Uma norma que tenha sido inserida no sistema por entidade incompetente não possui validade, ou melhor, sequer é norma.

VII. A norma que assinala o núcleo do impacto jurídico da exação é definida como a norma-padrão ou regra matriz de incidência, existindo apenas uma por tributo. Essa norma padrão não é simplesmente encontrada, mas também é uma construção do intérprete. É norma como as outras e se forma pela atividade intelectual e contexto do interlocutor. Carrega no suposto normativo um evento econômico e o conseqüente estatui o vínculo obrigacional tributário entre o Estado e o sujeito passivo.

VIII. No antecedente normativo - a hipótese tributária, para adotar a terminologia de Paulo de Barros Carvalho - se encontra um critério material, condicionado no tempo e no espaço. Já no conseqüente, se observa um critério pessoal e um critério quantitativo.

IX. O sistema federativo brasileiro requer um equilíbrio sutil de competências tributárias, de modo que os Estados possam ter renda suficiente para arcar com os custos que o Estado Social lhes impõe. A cooperação financeira para compensar disparidades regionais é um dos fundamentos do federalismo cooperativo em termos fiscais.

X. O papel do pacto federativo não é o de impedir as práticas de renúncia fiscal ou de incentivos, mas sim de orientá-las de acordo com as vocações de cada ente para reduzir as desigualdades e, dessa forma, privilegiar um desenvolvimento homogêneo

XI. A guerra fiscal seria a disputa, entre unidades federativas, para a atração de empresas e investimentos através de benefícios fiscais da mais diversas naturezas. Tem intenções louváveis (o desenvolvimento), mas dificilmente alcança seus objetivos e causa revanchismo entre entes federativos.

XII. Incentivo ou benefício fiscal é todo e qualquer meio utilizado pelo poder público para tornar menos oneroso o cumprimento da obrigação tributária para o contribuinte.

XIII. Apesar de haver diferença formal entre incentivos financeiros, incentivos creditícios e incentivos tributários (ou fiscais), a consequência econômica de ambos é idêntica, seja a partir de renúncia de receita ou de aplicação de despesa.

XIV. A divisão das competências tributárias pela Constituição observa o critério de necessidade de cada ente. Em pontos nos quais há intersecção entre interesses de múltiplos entes federativos, a Constituição requer análise detalhada e regulamentação pelo legislador complementar.

XV. Os benefícios fiscais de ICMS receberam dedicação especial do Constituinte, na medida em que a sua instituição deve passar por um processo composto, iniciando no CONFAZ e finalizando nos Estados, em um ato de competência complexa. Pela dificuldade de fazê-lo, muitos entes concedem benefícios unilaterais, que vem sendo considerados inconstitucionais pelo STF.

XVI. Os benefícios fiscais só passam a ter validade dentro de cada Estado pela sistemática de ratificação dos convênios. Sem convênio prévio, não há norma válida que autorize o crédito a integrar o critério quantitativo da regra matriz de incidência do ICMS.

XVII. O ICMS é um tributo estadual multifásico com marcante caráter federativo. O regramento do ICMS de uma unidade da federação acaba por afetar todas as demais. É de instituição obrigatória.

XVIII. A não cumulatividade é mera técnica de arrecadação com prescrição específica, desprovida de qualquer valor axiológico ou outro traço que a identifique como princípio. Não há alicerce do sistema tributário que apenas possa ser sustentado por ela.

XIX. A relação de crédito de ICMS não possui natureza jurídica propriamente tributária, na medida em que tem como sujeito ativo o particular. O credor, sujeito ativo, é o contribuinte. Por sua vez, o devedor, sujeito passivo, é o fisco. Trata-se do direito subjetivo do contribuinte de compensar, dentro da técnica da não cumulatividade, tributo pago em operações anteriores com o tributo por ele devido.

XX. A violação da norma de competência gera inevitável invalidade da norma jurídica exonerativa construída a partir de instrumentos veiculadores unilaterais. Todos os elementos que integrantes da regra matriz de um tributo devem estar validamente contidos no ordenamento jurídico. Elementos inválidos do sistema não se prestam à influenciar o nascimento do tributo.

XXI. Eventuais créditos concedidos de maneira inconstitucional, justamente por não ingressarem validamente no ordenamento jurídico, não devem ser considerados quando do nascimento da obrigação tributária. O ato de glosa seria o reconhecimento de que o critério quantitativo do tributo não pode ser afetado por elementos inválidos e não pertencentes ao sistema.

XXII. No caso de glosa de créditos de ICMS, não existe uma verdadeira declaração, *in abstracto*, de inconstitucionalidade. O que ocorre é o não reconhecimento, *in concreto*, da invalidade de determinados créditos que se tente abater.

XXIII. Existe dispositivo legal expresso ordenando que assim o faça, qual seja, o artigo 8º, I da Lei Complementar nº 24/1975. Sendo assim, para que o fiscal tributário não realize o ato de glosa ele deverá declarar, ainda que implicitamente, inconstitucional esse dispositivo. Aplicando ou não o expediente da anulação de créditos fiscais, haverá o afastamento de algum texto normativo. Seja ele lei ou decreto estadual flagrantemente inconstitucional que concede benefício unilateral,

seja ele o artigo 8º, I da LC 24/1975. Entre as duas possibilidades, escolhemos aquela que melhor soluciona o problema da guerra fiscal.

XXIV. O que viola a regra da não cumulatividade é a emissão de documento fiscal com crédito nominal superior àquele que efetivamente tenha incidido na operação, baseado em norma inconstitucional. Não há invasão de competências de um Estado e outro porque a relação do contribuinte de origem com o Estado de origem é distinta da relação do contribuinte de destino com o Estado onde se localize

XXV. Em reforço a essa idéia, apresentamos nossa concepção pela recepção da Lei Complementar nº 24/1975 pela Constituição Federal. No mesmo sentido, destacamos que enxergamos a não cumulatividade não como um princípio, mas como uma regra que dispõe sobre sistemática de arrecadação.

XXVI. No Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica se incorpora ao ordenamento como garantia constitucional não apenas como mera estrutura formal, mas também como garantia de efetividade aos direitos e liberdades fundamentais para sua proteção.

XXVII. A segurança jurídica é melhor observada com o ato de glosa, já que não se dá acobertamento a um ato flagrantemente inconstitucional, sendo desnecessária prévia decisão do STF que declare o benefício inconstitucional.

XXVIII. O receio da doutrina com a glosa de créditos de ICMS demonstra um mal maior, que é a extrema necessidade do mercado nacional contar com incentivos fiscais para que possa ser viável. Isso evidencia que o caos tributário toma conta do País, com efeitos maléficos e evidentes.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMORIM, Daniela. *Oito Estados concentram 77,8% do PIB brasileiro, diz IBGE*. São Paulo: O Estado de São Paulo, 23/11/2012. Disponível em <<http://economia.estadao.com.br/noticias/economia-geral,oito-estados-concentram-778-do-pib-brasileiro-diz-ibge,135600,0.htm>> Acesso em 18/08/2013.

ANDERSON, George. *Federalismo: uma introdução*. Trad. Ewandro Magalhães Jr. e Fátima Guerreiro. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed., atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARBOSA, Hermano Notaroberto. *O poder de não tributar: benefícios fiscais na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. 5.ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo – os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar – Teoria e Comentários*. Saraiva: São Paulo, 1985.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. *Créditos do ICMS na Guerra Fiscal*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo: EDIPRO, 5ª ed. revista, 2012.

_____. *Teoria della scienza giuridica*, Torino, 1950, p. 200-36. *Apud*: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo : Saraiva, 2010.

BONAVIDES, Paulo. *Constituinte e Constituição*. 2ª ed. Fortaleza: IOCE, 1987.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *IPI E ICM – Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

BORGES, José Souto Maior. *Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 6. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª ed. 3ª triagem. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRITO, Edvaldo. *Natureza jurídica mercantil do ICMS*. in ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. *A guerra fiscal e seus efeitos*. In: CONTI, José Maurício (org). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004.

CANTÃO, Marcos André Vinhas. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *ICMS*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

_____. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 62/63.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Cristiano. *Ficções Jurídicas no Direito tributário*. São Paulo : Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra-Matriz do ICM*. Tese de livre-docência, apresentada na Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, inédita.

_____. *Teoria da norma tributária*. 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 163/164.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo : Saraiva, 2010.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2010.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 4ª ed. São Paulo : Noeses, 2011.

_____. *Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade*. In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 33. São Paulo: Dialética, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS*. São Paulo: Noeses, 2012.

CASTILHO, Fabio Roberto Corrêa. *Alterações constitucionais do ICMS, Guerra Fiscal, Competição Tributária e Melhora do Ambiente de Negócios no Brasil*. Coleção Academia-Empresa 9. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. *Não-Cumulatividade Tributária*. In: MACHADO. Hugo de Brito. (coord.). *Não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. *Direito Tributário concursal*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. *O tributo no quadro do direito público*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; Nascimento, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coordenadores). *Tratado de Direito Tributário*, volume I. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Convênios, ICMS, e legalidade estrita em matéria tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO,

Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONOMICA, *Resposta à Consulta nº. 0038/99*. Relator Conselheiro Marcelo Calliari. Publicado no DOU de 28.04.2000.

CONTI, José Maurício (org). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004.

COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009.

COSTA, Alcides Jorge [et al.]. *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Nacional e Estabilidade da Federação Brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012.

_____. *Guerra Fiscal e modulação dos efeitos das decisões do STF*. In: ROCHA, Valdir Oliveira da (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 16º volume. São Paulo: Dialética, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF*. 2 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Primeira Aproximação da Lei Complementar 87/96 sob o Ângulo do Princípio da não Cumulatividade*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997.

DUGUIT, León. *Fundamentos do Direito*. 2ª ed. São Paulo: Ícone, 2006.

ELALI, André.. *Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *ICMS – Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais*. Revista de Direito Tributário nº48. São Paulo: RT, 1989.

_____. *Guerra Fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal*. In: SCHOUERI, Luis Eduardo, ZILVETTI, Fernando Aurélio (coords). *Direito Tributário: Estudos em homenagem à Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2ª edição revista e ampliada. São Paulo : Noeses, 2011.

_____. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. *ICMS – glosa unilateral de créditos por operações interestaduais – a posição do Estado de São Paulo – lei estadual n. 6.374/89 e Comunicado CAT n. 36/2004 – necessidade de prévio acesso ao Poder Judiciário*. In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 148. São Paulo: Dialética, 2007.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *A guerra fiscal, guerra dos portos e princípio federativo*. In: COSTA, Alcides Jorge [et al.]. IX Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Nacional e Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. Edson Bini. Apresentação: Heleno Taveira Tôrres. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. M. Norton, 1999.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário – 8ª ed., revista e atualizada*. São Paulo: Saraiva, 2007.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo : Martins Fontes, 2006.

LEITE, Harrison. *Manual de Direito Financeiro*. Salvador: Editora Jus Podivm, 2012.

LIMA, Djalma. *Com guerra fiscal, estados abrem mão de mais de R\$ 50 bilhões por ano*. Brasília: Agência Senado, 08/10/2013. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2013/10/08/com-guerra-fiscal-estados-abrem-mao-de-mais-de-r-50-bilhoes-por-ano>> Acesso em 12/10/2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo : Malheiros Editores, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. (coord.). *Não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 2009.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito*. São Paulo: MP Editora, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *As técnicas de arrecadação admitias no ICMS*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 95, p.96/97, ago. 2003.

_____. *Eventuais Efeitos Prospectivos da Proposta de Súmula Vinculante 69 do STF e inteligência da Unanimidade Exigida para Estados e Distrito Federal concederem Estímulos Fiscais como Cláusula Pétreia Constitucional*. In: ROCHA, Valdir Oliveira da (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 16º volume. São Paulo: Dialética, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: Teoria e Prática*. 11ª edição. São Paulo : Dialética, 2009.

_____. *ICMS – Guerra Fiscal – Operação Interestadual e Direito a Crédito. Importações por Conta e Ordem. Resolução nº 31/2012 do Senado. Comércio Eletrônico*. In: ROCHA, Valdir Oliveira da (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 16º volume. São Paulo: Dialética, 2012

MENDES, Sônia Maria Broglia. *A validade jurídica pré e pós giro linguístico*. São Paulo: Noeses, 2007.

MENDONÇA, Christine. *A não-cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MENDONÇA, Maria luiza Vianna Pessoa de. *Multas tributárias – Efeito Confiscatório e desproporcionalidade – Tratamento Jurisprudencial*. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2012.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOUSSALLEM, Tarek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA JÚNIOR, José Nilo de, DIAS, Adilson Freitas. *Guerra fiscal no Estado do Pará: Uma avaliação da política de incentivos sobre o ISS, Emprego e Valor Adicionado Bruto da indústria*. In: Anais do I Circuito de Debates Acadêmicos. CODE 2011. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/code2011/chamada2011/pdf/area4/area4-artigo25.pdf>> Acesso em 25/08/2013.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro – 2ª edição revista e atualizada*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

_____. *Exigência da unanimidade na concessão de estímulos fiscais e a constitucionalidade da LC n. 24/76 (sanções para quem descumpre glosa de créditos)*. In: COSTA, Alcides Jorge [et al.]. *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Nacional e Estabilidade da Federação Brasileira*. São Paulo: Noeses, 2012.

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008.

Paying Taxes – The Global View, organizado pelo Banco Mundial e pela consultoria PricewaterhouseCoopers (PwC). Disponível em: <<http://www.doingbusiness.org/reports/thematic-reports/paying-taxes/>> Acesso em: 17/01/2013.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Guerra fiscal via ICMS*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Guerra Fiscal: efeitos das recentes decisões do Supremo Tribunal Federal em relação aos contribuintes*. In: ROCHA, Valdir Oliveira da (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 16º volume. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. *Não Cumulatividade*. In: MACHADO, Hugo de Brito. (coord.). *Não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 2009.

PINHO, Alessandra Gondim. *Fato jurídico tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Ligeiras Reflexões Sobre a Questão dos Incentivos Fiscais no Brasil*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

REZENDE, Fernando. *A reforma tributária e a federação*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (Coord). *Constituição e Segurança Jurídica: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

ROCHA, Valdir Oliveira da (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 16º volume. São Paulo: Dialética, 2012.

_____. *O ICMS e a LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luis Eduardo, ZILVETTI, Fernando Aurélio (coords). *Direito Tributário: Estudos em homenagem à Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Confisco, mínimo existencial e isonomia*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, CASTILHO, Ricardo. *Direito Tributário de Direitos Fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. *Contribuições e Federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005.

SILVA, Joana Lins e. *Fundamentos da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. ed. póstuma. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981.

TARUFFO, Michele. *La prueba de los hechos*. Espanha: Trotta, 2002.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A jurisprudência do STF sobre guerra fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____. *O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre guerra fiscal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. *Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de Guerra fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Direito tributário e empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.